

CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA – UNICURITIBA  
CURSO DE DIREITO

**TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO DA PESSOA  
FÍSICA**

CURITIBA  
2018

CAROLINA EMILIA LOPES DE OLIVEIRA

**TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO DA PESSOA  
FÍSICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito parcial à obtenção do grau de  
Bacharel em Direito, do Centro Universitário  
Curitiba.

Orientador: Prof. Demetrius Macei

CURITIBA  
2018

## RESUMO

A partir da estabilização no modo globalizado em que se move a economia nos dias de hoje, a mobilidade internacional de pessoas foi parte da agenda que movimentou o aumento na produção de tratados internacionais em matéria tributária, para evitar dupla tributação e evasão fiscal. Contudo, dada a ausência de instrumentos legislativos norteadores e precedentes em matéria específica de pessoa física, o estudo em questão tem como finalidade esclarecer e embasar, da perspectiva brasileira, hipóteses para evitar a dupla tributação de rendimentos auferidos pelo contribuinte individual, na esfera do Imposto de Renda da Pessoa Física. Tal se dá através do método da isenção e método da imputação, sobre diferentes tipos de renda recebidos por pessoas consideradas residentes fiscais no território brasileiro ou nos Estados em que o Brasil tenha travado acordo internacional ainda vigente. Como caso prático, será analisado ao fim do estudo as disposições do tratado assinado entre Brasil e França.

**Palavras-chave:** Tratados Internacionais; Bitributação; Dupla-tributação; Imposto de Renda da Pessoa Física.

## **ABSTRACT**

Once stabilized the global manner in which the economy moves forward nowadays, international mobility of individuals has been part of the agenda responsible for the increase of the production of tax international treaties in order to avoid double taxation and fiscal evasion. However, due to the lack of legislative guiding instruments and precedents in specific individual person matters, the study at hand aims to base and clarify (from a Brazilian perspective), hypothesis to avoid double taxation of earnings received by an individual tax payer, within Federal Income Tax competence. Such is due through the tax exemption method, as well as tax credit method, over different types of income received by individuals considered tax residents in Brazilian territory or in Estates in which Brazil has a valid international tax treaty. As a case study, at the end of the text, the tax treaty held between Brazil and France and its provisions will be analyzed.

**Key-Words:** Treaties to Avoid Double Taxation, Double Taxation Treaties, Double Taxation; Individual Income Tax.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>5</b>
<b>2 TRATADOS INTERNACIONAIS</b> .....	<b>8</b>
2.1 VISÃO HISTÓRICA .....	8
2.2 CONCEITO.....	9
2.3 CLASSIFICAÇÃO .....	11
2.4 CONDIÇÕES DE VALIDADE DO TRATADO.....	12
2.5 CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS .....	14
2.6 CONFLITO EM NORMA DE DIREITO INTERNO E NORMA DE DIREITO EXTERNO..	18
<b>2.6.1 TEORIA MONISTA</b> .....	<b>18</b>
<b>2.6.2 TEORIA DUALISTA</b> .....	<b>20</b>
<b>3 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL</b> .....	<b>22</b>
3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	26
3.2 TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	29
3.3 MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE.....	34
<b>4 BITRIBUTAÇÃO DA PESSOA FÍSICA</b> .....	<b>37</b>
4.1 RESIDÊNCIA FISCAL E TRIBUTAÇÃO EM BASES MUNDIAIS.....	37
4.2 BITRIBUTAÇÃO.....	42
4.3 MÉTODOS PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO.....	45
<b>4.3.1 MÉTODO DE ISENÇÃO</b> .....	<b>45</b>
<b>4.3.2 MÉTODO DA IMPUTAÇÃO</b> .....	<b>46</b>
4.4 ANÁLISE DE CASO: TRATADO ENTRE BRASIL E FRANÇA.....	48
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>56</b>
<b>6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA</b> .....	<b>59</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde o final do século XX, acompanhando os avanços de tecnologia e telecomunicação, a economia se internacionalizou fortemente. As fronteiras entre Estados são cada vez obstáculos menores para novas estratégias de expansão e a procura por consumidores em novos mercados instigou investimento internacional em massa.

De fato, estudo divulgado pelo *Hays Journal* em 2013 mencionava que 70% das empresas multinacionais já incluíam em sua estratégia metas de expatriação.<sup>1</sup> Dentre os principais destinos para os profissionais expatriados, estava listado o Brasil, junto com China, E.U.A., Reino Unido e Austrália.

As empreitadas em mobilidade internacional vieram acompanhadas de repercussões fiscais óbvias. No caso do Brasil, a complexidade do ordenamento fiscal e alta carga tributária aliada à dupla tributação internacional ainda figuram como barreiras relevantes que encarecem muito o custo da expatriação.<sup>2</sup>

Mesmo nos dias de hoje, num momento de crise e desaceleração econômica nos blocos econômicos mesmo então consolidados, as relações internacionais continuam num massivo crescimento, fenômeno fruto da acelerada globalização mundial nas últimas décadas. Neste cenário, a produção de acordos internacionais, tanto em tributos, como em outras matérias continua crescendo.

Não obstante, é nítido o crescimento do intercâmbio de pessoas físicas entre países, não apenas oriundos da estratégia empresarial, mas também da vontade dos indivíduos em emigrar, esta pautada em motivos culturais ou até mesmo políticos.

---

<sup>1</sup> 70% das empresas mundiais tem como meta a expatriação de seus profissionais. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 24 de nov. de 2013. Disponível em:

<<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,70-das-empresas-mundiais-tem-como-meta-a-expatriacao-de-seus-profissionais-imp-,1100066>>. Acesso em: 17 de set. de 2018.

<sup>2</sup> CUSTO de expatriação sobe no país. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 18 de jul. de 2010. Disponível em <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/empregos/ce1807201002.htm>>. Acesso em: 17 de set. de 2018.

Como exemplo, este último foi visto em abundância durante e após as últimas eleições presidenciais americanas, em que cidadãos contrários ao Presidente Trump exteriorizaram seu ânimo em emigrar para o Canadá.<sup>3</sup>

No mesmo impulso nacionalista, outros fenômenos como *Brexit* devem obrigar a emigração de diversos indivíduos nos próximos anos. Em pauta similar, o movimento inverso, de imigração de nacionais sírios com destino à Europa, esteve em foco ao longo do último ano, intitulado como crise dos refugiados. Vale ressaltar que este tema não é novo, visto outras crises emigratórias na Ásia já são destaque nos últimos anos.

Neste cenário de expansão da mobilidade entre países, independente do propósito que moveu cada indivíduo, mas entendendo sua complexidade e história, seu rastro patrimonial demarcado por ativos deixados no domicílio anterior, bem como sucessão familiar, é também consequência desse fenômeno a multiplicação de conflitos na seara da concorrência de normas tributárias.

A possibilidade de solucionar a problemática normativa de bitributação de modo cooperativo se apresenta desde o século passado através de acordos internacionais ou reconhecimento de um tratamento de reciprocidade entre países, geralmente entre Estados com parcerias comerciais relevantes.

Contudo, com a falta de instrumentos legislativos norteadores, precedentes e jurisprudência em matéria de pessoa física, algumas disposições destes acordos ainda podem se considerar como área cinzenta.

A falta de cumprimento das condições estabelecidas através de tratado pode inclusive ensejar a denúncia do acordo internacional, como já ocorreu com o tratado entre o Brasil e a Alemanha, que perdeu efeitos em 2006.

---

<sup>3</sup> GARONE, Elizabeth. Os americanos que estão deixando os EUA por causa de Trump. **BBC Brasil**, 03 de fev. de 2017. Disponível em: < <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-38781764>>. Acesso em: 17 de set. de 2018.

Considerando os também recentes esforços para progresso no intercâmbio de informações entre autoridades fiscais de países distintos sobre seus contribuintes, neste momento toma maior importância obter um entendimento claro sobre a dupla tributação internacional e seus mecanismos.

Desta forma, esta monografia se propõe a esclarecer e embasar as hipóteses de compensação e isenção de imposto devido sobre a renda da pessoa física, na seara do imposto de renda, em países com os quais o Brasil tem tratado internacional para evitar a bitributação.



## 2 TRATADOS INTERNACIONAIS

### 2.1 VISÃO HISTÓRICA

Para melhor compreensão do tema, faz-se necessário apresentar uma perspectiva histórica do Direito dos Tratados, para análise da evolução deste através dos tempos, na história das civilizações desde a antiguidade até os dias de hoje.

Em face a necessidade humana de viver em comunidade, tornou-se imprescindível a criação de normas jurídicas destinadas a regular os interesses dos indivíduos, na maioria das vezes não convergentes, buscando uma convivência pacífica e harmônica.

A regulamentação de acordo de vontades interestatal, mesmo que cada vez mais comum frente a globalização nos dias de hoje, não se trata de um fenômeno recente. Os primeiros registros da celebração de um tratado surgiram entre diferentes tribos e povos da antiguidade. A partir do estabelecimento dos Estados-Nações, os acordos entre povos passaram a ser comumente denominados de “tratados internacionais”, sendo seu primeiro registro o tratado celebrado entre Hatusil III, rei dos hititas, e Ramsés II, faraó egípcio, em algum momento entre 1280 e 1272 a.C. Este dispunha sobre paz entre os dois reinos e a formação de aliança contra inimigos comuns.<sup>4</sup>

Tem-se notícia de acordos firmados pelos Gregos entre as Cidades-Estados, referentes a franquia alfandegária, garantia de bens e das pessoas. Ademais os pactos de aliança, que apontaram a necessidade de recorrer a arbitragem para solução de litígios entre os contratantes.

---

<sup>4</sup> REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público – curso elementar**. 9 ed . São Paulo: Saraiva, 2002, p. 11.

Desde então, no decorrer da história, os tratados vêm regulando as relações entre os Estados, adquirindo cada vez mais importância no cenário internacional.

Uma das primeiras tentativas em regulamentar de que forma se daria essa relação entre os povos ocorreu na Convenção de Havana de 1928, que por mais que não tenha sido bem-sucedida, é vigente até hoje em oito países.<sup>5</sup>

Após sua estruturação, a ONU passa a criar comissões específicas para o estudo e desenvolvimento do Direito Internacional, e a partir destes estudos ocorreu a inclusão das organizações internacionais no rol de pessoas jurídicas de Direito Internacional e em seguida a codificação do direito dos tratados, transformando regras consuetudinárias em convencionais, projeto que se tornou a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969.

Sendo os tratados internacionais instrumentos introdutórios de normas – vez que devidamente integrados ao ordenamento interno – estes acordos obrigam a si mesmos em virtude do princípio *pacta sunt servanda*.<sup>6</sup>

Desta forma, os tratados nos dias atuais vêm se multiplicando e tomando fundamental papel no processo de integração entre os Estados na esfera internacional.

## 2.2 CONCEITO

Na doutrina não há divergência quanto ao conceito de tratado internacional, ocorre, entretanto, variação no grau de complexidade ou amplitude no que tange a conceituação dada por cada autor.

---

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 12.

<sup>6</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p.6.

