

PANORAMA SOBRE A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA NO BRASIL

Carlo Rio Branco Principe[†]

Sumário: 1. Breves considerações sobre o imposto de renda no Brasil e o tratamento jurídico de não-residentes. 2. O Poder Tributário face à Ordem Internacional. 3. Os Tratados internacionais. 4. Os Tratados para evitar a bitributação. 5. O conceito de residência para fins tributários. 6. As questões envolvendo interpretação e qualificação no âmbito dos Tratados para evitar a bitributação. 7. O intercâmbio de informações entre Estados e os métodos de solução de conflitos. Conclusão.

INTRODUÇÃO



Os Tratados para evitar a bitributação são instrumentos que se servem a regulamentar a circulação da riqueza entre países. Em tempos de crescente globalização da produção, do capital e das relações humanas, esta regulamentação vem se tornando sucessivamente mais fluida e, conseqüentemente, mais difícil de ser controlada pelas administrações tributárias dos países.

Demonstra a relevância destes instrumentos o fato de que, dentre os dez maiores parceiros comerciais do Brasil¹, com sete deles existe atualmente em vigor um Tratado para

[†] Bacharel em Direito pela UFBA. Presidente da ADV Junior Consultoria Jurídica, empresa júnior da Faculdade de Direito da UFBA – Gestão 2011-2012, advogado em São Paulo.

¹ Maiores parceiros comerciais do Brasil em ordem decrescente: China, Estados Unidos, Argentina, Alemanha, Japão, Holanda, Coreia do Sul, Itália, Nigéria, Chile. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1308581097.doc>. Acessado em 30 de maio de 2013, às 22:24’.

evitar a bitributação. O dado, por si só, já indica a relevância deste tipo de acordo.

O posicionamento internacional do Brasil entre os países com maior potencial de desenvolvimento econômico e social para as próximas décadas o insere cada vez mais no circuito empresarial, artístico, cultural, esportivo e científico de alta projeção econômica, o que justifica uma intensificação dos estudos sobre os reflexos jurídicos de um processo de expansão com inegável potencial.

1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL E O TRATAMENTO JURÍDICO DE NÃO-RESIDENTES

Antes de adentrar o estudo sobre a bitributação propriamente dita, é necessário discorrer sobre a delimitação do que este trabalho pretende expor, a fim de obter um recorte metodológico mais preciso.

Para os fins aqui propostos, quando se menciona bitributação, faz-se referência à bitributação internacional da renda, ou seja, a concorrência entre dois países no ato de tributar um mesmo fato, em um mesmo lapso temporal, em razão da característica de transnacionalidade deste fato (XAVIER 2000, 59), deixando de lado conceitos de bitributação ligados exclusivamente ao direito interno ou a outros tributos que não o imposto sobre a renda.

Em seguida, proceder-se-á à discussão sobre o conceito de renda, no Brasil e no direito comparado, a mitigação da soberania fiscal dos países em face da globalização, bem como as diversas implicações desse novo paradigma para o Direito Tributário.

Renda, para fins fiscais, é definida no art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de: (a) renda, assim entendido o pro-

duto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (b) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito do item “a”.

Como bem apontado por Hugo de Brito Machado, a delimitação do fato gerador do imposto de renda, pelo legislador ordinário, tem sido casuística, e nem sempre se mantém no âmbito material apropriado (2009, 315). O art. 43 do CTN faz menção, duas vezes, aos vocábulos “receita” e “rendimento”, sempre ligados apenas pelo conectivo “ou”², o que leva a crer que lhes são atribuídos sentidos distintos entre si.

Atenta-se ainda para o conceito proposto por Zilveti, Toro e Britto (2007, 44), pelo qual renda é “a importância recebida por alguém, geralmente de forma periódica, como remuneração do trabalho, lucro de operações comerciais, juros de investimento, além de outros rendimentos”.

Sem adentrar a discussão sobre eventual diferença entre os conceitos, e ainda em razão da denominação correntemente utilizada nos acordos internacionais de bitributação, este trabalho empregará indistintamente os conceitos de renda, receita e rendimento.

2. O PODER TRIBUTÁRIO FACE À ORDEM INTERNACIONAL

Quando se discute o Poder Tributário, é inescapável remeter ao conceito de Soberania, posto ser aquele uma manifestação funcional desta (TÓRRES 2001, 65). Sem Soberania, não existe força nem legitimidade para impor e manter a ordem tributária.

² Art. 43. (...) “§1º A incidência do imposto independe da denominação *da receita ou do rendimento*, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” e “§2º Na hipótese de *receita ou de rendimento* oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

Soberania pode ser conceituada como “a faculdade total e exclusiva de um Estado de impor a sua própria vontade perante os demais Estados, bem como na competência única que lhe assiste com relação aos poderes de legislar, administrar e julgar dentro do seu âmbito territorial” (GONZAGA 2010, 177-178).

A Soberania é, ainda, segundo Heleno Tôrres, o “máxime princípio fundamentador da aplicabilidade das normas tributárias internas de um Estado (autodeterminação), criadas e instrumentalizadas pelo exercício do respectivo poder de tributar” (2001, 68).

De outro lado, o Estado só exerce a sua Soberania na medida em que se encontre sujeito apenas ao Direito Internacional, mas não ao Direito imposto por outro Estado, eis que o Direito Internacional se baseia em relações recíprocas de reconhecimento e respeito à Soberania dos demais Estados (TÔRRES 2001, 67).

Heleno Tôrres chama atenção, assim, para a natureza das relações que se estabelecem entre os Estados dentro do debate sobre a bitributação, apresentando-as da seguinte maneira:

É no âmbito das relações interestatais, portanto, pelas relações simétricas de autodeterminação (interna) e reconhecimento de reciprocidade (externa), que a soberania tributária, tomando em conta sua vertente de princípio fundamentador da própria existência jurídica do Estado, propõe-se como motivo da articulação das relações entre os Estados, em matéria fiscal, que se trata de uma articulação de soberanias e não de poderes de tributar, cujas conotações se aperfeiçoam e lhe ofertam concretização. (2001, 67)

O Poder Soberano do Estado, nestes termos, se caracteriza pela supremacia jurisdicional na ordem interna, se limitando ainda, na ordem externa, apenas pelo Direito Internacional e pelo respeito e reciprocidade face aos demais Poderes Soberanos da ordem internacional.

A expressão máxima da Soberania de um Estado é a sua Constituição, na qual ela se torna um conceito jurídico inafastável e fundamentador da validade dos atos. Assim, é a partir

da Constituição que, do ponto de vista jurídico, a Soberania se aperfeiçoa e se instrumentaliza (TÓRRES 2001, 64-65).

Nesta esteira, o Poder Tributário é poder constituído, que busca seu fundamento último na Constituição. Os limites a este poder são percebidos, tanto no direito interno quanto no internacional, no momento em que o Estado pretende exercê-lo sobre os fatos emergentes da circulação de pessoas e bens entre países, onde se notabiliza o choque entre os Poderes Tributários paralelos, o que, em última análise, é um choque de Soberanias.

Em face disto, uma das questões primordiais que se põem no Direito Tributário internacional é qual é a extensão destes limites na Comunidade Internacional³. Baseando-se em normas consuetudinárias de Direito Internacional e construções doutrinárias, Heleno Tôrres apresenta como princípio orientador da busca pela harmonização dos diversos Poderes Tributários (que são frutos da atividade legislativa dos Estados) a proposição de que “é lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente” (2001, 69).

³ É importante mencionar – pela validade metodológica da argumentação e pela originalidade da tese, embora não seja a ela que este estudo se afilia – a posição de Reuven Avi-Yonah, que defende a existência de um regime tributário internacional, que independe da vontade dos países, composto pela rede de Tratados de bitributação e pela legislação tributária dos países desenvolvidos. É este regime que impõe limites ao Poder Tributário estatal, orientando-se por dois princípios que o orientam: o da tributação unitária (*single tax principle*), pelo qual a renda deve ser tributada apenas uma vez (*one time, no more, no less*), e o princípio do benefício (*benefits principle*), que distribui a competência tributária de acordo com o tipo de renda, sendo o Estado da fonte do rendimento competente para tributar as rendas ativas (fruto do trabalho), e o Estado de residência do contribuinte competente para tributar as rendas passivas (dividendos, juros, ganhos de capital). O autor segue argumentando que a liberdade dos países para adotar o regime tributário de sua escolha é implacavelmente limitado (*constrained*) pela necessidade de adotar regras geralmente aceitas de tributação de rendimentos transnacionais (AVI-YONAH 2007, 3-4).