“Tratado” é uma expressão genérica com inúmeras denominações quanto à forma, conteúdo, objeto ou finalidade. O método aqui escolhido para melhor conceituá-lo, dado objeto deste estudo, é seu aspecto como ato jurídico.

Segundo a Convenção de Viena de 1969, tratado é todo acordo internacional celebrado entre Estados, de forma escrita e regulado pelo Direito Internacional, que se consubstancia em um ou mais instrumentos que sejam conexos à sua designação específica.<sup>7</sup>

Num viés mais simplista, a doutrina no Brasil traz a definição de tratado internacional como ato jurídico pelo qual se pode expressar o acordo de vontades entre dois ou mais sujeitos do Direito Internacional. A Convenção de Viena de 1986 estabeleceu que o direito de celebrar tratados não é atributo exclusivo dos Estados, passando, portanto, a permitir que os demais sujeitos do direito internacional participem de tal.<sup>8</sup>

O tratado internacional é definido por Francisco REZEK como “todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”.<sup>9</sup>

Buscando uma melhor compreensão do tema proposto, se pode extrair dos conceitos acima abordados a noção de que o tratado internacional, é um acordo resultante da vontade manifestada por Estados soberanos e outros entes do direito internacional.

---

<sup>7</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 23.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 24.

<sup>9</sup> REZEK, F. *Ibidem*, p.14.

### 2.3 CLASSIFICAÇÃO

São variados os critérios pelos quais se classificam os tratados. Há classificações mais objetivas, referentes a aspectos como a gênese, vigência ou a extinção dos tratados internacionais.

Contudo, tratados podem ainda ser classificados quanto ao número de signatários, uma distinção de ordem formal, levando em conta o maior ou menor número de Estados intervenientes na celebração do acordo.

Neste sentido, classificam-se em tratados bilaterais; quando da celebração de acordo entre apenas duas partes, lembrando que seja mantida a personalidade singular das organizações; ou ainda tratados multilaterais, da pluralidade de pactuantes.<sup>10</sup>

No entanto, de acordo com Hildebrando ACCIOLY, a mais importante classificação é aquela que se atem a natureza do alcance jurídico do tratado, em que são divididos sob tal aspecto em “tratados-contratos” e “tratados-lei”.<sup>11</sup>

Os “tratados-lei”, também chamados de tratados normativos, são aqueles firmados entre vários Estados e que, muitas vezes, tem por finalidade fixar normas de Direito Internacional Público, a exemplo, a Convenção de Viena.

Os “tratados-contratos”, por seu turno, tem por objetivo regular os interesses dos Estados entre si, por via de estipulação de normas bilaterais. Há, todavia, raros casos em que se podem estipular regras multilaterais.

Tais ainda podem ser classificados entre executados e executórios, por imediata execução passando a regulamentar tal matéria permanentemente, ou prevendo atos em série a serem executados, respectivamente.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> REZEK, *Ibidem*, p. 25.

<sup>11</sup> ACCIOLY, H. *Ibidem*, p. 24.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

## 2.4 CONDIÇÕES DE VALIDADE DOS TRATADOS

Conforme nos ensina professor ACCIOLY<sup>13</sup>, para que um tratado tenha validade, é requisito:

- (a) capacidade das partes signatárias, Estados ou organizações internacionais;
- (b) que tal acordo de vontades seja fundado em consentimento mútuo;
- (c) com agentes habilitados;
- (d) por fim, que o objeto seja lícito e possível.

Possuem capacidade para celebrar acordos internacionalmente todos os sujeitos de direito internacional, estes ainda, dotados de personalidade jurídica de direito internacional. No entanto, tratados internacionais no que tange a matéria tributária, somente podem ser firmados por Estados soberanos, vez que se refere à função exclusiva dos Estados o gozo do poder de tributar, e conseqüentemente, a prerrogativa de isentar.

Tratado nada mais é que um acordo de vontades, e sua validade está sujeita ao requisito do “mútuo consentimento”. Tal ideia, na verdade intenta expressar que o tratado deve ser consagrado sem vícios, garantido o livre consentimento de ambas as partes.

Numa negociação de tratado multilateral em conferência internacional, a adesão ao acordo efetua-se por uma maioria de 2/3 (dois terços) dos Estados ali presentes e com poder de voto, podendo ainda, a mesma maioria, estipular a adoção de regra distinta naquele momento.

---

<sup>13</sup> ACCIOLY, H. *Ibidem*, p. 25.

A manifestação de vontade se exterioriza em distintos momentos, desde a assinatura, na troca de instrumentos constitutivos do tratado, na ratificação, aceitação ou adesão.

Mister observar que o tratado não pode conter nenhum tipo de vício de consentimento, sujeito a pena de invalidade, indiferente a proveniência deste, seja por erro, dolo, corrupção ou etc.<sup>14</sup>

Sobre a habilitação das partes, consoante ao artigo 7, I, “a” da Convenção de Viena<sup>15</sup>, devem os representantes de um Estado demonstrar sua capacidade por meio da apresentação da carta de “plenos poderes”, assegurando assim o consentimento e concordância do Estado em futuramente obrigar-se por intermédio de seu representante devidamente habilitado. Tais poderes garantem aos agentes competência em realizar negociações e concluir os tratados. Nos dias de hoje, Chefes de Estado ou Governo e Ministros das Relações Exteriores podem ser escusados da apresentação de plenos poderes.

Encerrando as exigências, é necessário que o objeto acordado no tratado seja lícito e possível, conforme também nos ensina ACCIOLY: “O consenso de vontades em DIP (Direito Internacional Público) só deve visar a uma coisa materialmente possível e permitida pelo direito e pela moral”.<sup>16</sup>

Tal vedação está prevista no artigo 53 da Convenção de Viena, promulgada através do Decreto n. 7030 de 14 de Dezembro de 2009, sob pena de nulidade, *in verbis*:

Art. 53: Tratado em Conflito com uma Norma Imperativa de Direito Internacional Geral (*jus cogens*).  
É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma

---

<sup>14</sup> Cf. art. 48 a 51, da Convenção de Viena.

<sup>15</sup> Cf. art. 7, I “a”, que determina que “uma pessoa é considerada representante de um Estado para a adoção ou autenticação do texto de um tratado ou para expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado”.

<sup>16</sup> ACCIOLY, H. *Ibidem*, p. 27.

norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional geral da mesma natureza.

## 2.5 CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Tratado é um acordo formal, a ser determinado com precisão e contornos bem definidos, sendo distinguido do costume, que também é proveniente do acordo das gentes, porém este último está menos propenso a produzir efeitos jurídicos.<sup>17</sup> Tal formalidade não permite a forma oral, não-escrita. Esta não somente destoante do modelo fixado em 1928 pela Convenção de Havana, como aponta REZEK, “a oralidade briga com a própria noção história de tratado”.<sup>18</sup>

Assim, tratado prescinde a forma escrita, e ademais, variadas fases para a sua celebração. De forma sistemática, a doutrina elenca como passos a (1) negociação, (2) a assinatura, a (3) ratificação e o depósito ou troca dos instrumentos de ratificação, (4) a promulgação e a (5) publicação como etapas para a efetiva conclusão do processo de criação do tratado.

O tratado tem sua celebração iniciada, portanto, com a fase de negociações, sendo os poderes para negociar exclusivos do Chefe do Poder Executivo, de acordo com a competência concedida pela Constituição Federal. Tal prerrogativa poderá ser delegada ao corpo diplomático, como o Ministro de Relações Exteriores, porém esta exercida de forma limitada.<sup>19</sup>

No Brasil, apenas a União é instituto apto a participar da etapa das negociações, com fulcro no m 21, inciso I, da Constituição Federal que estabelece que

---

<sup>17</sup> REZEK, F. *Ibidem*, p. 16-17.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 17.

<sup>19</sup> MELLO, Celso D de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 9. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 170.

“Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”.

José REZEK esclarece que “a voz externa do Estado é, por excelência, a voz do seu chefe [de Estado]”. No caso brasileiro, o Presidente da República que atende em uma pessoa só as figuras de chefe de governo e chefe de estado.<sup>20</sup>

Ainda podem representar o Estado, os plenipotenciários, figura similar a de mandatário, só que dotado de representatividade derivada, outorgado de plenos poderes.<sup>21</sup>

Como afirma o Professor Guido SOARES, os tratados provêm de propostas de negociação entre os Estados, estas formalizadas por meio de convite<sup>22</sup>, tais propostas são as que dão origem aos tratados internacionais entre uma ou mais pessoas do direito internacional.

Superada a fase de negociação, passa-se a assinatura do tratado. A firma que põe termo ao acordo exterioriza o consentimento dos sujeitos de direito internacional, ali representados, ainda, autentica o comprometimento, permitindo que o tratado tenha vigência imediata ou por tempo certo, como disciplinado no mesmo.<sup>23</sup>

Entretanto, no Brasil, como visto, os tratados internacionais não vigoram de imediato, vez que assinados estão sujeitos a aprovação pelo Congresso Nacional, esta fase devendo estar materializada por decreto legislativo.

O artigo 49, inciso I, da Carta Maior<sup>24</sup>, dispõe que é do Congresso Nacional a competência exclusiva a deliberar sobre acordos e atos que venham a criar compromissos na esfera internacional.

---

<sup>20</sup> REZEK, J. *Ibidem*, p. 34.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>22</sup> SOARES, Guido Fernandes Silva. **Curso de direito internacional público**. V.1. São Paulo: Jurídico Atlas, 2002. p. 66.

<sup>23</sup> REZEK, J. *Op. cit.*, p. 46.

<sup>24</sup> Cf. art. 49 I, CF: “É da competência exclusiva do Congresso Nacional:



A aprovação pelo Congresso implica no encaminhamento da matéria para o Senado, todavia, se o tratado tiver sido vetado pela Câmara, se põe termo ao processo, não havendo necessidade de ser levado a aprovação do Senado.

Portanto, vez que aprovado pelo Congresso Nacional e pelo Senado Federal, tal decisão positiva é materializada por meio da publicação de um decreto legislativo, este promulgado pelo presidente do Senado, que o faz publicar no Diário Oficial da União.

Caso tratado seja desaprovado, não se emite igual decreto em forma negativa, neste caso, cabe comunicação por mensagem ao presidente da República. O tratado rejeitado pelo Congresso Nacional poderá ser submetido a nova apreciação, porém é proibida reapreciação na mesma sessão legislativa.<sup>25</sup>

Tal ato consta na concreta expressão de vontade do Estado em se obrigar por um tratado, por meio de um soberano, caracterizando um ato do órgão estatal próprio, porém ainda, um ato internacional.

O poder Executivo, titular representante da nação nas relações internacionais, irá ratificar, ou seja, confirmar perante os outros sujeitos do direito das gentes, o que estava pendente de confirmação ao fim da negociação, irá enfim pactuar seu consentimento ao tratado.<sup>26</sup>

O que torna o ato perfeito e acabado, segundo ACCIOLY, é a troca do instrumento, seja a carta de ratificação, que dá vigor o tratado, de uma parte contratante a outra, ou ainda, o seu depósito, este exigido muitas vezes no caso de tratados multilaterais.<sup>27</sup>

---

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

<sup>25</sup> REZEK, F. *Ibidem*, p. 65.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>27</sup> ACCIOLY, H. *Ibidem*, p. 31.

Tais depósitos, nos tratados multilaterais, celebrados por intermédio das Nações Unidas ou Organização dos Estados Americanos, serão realizados na sede da organização, cabendo-lhe cumprir as funções de depositário, tal qual informar as partes contratantes do recebimento de assinaturas e adesões, bem como a efetiva entrada em vigor.

No Brasil, vez que o decreto lei, este referente a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, for publicado, este será encaminhado ao Chefe do Poder Executivo, para sua ratificação, pelo ato da edição do Decreto do Executivo.

Pelo ordenamento jurídico brasileiro, toda produção legislativa, seja internacional ou interna, depende de publicidade oficial para ser regularmente integrado ao acervo normativo nacional. Desta forma, se permitirá o cumprimento tanto por governantes, particulares, tal qual a própria garantia de vigência perante o Poder Judiciário.<sup>28</sup>

A publicidade não se faz dispensável, pois o pleno cumprimento do pacto pelos sujeitos do Poder Público necessita fundamento jurídico, como assevera REZEK, “a conduta do governante e do servidores do Estado pressupõe *base jurídica* apurável pelo sistema de controle recíproco entre poderes, e assim, jamais reservada ao conhecimento exclusivo dos que ali pretendem fazer assentar a legitimidade de seu procedimento”.<sup>29</sup>

Os tratados internacionais, no território nacional, são promulgados por decreto do Chefe do Executivo, vez que aprovados pelo Congresso preliminarmente a ratificação ou adesão. Trata-se de um “decreto” tão somente pelos atos do Presidente da República serem costumeiramente chamados assim.

Superada a promulgação por via de decreto-lei pelo Presidente, passa-se ao procedimento de publicação no Diário Oficial da União.

---

<sup>28</sup> REZEK, F. *Ibidem*, p. 78.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 79.

Publicar-se-á pelo órgão oficial competente, unicamente no Diário Oficial, para que o tratado se introduza na ordem legal e opere a partir da data convencionada no mesmo, vez que o tratado tenha prescindido a referida aprovação congressional, tal qual a confirmação do Presidente.

Nos casos de acordos com celebração “executiva”, seja sem ser apresentada ao Congresso ou isenta de qualquer intervenção formal pelo Chefe do Executivo, a mera publicação no Diário Oficial, está autorizada, se: pelo ministro das Relações Exteriores e efetivada pela Divisão de Atos Internacionais do Itamaraty, efetivando assim, a introdução do tratado no ordenamento jurídico brasileiro.

## 2.6 CONFLITO EM NORMA DE DIREITO INTERNO E NORMA DE DIREITO EXTERNO

O estudo dos tratados internacionais, em especial, aqueles que versam sobre matéria tributária, em face ao direito brasileiro, nos leva a refletir quanto a relação hierárquica entre o tratado e a legislação interna.

A doutrina clássica identifica duas teorias a explicar tal confronto, seja a teoria monista e a teoria dualista, as quais se propõe análise a seguir.

### 2.6.1 TEORIA MONISTA

A teoria monista defende a unicidade da ordem jurídica, sustenta, portanto, a existência de uma única ordem jurídica global, na qual se encontrariam ambas as normas externas e internas, refutando um sistema jurídico segregado do direito

internacional. Para tal, o tratado internacional se incorpora ao ordenamento nacional assim que firmado.<sup>30</sup>

No entanto, tal corrente se divide em duas vertentes: (a) o monismo com primazia no direito interno; e (b) o monismo com primazia do direito internacional.<sup>31</sup>

Para a primeira vertente, com respaldo na doutrina de Hegel, que defendia a soberania absoluta dos Estados, a execução do tratado seria somente válida diante da Constituição do Estado.

A primazia no direito interno sobre o direito internacional se fundamenta no fato de não existir nenhuma autoridade supra estatal, deixando o Estado, resguardada sua soberania, competente para livre determinação de suas obrigações internacionais.<sup>32</sup>

A segunda vertente, no entanto, com origem na doutrina de Kelsen, em que os tratados teriam extensão interna e externa, uma vez ratificados, entende que o tratado tem prevalência sobre o direito interno, com fulcro na ideia de que o Direito Internacional sobrepair o Direito Constitucional.

Deste modo, entende-se que a primazia do Direito Internacional sobre o ordenamento interno, parte do princípio que a ordem jurídica interna deriva da externa.<sup>33</sup>

No entanto, independente da vertente escolhida, a teoria monista preza pela unicidade do direito, a separação do ordenamento interno e externo é meramente didático, não se aplicando a prática.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> MENEZES, Iure Pedroza. Os tratados internacionais e o direito interno dos estados. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. n. 48. São Paulo: RT, julho-setembro 2004. pp. 302-323. p. 315.

<sup>31</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Ibidem*, p. 68.

<sup>32</sup> FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 4.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>34</sup> MENEZES, Iure Pedroza. *Op. cit.*, p. 316.

Resta, portanto, demonstrada a relativização do conceito de soberania, vez que a ordem jurídica interna e a ordem internacional, a partir desta perspectiva, seriam na verdade co-dependentes.

### 2.6.2. TEORIA DUALISTA

A teoria dualista, iniciada na Alemanha por Carl Heirich TRIEPEL, pretende a separação das ordens jurídicas, argumentando que há autonomia entre as normas de direito interno e direito externo, e ainda, que as normas provenientes de tratado internacional vivem em harmonia com as normas internas, justo pelo fato de que seus campos de incidência são distintos.<sup>35</sup>

Valida-se a concepção de duas ordens, e a impossibilidade de uma ordem jurídica determinar validade das normas de outra, como salienta a professora Betina GRUPENMACHER dizendo que “para os dualistas, portanto, o direito internacional e o interno são duas ordens jurídicas distintas que sequer podem conflitar-se, já que não mantem entre si qualquer tipo de relação”.<sup>36</sup>

A partir desta ideia, surge a necessidade de um processo de incorporação dos tratados internacionais, vez que as ordens jurídicas seriam distintas uma da outra, bem como soberanas à integração de normas que sejam incompatíveis com o regime de direito interno.

A doutrina, ao largo do planeta, adere à esta teoria, buscando na atualidade que o tratado internacional transforme-se em uma norma interna. É pacífico o entendimento que o Brasil adota o regime dualista, em que a norma não é aplicada instantaneamente, necessitando tramitar pelo processo de internalização, transformando-a em norma do sistema jurídico interno, a chamada “teoria da incorporação”.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> FRAGA, M. *Ibidem*, p. 4.

<sup>36</sup> GRUPENMACHER, Betina T. *Ibidem*, p. 68.

<sup>37</sup> GRUPENMACHER, Betina T. *Ibidem*, p. 70.

A conclusão, portanto, é que a teoria sugere que uma norma externa apenas teria aplicabilidade interna a partir de um processo de internalização da norma, incorporando-a ao ordenamento interno.

### 3 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Historicamente, a tributação internacional moderna surgiu no início do século XX, visto legislação e princípios correspondentes datados após meados de 1918. Contudo, data-se o primeiro tratado internacional com foco em evitar a dupla tributação em 1899, entre Prússia e a Áustria-Hungria (ambos Estados que já não existem).<sup>38</sup>

A partir da metade do século XX, como visto em tópico anterior, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) se consolidou como órgão pioneiro no fomento de diretrizes no âmbito fiscal internacional.

Para conceituar o tema em questão, descreve o mestre lusitano Alberto XAVIER que, o chamado Direito Tributário Internacional, introduz-se como objeto de relações de internacionalidades, as chamadas de *cross-border situations*, desta forma sendo:

Situações da vida que tem contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar. Escapam, assim, ao seu objeto, as situações puramente internas, cujos aspectos ou elementos se realizam integralmente no âmbito de um só Estado, seja ele o Estado do órgão de aplicação do direito (situações internas nacionais) ou um Estado estrangeiro (situações internas estrangeiras).<sup>39</sup>

Neste sentido, entende-se que relações jurídicas entre nacionais e estrangeiros residentes, ao exemplo situações de compra e venda de propriedades entre cidadãos domiciliados no Brasil, entre outras demais transações em moeda nacional (BRL), não estariam no campo do denominado Direito Tributário Internacional.

Contudo, quanto as vertentes do saber da dupla tributação, ainda nos dias de hoje a doutrina diverge quanto ao enquadramento da matéria que estuda este fenômeno (da bitributação). O conhecido doutrinador Klaus VOGEL tem entendimento

---

<sup>38</sup> BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. **Direito Tributário Atual**, n.19. São Paulo: Dialética, 2005. p. 41.

<sup>39</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 3.

que o Direito de Dupla Tributação é oriundo do chamado Direito Tributário Internacional.<sup>40</sup>

Contudo, se encontra uma parte minoritária da doutrina internacional defendendo sua origem dentro do Direito Internacional – portanto por vezes o nomeando como “Direito Internacional Tributário”.

O britânico Philip BAKER<sup>41</sup>, conceitua o tema como: “um corpo de regras, princípios, modelos e padrões o qual determina deveres ou sugestões a serem seguidos quando os Estados Soberanos estão formulando suas próprias regras tributárias de transações internacionais”.<sup>42</sup>

Contudo, por mais que sua conceituação seja quase uníssona à de Alberto XAVIER – no que tange aos fatos internacionais que rodeiam o Direito Tributário Internacional – o acadêmico britânico, por sua vez, denota sujeição dos Estados à uma normativa internacional, portanto concluindo que o “Direito Internacional Tributário” é parte do Direito Internacional Público.

Na sua argumentação, ele se manifesta não apenas prevendo potenciais sanções – via pressão entre os Estados membros de organizações internacionais – bem como relatou uma tendência de sujeição entre estes países, visto ameaças através de sanções, como o caso de paraísos fiscais não cooperativos, estes ameaçados com penalidades econômicas genéricas, na hipótese de desafiar o consenso internacional.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UM- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital with Particular Reference to German treaty practice**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p.3. In. ÁVILA, Márcio. A Soberania e o Direito Tributário Internacional, **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**. v2. n.22. Rio de Janeiro: UERJ, 2012. p.1.

<sup>41</sup> Philip Baker é Advogado especializado em tributação internacional e professor de Direito Tributário da London University.

<sup>42</sup> BAKER, Philip. *Ibidem*, p. 42.

<sup>43</sup> *Ibidem*.



De fato, tem-se que o Direito Tributário Internacional, foi na verdade inicialmente acoplado como parte do Direito Internacional Privado – tanto que se assume algumas expressões própria deste, como “elementos de conexão” e “qualificação”. Ou a partir da própria definição de Direito Internacional Privado, que de acordo com STRENGER remete à

complexo de normas e princípio de regulação que, atuando nos diversos ordenamentos legais ou convencionais, estabelece qual o direito aplicável para resolver conflitos de leis ou sistemas, envolvendo relações jurídicas de natureza privado ou pública, com referências internacionais ou interlocais.<sup>44</sup>

A doutrina majoritária nacional, por sua vez, aponta a esfera de estudo da dupla tributação e internacionalidades fiscais como área diversa ao direito internacional, considerando a soberania fiscal dos Estados.