Portanto, nos limites da conexão com o fato gerador do tributo, o Estado tem ampla liberdade para exercer o seu Poder Tributário, valendo-se dos critérios mais apropriados aos seus costumes. Por outro lado, é importante salientar que, por ser esta proposição puramente consuetudinária, não necessariamente os Estados se entenderão a ela vinculados, do que resulta que o fenômeno da bitributação não é, em absoluto, a manifestação de uma infração ao Direito Internacional. Desta maneira, as disposições, impostas pelos Tratados contra a bitributação, que limitam a atuação dos Estados contratantes, baseiam-se em pura liberalidade, que, como se verá a seguir, fundamenta-se na vontade estatal de estimular a circulação internacional de riquezas, dentre outras razões (TÔRRES 2001, 70).

3. OS TRATADOS INTERNACIONAIS

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 1969, estabelece o sentido técnico de "Tratado" no art. 2º, *a*, como um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um único instrumento, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua denominação particular⁴. Tal Convenção, embora tenha sido apenas há pouco tempo ratificada pelo Brasil⁵, é e sempre foi importante fonte do Direito Internacional (SCHOUERI 2008, 142).

Na definição de Hildebrando Accioly, Tratado Internacional é o "ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais"

⁴ Neste trabalho, utilizar-se-ão indistintamente os termos "Tratado", "Acordo" e "Convenção".

⁵ A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados foi assinada pelo Brasil em 23 de maio de 1969 e submetida ao Congresso Nacional em 22 de abril de 1992, mas foi apenas aprovada em 20 de julho de 2009, pelo Decreto Legislativo n.º 496 e, em seguida, promulgada pelo Decreto Presidencial n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Disponível <em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm>. Acesso em 14 de maio de 2013, às 19:15'

(ACCIOLY 2000, 29).

Neste momento, importa traçar a diferença caracterizadora dos elementos normativos que compõem os dois planos de existência das normas de Direito Internacional (interno e externo). Quando se discute um Tratado Internacional que versa sobre questões tributárias, trata-se de uma norma que precisa de uma dupla vigência, ou seja, tanto interna quanto externa, para surtir os efeitos almejados⁶, já que consiste em um acordo entre dois países soberanos, que reflete na comunidade internacional (ordem externa), para a regulamentação de relações com contribuintes, residentes ou não, os quais estão sujeitos à legislação destes países (ordem interna).

Especificamente quanto aos tratados para evitar a bitributação, que fazem parte mais detidamente do objeto de estudo do presente trabalho, estes podem ser definidos como aqueles celebrados entre dois ou mais países para, “por meio de concessões mútuas, como a renúncia total ou parcial ao direito de tributar e da colaboração das autoridades dos países signatários, promover o combate à bitributação e à evasão fiscal no âmbito da renda e do patrimônio, além de visar outros objetivos, como a proibição da tributação discriminatória, promoção do desenvolvimento econômico e do comércio internacional (VASCONCELLOS 2009, 147)”.

Por não apresentar qualquer característica peculiar que justifique tratamento diferenciado em relação às demais convenções internacionais, estes se submetem integralmente ao Direito dos Tratados e à Convenção de Viena⁷.

⁶ Pois bem se sabe, como destaca Heleno Taveira Tôres, que há normas exclusivamente de Direito Internacional, destinadas essencialmente a regulamentar as relações entre os diversos Estados na comunidade internacional, as quais recebem tratamento diferenciado em relação às normas que pretendem uma eficácia na ordem interna, como aquelas destinadas à tributação (TÔRES 2001, 47)

⁷ Quanto à questão da hierarquia entre tratado internacional e lei interna, não obstante as manifestações de notáveis autores nacionais em sentido contrário (AMARO 2006, 184), alinha-se este trabalho com juristas como Carlos Velloso, que propõe uma separação entre os Tratados de natureza contratual e aqueles de natureza nor-

4. OS TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

Como afirmado anteriormente, os Tratados de bitributação⁸ são celebrados com a finalidade de estabelecer concessões mútuas entre os Estados contratantes, para viabilizar um maior fluxo comercial entre estes, através da renúncia fiscal, determinando-se as hipóteses em que cada um terá o direito de tributar. Também são celebrados estes tratados com o objetivo de combater a evasão fiscal e coibir a tributação discriminatória (VASCONCELLOS 2009, 147).