Neste diagnóstico, entende o professor Antônio de Moura BORGES que:

Na delimitação do objeto do Direito Tributário Internacional, há de partir-se da consideração, de um lado, do caráter cosmopolita do homem, de que falou Irineu Strenger, que, com o desenvolvimento dos meios de comunicação, ensejou uma verdadeira internacionalização nos movimentos de capitais, pessoas, bens e serviços, e, de outro, da soberania fiscal dos Estados. Do confronto entre estas duas realidades surgem, com frequência, problemas de dupla tributação e evasão fiscal, que, não podendo ser resolvidos por normas dos atuais ramos do Direito, inclusive do Direito Internacional Privado, ocasionaram o surgimento do Direito Tributário Internacional. Constituem, pois, objetos do Direito Tributário Internacional a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional.<sup>45</sup>

No mesmo sentido, da negativa de que a sublinha de estudo do Direito Tributário Internacional seria oriundo do Direito Internacional Privado, narra Luis SCHOUERI:

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

---

<sup>44</sup> STRENGER, Irineu. **Direito Internacional Privado**. v 1. 2a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 44. *In*. SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures**. Série Doutrina Tributária Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 34.

<sup>45</sup> BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: UBDT/EDUFPI, 1992. p. 20.

sobre cumulação de normas (por dois Estados soberanos), cabendo-lhe exclusivamente discutir os limites da lei tributária nacional, em situações internacionais.<sup>46</sup>

Mirando à prática, dentre os acordos internacionais os quais Brasil é signatário, na seara da Fazenda Nacional, além dos dispositivos para evitar dupla tributação e prevenir evasão fiscal, há um rol listando demais pactos com outros objetivos, seja o intercâmbio de informações relativas a tributos, acordos de complementação econômica, ou até mesmo cooperação aduaneira ou técnica entre Estados.<sup>47</sup>

Voltando ao fenômeno da bitributação, o que será visto com maior detalhe no último capítulo deste trabalho de conclusão de curso, esta prática não tinha até então sido vedada pelo direito internacional consuetudinário – este é formado pela conduta constante e uniforme praticada pelos Estados, sendo a fonte não escrita do direito internacional.

Dito isto, a maneira encontrada pelo Direito Internacional para impedir a dupla imposição fiscal foi a criação de normas que definam qual dos países envolvidos devem abster-se da sua prerrogativa de tributar.

Neste sentido, além dos acordos internacionais bilaterais, países podem adotar medidas unilaterais de solução de conflitos, assim como nos ensina GRUPENMACHER, estes tipos de medidas

consubstanciam-se em dispositivos constantes da legislação interna de um dado Estado, tendentes a impedir a dupla tributação internacional. São, verdadeiramente, normas internas que autolimitam as respectivas competências tributárias internacionais.<sup>48</sup>

Como exemplos, estas técnicas fiscais consistem em conceder isenções progressivas ou integrais, reduções de alíquota, ou até mesmo dedução à base de

---

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário internacional: qualificação e substituição, tributação no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residentes na Alemanha. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.54. São Paulo: Dialética, 2000, p. 126.

<sup>47</sup> Lista dos acordos internacionais firmados pelo Brasil disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>>. Acesso em: 07 de set. de 2018.

<sup>48</sup> GRUPENMACHER, *Ibidem*, p. 94-96.

cálculo de impostos pagos no exterior (chamado de imputação ou de crédito tributário).

Contudo, para estes casos, soluções sem a celebração de fato de uma convenção bilateral, a doutrina defende uma subordinação necessária à reciprocidade de tratamento diante do costume internacional. Na prática, como também aponta GRUPENMACHER, os “Estados objetivam impedir que outros Estados se beneficiem com as medidas por eles tomadas, sem que percebam compensação equivalente”.<sup>49</sup>

### 3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Veja que examinado preliminarmente o direito tributário em âmbito internacional, deve-se partir a temática concernente à distribuição constitucional de competências tributárias no Brasil.

As competências federal, estaduais e municipais, se encontram definidas no texto constitucional. Assim se compreende que nenhum dos sujeitos de direito público interno tem a prerrogativa de poderes tributários totais e irrestritos, tão somente competências tributárias, estas decorrentes da autonomia dos entes federados.

A conotação de poder é de algo ilimitado e global, enquanto que no sistema federativo brasileiro não há essa figura do “Poder Tributário”, somente se configura por via de repartição.

O sistema tributário no Brasil disciplina as suas competências como descritas e limitadas ao texto constitucional, sendo portanto, anteriores ao tributo em si, devendo atentar as limitações dispostas na Carta constitucional.

O Professor Roque CARRAZA define competência tributária no seu aspecto legiferante:

---

<sup>49</sup> *Ibidem*.

a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.<sup>50</sup>

Outra parte da doutrina conceitua competência tributária com ênfase na nomeação dos entes competentes, a exemplo, nos ensina Paulo de Barros CARVALHO:

Competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.<sup>51</sup>

Ainda segundo Roque Antonio CARRAZA, a competência tributária é faculdade potencial de criar tributos, aumentando a carga tributária, diminuindo-a ou até suprimindo-a por meio da não-tributação.<sup>52</sup>

O exercício da competência tributária, compreende a capacidade tributária ativa, porém a recíproca não é verdadeira. O direito de criar tributo se esgota na criação da lei, abrindo alas a capacidade tributária ativa, o direito de arrecadá-lo.<sup>53</sup>

De acordo com Geraldo ATALIBA e Paulo de Barros CARVALHO, a Constituição não cria tributos, mas somente determina competências tributárias, definindo as hipóteses de incidência para os tributos.

A Carta constitucional e as normas gerais apenas delimitam o âmbito de competência de cada qual. Nas palavras de ATALIBA, “não haverá tributo criado pela lei nacional, como não há pela Constituição”.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 450.

<sup>51</sup> CARVALHO, P. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 213-214.

<sup>52</sup> CARRAZA, R. *Op. cit.* p. 451.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 452-453.

<sup>54</sup> ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT, 1980. p. 52.

Como apontam os ensinamentos da professora Betina GRUPENMACHER, o texto constitucional traz os elementos essenciais aos tributos de maneira genérica, abstrata, gerando-se o poder de expedir normas através de lei ordinária (ou excepcionalmente por lei complementar).<sup>55</sup>

Quando relacionamos a competência tributária no Brasil com aplicabilidade do Direito Tributário Internacional, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, estabelece que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Com fundamento neste mesmo artigo, se encontra nas teses de alguns doutrinadores o entendimento que dispositivos oriundos dos acordos internacionais prevalecem sobre o ordenamento interno.

Porém, como já visto no primeiro capítulo deste estudo, o Brasil adota a teoria dualista. Em outras palavras, tais tratados internacionais apenas podem ser promulgados e de fato inseridos na normativa nacional através de decreto presidencial.

Em caso de conflito de normas, há entendimento jurisprudencial, contudo, que os supracitados acordos não teriam poder para modificar ou revogar legislação hierarquicamente superior. Sobre tal conflito de normas, já em 1997 o Supremo Tribunal Federal se manifestou acerca do tema:

**SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.**

No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política(...).

(ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213).

---

<sup>55</sup> GRUPENMACHER, B. *Ibidem*, p. 36.

Assim, podemos concluir que a Constituição Federal não cria tributos, apenas subscreve as competências para os entes de direito público interno, estes com a tarefa de instituir tais, expedirão normas jurídicas. Do mesmo modo, para fins de entendimento jurídico brasileiro majoritário, tratados internacionais são hierarquicamente inferiores à Constituição Federal.

### 3.2 TRATADOS PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO

No primeiro capítulo deste estudo foi exposto com detalhes sobre os tratados internacionais, seu histórico, conceito e classificações, condições de validade, trâmites para sua celebração.

Antes de introduzir os tratados internacionais fiscais de fato, é possível primeiramente comentar sobre os que são essencialmente de outra matéria, porém contemplam, acidentalmente ou adicionalmente, disposições sobre a matéria tributária.

Neste sentido, Luís Eduardo SCHOUERI distingue os tratados internacionais em matéria tributária, dos tratados que apenas afetam matéria tributária, como exemplo o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), o Tratado Norte-Americano de Livre Comércio (NAFTA) e o Mercado Comum do Sul (mais conhecido como Mercosul).

Todos supracitados de natureza comercial, porém acabam por impactar também a ordem tributária interna do Brasil. De forma exemplificativa, a livre circulação de pessoas e capital implica em restrições à liberdade de cada Estado membro, por exemplo, na fixação de seu imposto sobre a renda.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**. n.17. São Paulo: Dialética, 2003. p. 23.

Seguindo, para o tema em voga, os tratados mais conhecidos de conteúdo tributário surgiram com o intuito de impedir ou ao menos reduzir a (i) bitributação – que será analisada em detalhes ao fim deste estudo – e (ii) evasão fiscal – definida pelo Dicionário de Imposto de Renda como “ato ilícito praticado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, com o propósito de evitar, retardar, ou reduzir o pagamento do imposto.”<sup>57</sup>

SCHOUERI traz também uma definição para os tratados de bitributação, como “instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, evitar ou mitigar os efeitos da bitributação”.<sup>58</sup>

O mestre português Alberto XAVIER, por seu turno, destaca que estes mesmos tratados bilaterais pretendem estimular a colaboração entre Estados, projetando diretrizes tributárias para os contribuintes que se relacionam concomitantemente com ambos territórios, podendo garantir ao indivíduo uma tributação mais justa.<sup>59</sup>

Este mesmo doutrinador, introduz o conflito na adequação da função dos tratados, seja ela positiva – atribuindo aos Estados pretensões tributárias – ou negativa – no sentido de delimitar, via acordo internacional, pretensões fiscais sustentadas pela própria legislação interna.

Contudo, entende que é unânime para a doutrina o “efeito negativo” dos tratados. Este vinculado ao princípio da legalidade ou tipicidade da tributação – o qual aduz que nenhum tributo poderá ser exigível sem lei prévia que o estabeleça.<sup>60</sup>

Indo à prática, uma variedade de convenções foram firmadas entre o Brasil e países do mundo todo contra a dupla tributação. Segundo a subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais publicou em 04/03/2016, e com última modificação em

---

<sup>57</sup> ALMEIDA, C., NEPOMUCENO, F. e TENÓRIO, I. **Dicionário do Imposto de Renda**. São Paulo: Thomson, 2004. p. 632.

<sup>58</sup> SCHOUERI, L. *Ibidem*, p.27.

<sup>59</sup> XAVIER, A. *Ibidem*, p. 94.

<sup>60</sup> *Ibidem*.

29/01/2018<sup>61</sup>, atualmente estão vigentes 34 (trinta e quatro) acordos para evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal, devidamente incorporados ao ordenamento interno.

Os Estados signatários destes acordos são:

África do Sul (Decreto n. 301/2006; Decreto n. 5.922/2006; Portaria MF n. 433/2006)

Alemanha (Decreto n. 76.988/1976; ADE SRF n. 072/2005; Portaria MF n. 43/1976) – \*Acordo sem efeito desde 1º de janeiro de 2006<sup>62</sup>;

Argentina (Decreto n. 87.976/1982; Decreto Lei n. 74/1981);

Áustria (Decreto n. 78.107/1976);

Bélgica (Decreto n. 72.542/1973; Portaria MF n. 271/1974);

Canadá (Decreto n. 92.318/1986; Decreto Lei n. 28/1985; Portaria MF n.199/1986);

Chile (Decreto n. 4.852/2003; Decreto Lei n. 331/2003; Portaria MF n. 285/2003);

China (Decreto n. 762/2003; Decreto Lei n. 085/1992);

---

<sup>61</sup> Lista dos acordos e tratados internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 07 de set. de 2018.

<sup>62</sup> Cf. Ato Declaratório Executivo SRF N.72, de 22 de dezembro de 2005. Na Alemanha, o tratado continuou sendo aplicado no ano de 2006, exceto para os tributos retidos na fonte sobre quantias pagas ou remetidas. Cf. OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu Tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e consequências da denúncia do Tratado sob um ponto de vista alemão. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Quartier Latin, n. 1, p. 220, 2005.



Coréia do Sul (Decreto 354/1991; Decreto Lei n. 205/1991; ADI 003/2006);

Dinamarca (Decreto n. 75.106/1974; Portaria MF n. 68/1975);

Equador (Decreto n. 95.717/1988; Decreto Lei n. 04/1986);

Eslováquia e República Tcheca – antiga República Socialista da Tchecoslováquia (Decreto n. 43/1991);

Espanha (Decreto n. 76.975/1976; Decreto Lei n. 62/1975; ADI SRF n. 006/2002);

Filipinas (Decreto n. 241/1991; Decreto Lei n. 198/1991);

Finlândia (Decreto n. 2.465/1998);

França (Decreto n. 70.506/1972; Portaria MF n. 287.1972);

Hungria (Decreto n. 53/1991; Decreto Lei n. 013/1990);

Índia (Decreto n. 510/1992; Decreto Lei n. 214/1991);

Israel (Decreto n. 931/2005; Decreto n. 5.576/2005/ Portaria MF n. 1/2006);

Itália (Decreto Lei n. 77/1979; Decreto Lei n. 69/1976; Portaria MF n. 203/1981);

Japão (Decreto n. 81.194/1978; Decreto n. 61.899/1967; Decreto Lei n. 043/1967; Portaria MF n. 092/1978);

Luxemburgo (Decreto n. 85.051/1980; Decreto Lei n. 78/1979; Portaria MF n. 413/1980; Portaria MF n. 313/1978);

México (Decreto n. 58/2006; Decreto n. 6.000/2006; Portaria MF n. 38/2007; ADI SRF n. 2/007; ADI RFB n. 22/2008);

Noruega (Decreto n. 86.710/1981; Portaria MF 025/1982);

Países Baixos (Decreto n. 355/1991; Decreto Lei n. 060/1990);

Peru (Decreto n. 500/2009; Decreto n. 7020/2009; Portaria MF n. 553/2010);

Portugal (Decreto n. 4.012/2001; Decreto Lei n. 188/2001; Portaria MF n. 028/2002);

Rússia (Decreto n. 9.115/2017)

Suécia (Decreto n. 77.053/1976; Portaria MF n. 44/1976);

Trinidad e Tobago (Decreto n. 8.335/2014);

Turquia (Decreto n. 8.140/2013)

Ucrânia (Decreto n. 66/2006; Decreto 5.779/2006; Portaria MF n. 198/2006);

Venezuela (Decreto n. 8.336/2014).

Além dos tratados mencionados acima, atualmente o Brasil também reconhece Reciprocidade de Tratamento com o Reino Unido, com a Alemanha (após denúncia do tratado firmado entre ambos Estados, este sem efeitos desde 2006), bem como com os Estados Unidos da América, possibilitando o crédito tributário de imposto de renda pago nos países de origem para compensar o imposto devido no Brasil, para o último país conforme ato declaratório abaixo:

**ATO DECLARATÓRIO SRF Nº 28, DE 26 DE ABRIL DE 2000**

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 73, de 21 de julho de 1998, declara que:

I - a legislação federal dos Estados Unidos da América permite a dedução do tributo reconhecidamente pago no Brasil sobre receitas e rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, nos termos do § 2º do art. 1º da Instrução Normativa nº 73, de 1998, a reciprocidade de tratamento;

II - o imposto pago nos Estados Unidos da América pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, observados os limites a que referem os arts. 14, § 3º, 15, § 6º e 16, § 1º da Instrução Normativa nº 73, de 1998;

III - a reciprocidade de tratamento não se comunica aos tributos pagos aos estados-membros e municípios.

Ao lado de Philip BAKER, é possível concluir que os tratados bilaterais tornaram-se principal instrumento na alocação de tributos entre as jurisdições e a base para as relações internacionais fiscais entre países.

No entanto, num recorte mais preditivo sobre o papel dos tratados contra a dupla tributação, em palestra proferida na Queen Mary University of London em 2003, o mesmo acadêmico já apontou como desvantagens dos tratados a dificuldade para atualização regular ou até mesmo de desenvolvimento de melhores regras, seguindo com a rápida evolução das práticas de negócios.<sup>63</sup>

### 3.3 MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (doravante OCDE), trata-se de um órgão internacional formado por países comprometidos com princípios da economia de livre mercado e democracia representativa.

Dentre seus objetivos, a OCDE visa fornecer uma plataforma para desenvolver emprego e crescimento econômico duradouro, contribuindo para crescimento do comércio mundial e economia de países em desenvolvimento.<sup>64</sup> Com sede em Paris,

---

<sup>63</sup> BAKER, Philip. *Ibidem*, p. 51.

<sup>64</sup> Disponível em:

<[https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Developmento\\_Econ%C3%B3mico](https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developmento_Econ%C3%B3mico)>. Acesso em: 07 de set. de 2018.

atualmente é formada por 37 países e mantém cerca de 250 novas publicações por ano.<sup>65</sup>

Neste sentido, traduzindo sua missão de fomentar desenvolvimento econômico e coordenar políticas entre países, criou-se o Comitê Fiscal da OCDE, tendo sido desenvolvida a Convenção-Modelo, publicada pela primeira vez em 1963, e mais tarde revisada em 1977 e 1992. Tal documento apresenta recomendações, sendo convenção-tipo, modelo para os Estados que celebram tratados bilaterais fiscais.

A Convenção-Modelo em questão é composta por comentários detalhados no formato artigo por artigo, o que serve de importante instrumento interpretativo do conteúdo e profundidade de cada cláusula dos tratados para evitar bitributação por vir.

Sua estrutura remete o objeto no capítulo I, seguido de alguns de seus termos no capítulo II. A partir do capítulo III até o V são descritas as naturezas de rendimentos que cada Estado poderá tributar e como a dupla imposição poderá ser descartada. Ao final as disposições especiais no capítulo VI e disposições finais no capítulo VII, listando a entrada em vigor, bem como forma de denúncia.

A Convenção-Modelo adotada pelo Brasil, utilizada para celebrar uma série de tratados internacionais em matéria tributária, não utiliza, contudo, o modelo de divisão por capítulos. Entretanto, o texto da convenção foi incorporado de maneira idêntica ou muito semelhante à original.

De acordo com os ensinamentos de KEES VAN RAAD<sup>66</sup>, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico lista algumas premissas fundamentais para a aplicação de acordos para evitar a bitributação:<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> Disponível em: < <http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 07 de set. de 2018.

<sup>66</sup> Kees van Raad é Professor de Direito Tributário Internacional da Universidade de Leiden (Holanda) e diretor do International Tax Center Leider.

<sup>67</sup> RAAD, Kees Van. **Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação.** In. PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio,

- (a) Verificar principais noções relativas à regras distributivas dos tratados, seja as que limitam a competência de tributar e evitar bitributação.
- (b) Delimitar o objeto e conceito de renda, extensão geográfica de alcance do tratado e possibilidades de aplicação em cada país;
- (c) Havendo termos empregados pelos tratados de significado diferente na legislação interna, cada Estado deve interpretar dispositivo internacional de modo compatível com os interesses acordados;
- (d) Restrição da aplicação da normativa tributária doméstica em face de conflito com dispositivo firmado em acordo internacional;
- (e) Interpretação eficiente do tratado no caso concreto, considerando que regras distributivas genéricas não versam sobre pessoas ou tipos de rendimentos específicos.

## 4 BITRIBUTAÇÃO DA PESSOA FISICA

### 4.1 RESIDÊNCIA FISCAL E TRIBUTAÇÃO EM BASES MUNDIAIS

O termo “residente fiscal” surgiu a partir da edição da Lei nº 3.470, de 28 de setembro de 1958, que alterou a legislação do imposto de renda, entre outras providências.

Com maior profundidade, através da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 208, de 27 de setembro de 2002, foram apontados os dois tipos de situação fiscal a serem observados para fins da tributação de rendimentos, seja status de residência fiscal e não-residência fiscal.

Complementando a norma interna, a convenção-modelo da OCDE, em seu art. 4º, replicado em acordos celebrados entre Brasil e uma série de países, identifica como residente fiscal de um Estado, a pessoa física que essencialmente mantenha interesses fiscais neste país. Tal pode ser determinado com base em critérios objetivos – como habitação permanente – bem como critérios subjetivos – relativos às suas ligações pessoais e econômicas mais estreitas (país onde está seu centro de interesses vitais)<sup>68</sup>.

Neste sentido, afirma Alberto XAVIER que a definição de residente segundo a convenção-modelo está embasada em critérios de natureza domiciliar, e não “exclusivamente em função de rendimentos de fontes ou de capital situados num Estado”<sup>69</sup>. Ainda sobre o tema, o mesmo autor comenta que “é, por exemplo, pacífico que a residência da pessoa no território de um Estado legitima o poder tributário deste”<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Art. 4, 2 (a), Convenção-Modelo OCDE.

<sup>69</sup> XAVIER, Alberto. *Ibidem*, p. 15.

<sup>70</sup> *Ibidem*.

Veja que a capacidade de residente para fins tributários poderá ser atribuída à estrangeiros que transitem no Brasil, a legislação brasileira elenca, portanto, os critérios para aquisição da residência fiscal.

Além do brasileiro que aqui tenha seu domicílio permanente ou que se ausente tão somente para trabalhar em repartições do governo no exterior, são considerados residentes fiscais os impatriados – os estrangeiros que ingressam no Brasil – caso preenchidos os requisitos abaixo:

Art. 12. Sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não-residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:

I - com visto temporário:

a) para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;

b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data e qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;

II - com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

[...].

Lei n. 9.718/98 / Art. 18, Decreto 3.000, RIR

Note que o critério para aquisição da residência fiscal de estrangeiros no Brasil se dá a partir do tipo de visto imigratório e aspecto temporal de sua permanência efetiva. Em linhas gerais, o visto que o indivíduo porta adentrando ao território brasileiro, alinhado ao propósito da sua vinda e o seu período de estadia no país, determina o momento em que a residência fiscal se inicia, e o momento que se encerra, com sua saída definitiva, caso a caso.

Neste sentido, ainda dispõe a Solução de Consulta n. 98 de 30 de Abril de 2014, como segue:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
AQUISIÇÃO DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE

A pessoa física que ingressar no Brasil com visto permanente, adquire a condição de residente no Brasil, na data da chegada e está sujeita às normas vigentes na legislação tributária aplicáveis aos demais residentes no Brasil a partir da data em que se caracterizar a condição de residente. Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, transferidos ou não

para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27/11/1998; IN SRF Nº 208, de 27/09/2002; Lei nº 6.815/1980; Decreto nº 86.715/1981.

A partir da caracterização da residência perante o Fisco, o indivíduo passa a ser taxado em bases mundiais (*worldwide income basis*) imediatamente, em relação aos fatos tributários ocorridos a partir do dia em que se tornou residente fiscal, como elucida o artigo 38 do Decreto 3.000, dispositivo legal conhecido também como Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Para fins de exemplificar a competência tributária sobre rendimentos inominados de residentes fiscais, há ainda nova Solução de Consulta, n. 61, emitida pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal em 29 de março de 2018, elencando rendimentos oriundos de ganhos em apostas on-line, conforme pode se ver abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR POR PESSOA FÍSICA RESIDENTE NO BRASIL, DECORRENTES DE GANHOS EM APOSTAS ON-LINE. TRIBUTAÇÃO.**

Os rendimentos recebidos do exterior por pessoa física residente no Brasil, decorrentes de ganhos em apostas on-line: 1. estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, calculado mediante utilização da tabela progressiva mensal vigente no mês do recebimento e recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento do rendimento, não havendo previsão legal para dedução, na apuração da base de cálculo do carnê-leão mensal, de eventuais perdas nas apostas realizadas; e 2. deverão integrar a base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual (DAA), sendo o imposto pago a título de carnê-leão considerado antecipação do apurado nessa declaração; Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43 e art. 97, inciso VI; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º; Constituição Federal, art. 150, § 6º;



Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 106, 108 e 109; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, art. 16, § 5º; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 53, inciso II, e 54.

Assim sendo, toda pessoa física residente para fins tributários tem obrigações pessoais com o Fisco, seja para fins de reporte (à exemplo, a Declaração de Imposto de Renda anual, se cumpridos requisitos que obrigam sua entrega), tal qual para com a tributação de renda, tanto referente a rendimentos recebidos no Brasil, bem como rendimentos recebidos no exterior.

Neste quesito se diferem os não-residentes fiscais, estes indivíduos sujeitos à tributação somente perante a renda oriunda de fontes situadas no Brasil – enquanto que, como visto ao longo deste tópico, os residentes fiscais serão tributados com base em seus rendimentos de fontes locais e também globais.<sup>71</sup>

Sobre o não-residente fiscal, é conceituado de acordo com a instrução normativa SRF n. 208, de 27 de Setembro de 2002, *in verbis*:

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:  
I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;  
II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;  
III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;  
IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:  
a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;  
b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;  
V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.  
§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, " a " , do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será

---

<sup>71</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. TORO, Carlos Eduardo Costa M. BRITTO, Bianca Maia de. Interpretação de Tratados Internacionais. p. 130. SANTI, Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurelio (coord). **Série GVLAW – Direito Tributário: Tributação Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

Ainda sobre os não-residentes fiscais, em outras palavras explica o mestre Heleno TÔRRES sobre a existência de um limite à atividade legislativa em matéria tributária. Ele entende que os contribuintes não-residentes não poderiam ser tributados por fatos praticados fora de um território, vez que desprovidos de qualquer critério de conexão pessoal (status subjetivo) ou material (suas atividades) com a normativa local.<sup>72</sup>

Em conclusão, entende-se a residência fiscal sendo elemento de conexão embasada no princípio da territorialidade e extraterritorialidade, bem como a tributação em bases mundiais como execução do princípio da universalidade.

Para ilustrar a importância dos elementos de conexão<sup>73</sup>, há um conhecido controverso caso chamado *Robinson (Her Majesty's Inspector of Taxes) v. Agassi*, no qual o tenista americano Andre Agassi, mesmo sem jamais ter residido no Reino Unido, apenas com participações em competição local, foi tributado por seus rendimentos de patrocínio pagos pela Nike e Head (ambas companhias situadas fora do Reino Unido, sem nenhuma atividade comercial neste Estado) à sua empresa (Agassi Enterprises situada nos Estados Unidos).<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> TORRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. TORRES, Heleno Taveira (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado, vol. I**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2003.

<sup>73</sup> É importante destacar relevância do tema elementos de conexão, o qual Alberto XAVIER destina todo um título para em seus manuais Direito Tributário Internacional e Direito Tributário Internacional do Brasil, por mais que fora do escopo do presente estudo, nesta monografia já referenciados.

<sup>74</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo Costa M. BRITTO, Bianca Maia de. Novas Fontes de Tributação. p. 31. SANTI, Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurelio (coord). **Série GVLAW – Direito Tributário: Tributação Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

Tais rendimentos tampouco se tratavam de oriundos de trabalho desempenhado em solo britânico – como seria o caso da tributação do prêmio ou remuneração recebida em virtude da competição desportiva que ali ocorreu.

Da análise deste caso específico, entendem os especialistas ZILVETI, TORO e BRITTO que o posicionamento do fisco britânico não se limitou a encontrar elementos de conexão entre Agassi e a normativa tributária local, mas ainda sim “a intenção do legislador ao prever tal forma de tributação em face da evidente possibilidade de planejamento tributário”, afastando a hipótese de outros esportistas não-residentes evitassem tributação de patrocínio relacionado a atividades profissionais desempenhadas no Reino Unido, na estratégia de usar empresa estrangeira para o pagamento.<sup>75</sup>

Entendo que tal qualificação foi possível visto sistemática jurídica britânica em *Common Law* – que aqui não é objeto de estudo. Porém, na normativa nacional, tratados travados pelo Brasil, bem como interpretação dada pela doutrina, que prévia à outorga de competência tributária, há uma análise dos elementos de conexão, levando em conta obrigatoriamente o status de residência fiscal da pessoa, bem como local da fonte de pagamento.

## 4.2 BITRIBUTAÇÃO

O tema em questão tem definição por Luis SCHOUERI como “coincidência de mais de uma pretensão tributária de natureza semelhante, sobre o mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período”.

De fato a doutrina internacional pioneira<sup>76</sup> aduz uma estrutura de quatro identidades indispensável para construir o conceito da bitributação ou dupla

---

<sup>75</sup> *Ibidem*.

<sup>76</sup> SPITALER, *Das Doppelbesteuerungsproblem*, *passim*; GUGGENHEIM, *L'imposition des successions*. In. XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p. 33.

tributação, sendo (i) a identidade do objeto, (ii) a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, (iii) o período tributário e (iv) a identidade do imposto.

Neste sentido, o fenômeno da bitributação é conceituado por XAVIER como concurso de normas, seja “quando o mesmo facto se integra na hipóteses de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”.<sup>77</sup>

Dentre variadas classificações e subclassificações<sup>78</sup>, em especial apresentadas pelo mestre português Alberto XAVIER, acredito ser válido destacar ainda o pressuposto de que “não basta que os sistemas em colisão sejam distintos: é ainda necessário que os ordenamentos em presença sejam paritários, isto é, provenientes de entes situados num mesmo ‘nível de governo’ (...)”. Entende-se aqui que compatibilidade razoável necessária à patente do órgão competente criador dos tributos em concorrência.

Uma vez mapeados os requisitos elencados pela doutrina para formar o conceito de “dupla tributação ou “bitributação”, ainda resta um conflito, quanto as nomenclaturas em questão, sujeitas à crítica por parte da doutrina.

Há o entendimento que nestas hipóteses concorrem duas pretensões tributárias sobre o mesmo fato gerador da obrigação – este em conexão com mais de um ordenamento jurídico. Dito isto, nesta vertente, entende-se que o conceito não deve deixar aberto à interpretação um conceito pautado em – pagar o valor do tributo em dobro – e sim que – existe o pagamento repetidamente do imposto devido a entes diversos.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p.31

<sup>78</sup> XAVIER entra em detalhes e lista possibilidades de dupla tributação horizontal, vertical, diagonal ou oblíqua.

<sup>79</sup> BORGES, Ricardo Souto. O concurso internacional de pretensões fiscais e o seu controle pelo método de isenção. TORRES, Heleno Taveira. **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 537-556.

Ao buscar tal conceito na Constituição Federal de 1988, apenas estão discriminadas competências tributárias, lembrando que o texto constitucional não cria tributo algum, apenas delimita competência de cada ente autônomo responsável pela criação destes, como já analisado em detalhes em tópico anterior.

Neste mesmo sentido, a Carta Maior não proíbe expressamente a dupla tributação<sup>80</sup>. Contudo, sobre o tema do concurso de normas, em âmbito nacional, já foi possível notar a ocorrência de dupla imposição fiscal “interterritorial” – chamada por Alberto XAVIER quando da colisão de sistemas fiscais em espaços autônomos dentro do mesmo Estado<sup>81</sup> – entre impostos federais e estaduais, momento em que o Superior Tribunal de Justiça pôde se posicionar sobre o tema, conforme ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR.

A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias.

Conseqüentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização.

Embargos de divergência conhecidos e providos.

(STJ, Primeira Seção, EREsp 1.400.759/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, Julgamento em 11/06/2014)

Partindo para os comentários oficiais sobre os artigos da Convenção-Modelo da OCDE, a conceituação de bitributação, ou mais amplamente chamada de “dupla tributação jurídica”, a qual é destinado o escopo do tratado-modelo em questão, é diferenciada da “dupla tributação econômica”, esta última sendo a hipótese em que duas diferentes pessoas são tributadas em respeito à mesma renda ou capital.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**. n.17. São Paulo: Dialética, 2003. p. 19.

<sup>81</sup>XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p. 36 e 37.

<sup>82</sup> OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris. p. 378. Texto original: “1. These Articles deal with the so-called juridical double taxation where the same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than

Conclui-se portanto, que a bitributação neste recorte, se tratando da dupla tributação jurídica internacional, remete à um fenômeno dentro do Direito Tributário Internacional na hipótese de dois entes fiscais de Estados distintos exercerem sua prerrogativa de tributar o mesmo fato gerador.

### 4.3 MÉTODOS PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Partindo da perspectiva do contribuinte residente fiscal no Brasil, considerando a tributação em bases mundiais na qual se sujeita o indivíduo, a seguir se analisará hipóteses para eliminar ou atenuar a dupla tributação.

Segundo modelo de convenção da OCDE, no artigo 23 é tratada hipótese em que rendimentos seriam tributáveis em mais de um Estado. Nestes casos, o outro Estado deverá adotar algum modo para economia fiscal, seja pelo método da isenção (art. 23-A) ou o método da imputação (art. 23-B), como veremos a seguir.

#### 4.3.1 MÉTODO DA ISENÇÃO

O conceito de isenção no Brasil pode ser distinguido por Sacha Calmon Navarro COELHO<sup>83</sup> como “isenção heterônoma” – seja a que decorre de lei – e “isenção convencional” – a que decorre de tratado internacional, objeto do estudo deste tópico.<sup>84</sup>

Já por tradição adotado pelos países europeus, o princípio da isenção pressupõe uma competência fiscal cumulativa de dois ou mais Estados sobre o

---

*one State. 2. This case has to be distinguished especially from the so-called economic double taxation, i.e. where two different persons are taxable in respect of the same income or capital”.*

<sup>83</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho é Professor de Direito Tributário na UFMG.

<sup>84</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma Visão Jurídica da

mesmo fato gerador. O método por si consiste na não tributação, cedida pelo Estado de residência da pessoa física, ao imposto devido sobre o fato – a renda auferida de fonte estrangeira.

Conforme comentários oficiais sobre a convenção-modelo da OCDE, o método de isenção consiste em alocar o direito de tributar, certos tipos de rendimentos, exclusivamente a um dos Estados contratantes. O modo de fazê-lo consistiria na inclusão da expressão “somente será tributado” (*shall be taxable only*) em cada artigo do tratado, daqueles que elencam tipo de renda ou capital considerado isento em questão.<sup>85</sup>

Neste tema, XAVIER estabelece duas formas distintas para que se opere a isenção, seja o (i) reconhecimento de competência exclusiva, este do Estado que mantém seu direito de tributar, bem como a (ii) exclusão da competência, esta da ordem jurídica declarada inaplicável.<sup>86</sup>

Desta forma, conclui-se que determinada natureza de rendimento específica será considerada isenta de tributação por um Estado, e em contrapartida, de competência exclusiva para tributar do outro Estado, conforme convencionado em cada acordo.

#### 4.3.2 MÉTODO DE IMPUTAÇÃO

Como ideia inicial, o método de imputação considera o montante recebido pelo contribuinte, no exterior, como tributável em seu país de residência. Em outras palavras, a renda auferida por fonte pagadora estrangeira será incluída à base de

---

Questão. TORRES, Heleno Taveira (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado vol. II**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2004. p. 99.

<sup>85</sup> OCDE. *Ibidem*. p. 379. Texto original: “For some items of income or capital, an exclusive right to tax is given to one of the Contracting States, and the relevant Article states that the income or capital in question ‘shall be taxable only’ in a Contracting State.”.

<sup>86</sup> XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p. 503.

cálculo de imposto do contribuinte – dada regra doméstica de tributação da renda universal (*worldwide tax basis*), o que vimos com detalhes em tópico anterior.

Dito isto, a premissa do método de imputação consiste na prática em utilizar o valor de imposto retido na fonte para deduzir o valor de imposto devido no país de residência.

Este princípio também pode ser traduzido como crédito de imposto (*tax credit*) que possui o indivíduo perante o Fisco, este podendo ser “utilizável como moeda de pagamento do imposto”. Nas palavras de Alberto XAVIER: “o sistema de isenção considera o rendimento; o sistema de imputação, o imposto sobre o rendimento”.<sup>87</sup>

Adentrando ao método de crédito ou imputação, nos ensina o Professor Luis SCHOUERI, conforme abaixo:

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.<sup>88</sup>

Conclui-se, portanto, que o método da imputação pressupõe a renda estrangeira, auferida num Estado outro que o de residência, esta considerada como tributável. Contudo, o país de residência aceita que o imposto retido na fonte pagadora para compensar o imposto devido no país de residência fiscal do indivíduo.

---

<sup>87</sup> XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p. 506.

<sup>88</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**. n.17. São Paulo: Dialética, 2003. p.46-47.



#### 4.4 ANALISE DE CASO: TRATADO ENTRE BRASIL E FRANÇA

O Decreto Lei n. 70.605, de 12 de maio de 1972 promulgou a intitulada Convenção entre Brasil e França para evitar dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, em matéria de Impostos sobre o Rendimento.

No preâmbulo da convenção, como pressupõe o modelo da OCDE, está descrita a intenção de ambos Estados em prevenir a bitributação. Contudo, diferente da Convenção-Modelo da OCDE, o acordo em questão não adota a divisão por capítulo, sendo organizada diretamente em artigos.

A começar a análise, diferente de algumas outras convenções da primeira parte do século XX, na qual a cobertura destes acordos se dava aos “cidadãos” dos Estados visados, o artigo 1º dispõe das pessoas as quais o tratado se aplica, estas mandatoriamente devem ser consideradas residentes fiscais – como vimos com detalhes os critérios para aquisição do status de residência para fins tributários – em um ou dos dois Estados Contratantes, e não necessariamente apenas seus nacionais.

89

Por sua vez, o artigo 2º delimita os impostos visados, no caso do Brasil, apenas impostos diretos, os impostos fazendários sobre a renda e proventos de qualquer natureza – restringindo tributos sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, além de impostos municipais, estaduais, provençais ou regionais.

Segundo a OCDE, a terminologia para o art. 2º deve ser precisa, para abarcar tipos de impostos idênticos porém com nomenclaturas diversas de país para país. À exemplo, o imposto devido sobre a remuneração recebida via folha de pagamento no Brasil é determinado de IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte). Na França, por

---

<sup>89</sup> OCDE. *Ibidem*. p. 55.

sua vez, o tributo devido sobre o mesmo fato é chamado de *taxe sur le salaires* – em tradução livre, “imposto sobre salário”.<sup>90</sup>

Ainda, no momento do tratado, a escolha genérica dada para descrever os impostos visados se dá de modo a evitar que novos tratados devam ser travados em virtude de mudança na legislação local.

Seguindo para o artigo 3º, o acordo dispõe de definições gerais quanto ao território no qual se aplica a convenção, bem como legendas para as expressões usadas ao longo do texto.

O artigo 4º do tratado firmado traz a expressão “residente de um Estado contratante”, portanto, determina aquele que está sujeito a ser tributado (*liable to tax*) em razão de seu domicílio, residência, critério determinado pela legislação desse Estado.

Caso a pessoa física seja considerada residente para fins fiscais em ambos países, o parágrafo 2 do artigo 4º elenca regras para resolução do conflito, conforme descrito abaixo:

- a) será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Quando dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);
- b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;
- c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;
- d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> OCDE. *Ibidem*, p. 91.

<sup>91</sup> Cf. Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972, art. 4, parágrafo 2.

O artigo 5º remete ao conceito de estabelecimento permanente, como instalação fixa de negócio, não afeito à nossa análise limitada à pessoa física, por se tratar de quesito na seara de sociedades de pessoa jurídica.

Note que seguindo o modelo-convenção, o tratado em voga faz a qualificação, ou seja, atribui uma tratativa tributária em especial para cada fluxo monetário.

Neste sentido, a partir do artigo 6º ao 21º estão dispostas as regras de tributação definidas de acordo com cada tipo de rendimento para que haja primeiramente qualificação desses fluxos, seguindo então a norma determinada no momento de aplicação do tratado.

Nos mesmos artigos é definida consequentemente a competência de cada Estado contratante perante cada tipo de renda, seja se a tributação é exclusiva por um país, de outro ou cumulativa de ambos.

Seriam aplicáveis às pessoas físicas (art. 6) rendimentos dos bens imobiliários, (art. 10) dividendos, (art. 11) juros, (art. 13) ganho de capital, (art. 14) profissões independentes e (art. 15) dependentes, (art. 17) artistas e desportistas, (art. 18) pensões, (art. 19) remunerações públicas e (art. 20) professores, (art. 21) estudantes. Dado recorte deste estudo em questão, nos limitaremos aos tipos de rendimentos mais comuns recebidos por indivíduos contribuintes.

Relativo aos rendimentos de alugueis, segundo artigo 6, serão somente tributáveis no país em que o bem imobiliário estiver situado. Portanto, atribui-se o conceito de tributação exclusiva de um dos Estados por competência territorial.

Quanto à qualificar o que compreende bem imobiliário, Alberto XAVIER entende de maneira ampla que os tratados acabam por restringir a liberdade de qualificação segundo normativa interna. Tal ocorre através de limites positivos – como obrigatoriedade de considerar o ativo imobiliário neste caso, visto descrição do artigo – bem como limites negativos – se entende por exclusão do conceito ativo imobiliário,

barcos, navios e aeronaves, que seguem regime distinto, por mais que o ordenamento doméstico tenha outro entendimento.<sup>92</sup>

Além disso, segundo os comentários oficiais sobre a convenção-modelo, na sua última versão de 2017, OCDE menciona que a França reserva o seu direito de tributar, o que é tutelado através da legislação interna, no que tange renda oriunda de ações e outros direitos. Por tal motivo, da perspectiva francesa interna, a interpretação de bens imóveis é extensiva a estes ativos, buscando considerá-los isentos da perspectiva do outro Estado contratante, portanto de tributação exclusiva da França.<sup>93</sup>

Relativo aos rendimentos de dividendos (art. 10), bem como juros (art. 11), o tratado entre Brasil e França traz um entendimento similar que ambos rendimentos são tributáveis provenientes de um Estado (fonte de pagamento) serão tributáveis no outro Estado (residência do contribuinte). Neste caso, não é indicada competência exclusiva de uma parte signatária, do mesmo modo que não é explicitada isenção deste rendimento em nenhum dos Estados. Aqui se configura a chamada competência cumulativa.<sup>94</sup>

Contudo, diferente de outras disposições do tratado internacional em questão, os artigos em questão impõe um limite sob a alíquota de 15% à tributação do Estado Contratante, em que está situado domicílio legal da fonte pagadora. Em outras palavras, o país emissor destes rendimentos, estaria limitado reter impostos em no máximo 15%, segundo disposição convencional.

Entrando no tema dos ganhos de capital (art. 13), também chamados de mais valias, é repetido o entendimento de tributação exclusiva – presente no artigo 6 de bens imobiliários – no qual não há cumulatividade de competências tributárias.

---

<sup>92</sup> XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p. 442-443.

<sup>93</sup> OCDE. *Ibidem*. p. 171.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 231.

Contudo, segundo o professor Alberto XAVIER, neste artigo a regra se fixa sendo competente para tributar o Estado Contratando no qual o alienante é residente, salvo 3 (três) exceções:

(i) as mais valias na alienação de bens imobiliários, que podem ser valias na alienação de bens móveis integrados no patrimônio de estabelecimento se situa; (ii) as mais valias na alienação de bens móveis integrados no patrimônio de estabelecimento estável (ou base fixa), incluindo as de alienação do próprio estabelecimento, que podem ser tributadas no Estado em que o estabelecimento se situa; e (iii) as mais valias na alienação de navios, aeronaves e similares, que só podem ser tributadas no país onde se localiza a direção efectiva da empresa.<sup>95</sup>

Adentrando a seara de rendimentos de remuneração, os artigos 14 e 15 trazem ao rol, respectivamente, profissões independentes – seja de profissionais liberais e autônomos – e dependentes – aqueles com vínculo empregatício com entidade empregadora.

Na verdade, o artigo 14 foi excluído da Convenção-Modelo em 29 de Abril de 2000, visto decisão que tinha como objetivo não diferenciar conceitos de estabelecimento permanente e atividades de carácter independente.<sup>96</sup>

De todo modo, ainda constante no acordo firmado entre Brasil e França anteriormente, a renda de profissão independente é somente tributável pelo Estado onde este trabalho é de fato desempenhado. À exceção, quando o outro Estado Contratante for a fonte pagadora, neste caso a renda também poderá ser tributável no segundo Estado.

Neste caso é possível notar a diferença entre o uso do método de isenção (primeira hipótese de competência exclusiva do artigo) e método de imputação (método restante, visto competências concorrentes).

---

<sup>95</sup> XAVIER, Alberto. *Ibidem*. p. 444.

<sup>96</sup> OCDE. *Ibidem*. p. 304.

Para rendimentos provenientes de trabalho remunerado (com vínculo empregatício), a regra do artigo 15 é clara quanto a competência exclusiva – do Estado Contratante em que a atividade for exercida.

Ademais, de acordo com os comentários oficiais sobre a convenção-modelo, na sua última versão supracitada, OCDE menciona que os países membros geralmente entendem que a nomenclatura presente no artigo “salários, ordenados e remunerações similares” compreende benefícios oriundos da remuneração (e.g.: *stock options*, *allowances* e outros benefícios indiretos).<sup>97</sup>

Em sentido similar o tratado se posiciona quanto aos rendimentos recebidos por artistas e desportistas (artigo 17), seja competência de tributar remetida ao Estado o qual estas atividades forem performadas. Para profissionais membros de conselhos (artigo 16), esta remuneração será tributável no Estado onde reside a sociedade que o contratou.

Já no relativo a pensões (artigo 18), se repete o tratamento de competência exclusiva, sejam estes rendimentos apenas tributáveis (*taxed only*) no país de residência do indivíduo contribuinte.

No exato mesmo sentido quanto a isenção de imposto em um Estado Contratante, e conseqüentemente competência exclusiva do outro Estado, remunerações de estabelecimentos públicos (artigo 19) são somente tributáveis no país da fonte pagadora destes valores.

Mais adiante, estão listados rendimentos de professores. Para os primeiros, se entende uma isenção de imposto, que se estende por até 2 anos da chegada no Estado Contratante em que o trabalho será desempenhado.

---

<sup>97</sup> *Ibidem*. p. 305.

Neste mesmo sentido, para trabalhos de pesquisa em instituição de ensino devidamente reconhecida no Estado contratante, a Solução de Consulta n. 62 de 30 de Dezembro de 2013 já entendia que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. BRASIL E FRANÇA. ISENÇÃO.

A pessoa física residente de um Estado contratante que a convite de uma universidade ou de um outro estabelecimento de ensino ou de pesquisas oficialmente reconhecido do outro Estado contratante, que permanecer neste último Estado, com o fim de ensinar ou de consagrar-se a trabalhos de pesquisa, terá os seus rendimentos, decorrentes desta atividade, isentos de imposto de renda durante um período não superior a dois anos. Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, artigos 96 e 98; Decreto Legislativo nº 87, de 1971, Decreto nº 70.506, de 1972, art. XX.

Por fim, estão listados rendimentos de estudantes (artigo 21), separadas por valores destinados para despesas para cobrir manutenção de sua formação – isentas no Estado diverso à fonte pagadora – bem como remuneração por estágio ou emprego – estas isentas no país em que ele recebe tais valores, apenas no caso em que forem fundamentalmente necessários para sua própria manutenção.

Após listados todos os artigos afetos para indivíduos pessoas físicas, cada qual listando a regra de competência tributária de acordo com natureza de rendimento, o artigo 22 traz o método para evitar dupla tributação, considerando a compensação de imposto, chamado também de método de imputação, como visto no capítulo anterior, e como versa o próprio artigo:

A dupla tributação será evitada da seguinte forma:

1. no caso do Brasil:

quando um residente do Brasil perceber rendimentos, que em conformidade com sua legislação interna, forem tributáveis no Brasil e esses rendimentos forem tributados na França em conformidade com as disposições da presente Convenção, o Brasil concederá na aplicação de seu imposto um crédito tributário equivalente ao imposto pago na França.

Todavia, a importância equivalente a esse crédito não poderá exceder fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.<sup>98</sup>

---

<sup>98</sup> Cf. Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972, art. 22.

Os demais artigos dispõem desde genericamente sobre modalidade de aplicação (art.23), sobre não discriminação entre nacionais (art. 24), bem como demais procedimentos, tal qual troca de informações entre órgãos fiscais (artigo 25) e denúncia (art. 30).



## 5 CONCLUSÃO

Da pesquisa monográfica apresentada em questão, esta teve como escopo a análise do fenômeno dos acordos internacionais, em específico na matéria tributária, relativo à dupla tributação internacional e métodos para evita-la à ótica do indivíduo pessoa física.

Partindo da ideia de que a globalização atual e mobilidade de pessoas enseja conflitos na seara da concorrência de normas tributárias, não há suficientes instrumentos legislativos norteadores, precedentes e jurisprudência em matéria específica para pessoa física, justificando então o recorte dado pelo estudo.

Após analisado histórico da origem de tratados internacionais, sua classificação pela doutrina majoritária, bem como condições de validade do tratado e passos para celebração dos mesmos, entramos brevemente no tema do conflito de norma de direito interno e norma de direito externo, no que remete à incorporação destes tratados no ordenamento interno, à luz das teorias dualista e monista.

A partir do texto constitucional, das teses da doutrina majoritária e teoria da incorporação, é pacífico o entendimento sobre o regime dualista adotado pelo Brasil, no qual a norma externa não é aplicada instantaneamente, necessitando tramitar pelo processo de internalização, transformando-a em norma do sistema jurídico interno, antes que venha ter aplicabilidade.

Há contudo, entendimento de que na hipótese de tratado internacional ferir disposições da Carta Magna, prevaleceria esta hierarquicamente superior.

Já na seara tributária relativa ao contribuinte individual, supracitados conflitos fiscais com vínculos internacionais foram definidos como oriundos da adoção, por diferentes Estados, de elementos de conexão distintos, com definições distintas. Para tal conflito surgem os tratados internacionais para evitar a dupla tributação,

embasados via de regra na Convenção-Modelo da OCDE, que traz sugestão para qualificação de cada regime tributário de acordo com cada tipo de renda.

Dos tratados firmados pelo Brasil numa linha temporal, denota-se o único tratado denunciado ao longo da história, seja o travado com a Alemanha, também listado para fins do estudo em tela.

Conclui-se a existência do “efeito negativo” dos tratados. Este vinculado ao princípio da legalidade ou tipicidade da tributação – que nenhuma contribuição ou imposto poderá ser exigível sem lei anterior que o proponha. Portanto, entende-se que a legislação interna continua atuando como fonte, atrelando a competência tributária para criação de tributos a cada órgão correspondente, enquanto que através de acordos entre Estados, se opta por limitar a prerrogativa de tributar de um dos Estados.

Portanto, ainda na seara da bitributação e hipóteses para afastá-la, conclui-se que no método de isenção não há de fato um impedimento ou extinção do tributo devido, e sim uma limitação para aquele Estado que abre mão de seu direito de tributar.

No método de imputação, por sua vez, a dupla imposição fiscal é impedida através do crédito tributário. Porém, se pressupõe que sempre a alíquota maior entre os Estados Contratantes, será mantida. Tal se conclui considerando orientação de que imposto pago a maior no outro Estado, não será restituído ao contribuinte neste Estado onde a alíquota é menor. Do mesmo modo, invertendo a ótica desta hipótese, o imposto devido num Estado em que a alíquota é maior, será possível deduzir o imposto já pago no outro Estado, pagando-se a diferença.

Em observações finais, não há precedentes jurisprudenciais em abundância relativa ao tema de dupla tributação internacional para a pessoa física. Tal pode se dar pelo fato de os conflitos até então não se insurgirem em massa no contencioso, bem como a dificuldade na fiscalização de renda recebida fora do país.

Contudo, o Fisco tem apostado em negociações internacionais para mais efetiva troca de informações de contribuintes entre países, como por exemplo o FATCA assinado em 2014 com Estados Unidos<sup>99</sup>, bem como recente atualização no acordo para evitar dupla tributação e evasão fiscal com a Argentina em Junho de 2018.<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/acordo-brasil-eua-permitira-troca-de-informacoes-sobre-contribuintes>>. Acesso em: 17 de set. de 2018.

<sup>100</sup> Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/06/20/comissao-aprova-atualizacao-de-acordo-tributario-entre-brasil-e-argentina>>. Acesso em: 17 de set. de 2018.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALMEIDA, C., NEPOMUCENO, F. e TENÓRIO, I. **Dicionário do Imposto de Renda**. São Paulo: Thomson, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT, 1980.

BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. **Direito Tributário Atual** n.19. São Paulo: Dialética, 2005.

BORGES, Antonio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: UBDT/EDUFPI, 1992.

BORGES, Ricardo Souto. O concurso internacional de pretensões fiscais e o seu controle pelo método de isenção. TORRES, Heleno Taveira. **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.p. 537-556.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, P. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão. TORRES, Heleno Taveira (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado vol. II**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2004.

FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira.** Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.** São Paulo: Dialética, 1999.

MELLO, Celso D de Albuquerque. **Curso de direito internacional público.** 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

MENEZES, Iure Pedroza. Os tratados internacionais e o direito interno dos estados. **Revista de Direito Constitucional e Internacional.** n. 48. São Paulo: RT, julho-setembro 2004. pp. 302-323.

OCDE, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.** Paris: OECD Publishing, 2017.

OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu Tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e consequências da denúncia do Tratado sob um ponto de vista alemão. **Revista de Direito Tributário Internacional.** n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RAAD, Kees Van. **Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação.** In. PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). **Revista de Direito Tributário Internacional.** 1a. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público – curso elementar.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário internacional: qualificação e substituição, tributação no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residentes na Alemanha. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.54. São Paulo: Dialética, 2000. pp.125-139.

\_\_\_\_\_, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**. n.17. São Paulo: Dialética, 2003.

SOARES, Guido Fernandes Silva. **Curso de direito internacional público**. V.1. São Paulo: Jurídico Atlas, 2002.

STRENGER, Irineu. **Direito Internacional Privado**. v 1. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 44. *In*. SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de *Partnership Joint Ventures***. Série Doutrina Tributária Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. *In*. TORRES, Heleno Taveira (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado, vol. I**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2003. p. 76-94.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UM- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital with Particular Reference to German treaty practice**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p.3. *In*. ÁVILA, Márcio. A Soberania e o Direito Tributário Internacional, **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**. v2. n.22. Rio de Janeiro: UERJ, 2012.

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

ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo Costa M. BRITTO, Bianca Maia de. Novas Fontes de Tributação. SANTI, Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurelio

(coord). **Série GVLAW – Direito Tributário: Tributação Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 31-57.

\_\_\_\_\_, Fernando Aurelio. TORO, Carlos Eduardo Costa M. BRITTO, Bianca Maia de. **Série GVLAW – Direito Tributário: Tributação Internacional**. Interpretação de Tratados Internacionais. SANTI, Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurelio (coord). **Série GVLAW – Direito Tributário: Tributação Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 129-150.