O fenômeno da bitributação decorre da concorrência do Poder Tributário de dois Estados sobre o mesmo fenômeno. Ocorre quando dois Estados impõem tributos de características similares sobre o mesmo fato-evento. Existe uma “regra de quatro identidades” para reconhecer a incidência da bitributação, segundo a qual há identidade de fato quando se verifica identidade de objeto, sujeito passivo, período de referência e espécie tributária (ZILVETI, TORO e BRITTO 2007, 48)

O conceito de bitributação é proposto por Roberto França de Vasconcellos da seguinte maneira: "a dupla-múltipla-tributação se verifica quando vários titulares da soberania tributária independentes – no caso, vários Estados independentes – submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie” (2009, 153).

A tributação transnacional da renda se orienta por dois princípios de conexão, o da territorialidade (*source income*

mativa, atribuindo efeitos diversos a cada espécie. Ao tratado com sentido de lei, não é conferida a supremacia sobre a lei interna superveniente, ao passo que o tratado-contrato, como é o caso dos que versam sobre a bitributação da renda, é dado o status de obrigação contratual entre Estados, sendo assim considerado um ato jurídico perfeito, merecedor de proteção contra inovações legislativas. Precedente: REsp 228.324/RS.

⁸ Serão utilizadas indistintamente no presente trabalho, para fins didáticos e estéticos, as expressões “Tratado para evitar a bitributação”, “Tratado de bitributação” e “Convenção de bitributação”.

taxation) e o da universalidade (*worldwide income taxation*). Heleno Tôrres explica com suficiente clareza a relação do Direito Tributário internacional com estes dois princípios, ao asseverar que as normas tributárias a ele (Direito Tributário internacional) pertencentes

possuem nas respectivas hipóteses de incidência ou conseqüentes (sujeitos não-residentes, base de cálculo) a descrição de fatos com elementos de estraneidade, cujos critérios de qualificação e de localização possibilitam a conexão com o ordenamento tributário, por terem os fatos de produção de renda ou capital ocorrido extraterritorialmente, envolvendo residentes; ou territorialmente, mediante a atuação de não-residentes (2001, 60).

Assim, os elementos de estraneidade a que se refere o autor se identificam quando há ausência de familiaridade do Estado aplicador da norma tributária com alguns dos elementos de conexão que compõem a aplicação da norma tributária. É de observar que tal estraneidade é apenas parcial, pois é preciso haver algum elemento de conexão que justifique, ainda que apenas por lógica interna, a imposição sobre o fato.

Há, mesmo atualmente, sistemas baseados tanto em um destes princípios quanto em outro, ou ainda em ambos simultaneamente.

Pelo princípio da territorialidade, cada país tem o direito de tributar a renda que se origina de atividade ocorrida em seu território. O conceito de territorialidade reflete a própria noção de soberania jurídica de um ordenamento sobre um determinado espaço territorial. Nele se fundamenta uma reserva de exclusividade na jurisdição de um espaço delimitado⁹.

Por outro lado, o princípio da universalidade legitima aos

⁹ Zilveti, Toro e Britto analisam caso em que o Fisco Britânico realizou lançamento do imposto de renda de pessoa física sobre verbas de patrocínio a material esportivo auferidas pelo tenista Andre Agassi, utilizando como elemento de conexão apenas o fato de ter a renda sido originada de ganhos provenientes de atividade exercida no Reino Unido, muito embora o tenista não fosse residente naquele país, nem tão pouco os seus patrocinadores, mas tão-somente o torneio que ele disputou utilizando o material esportivo dos patrocinadores (ZILVETI, TORO e BRITTO 2007, 32-33).

Estados o ato de tributar a renda de pessoas que nele tenham estabelecido residência, mesmo aquela renda que transcenda os seus limites territoriais. Existe uma tendência atual, conforme destaca Heleno Tôrres, no recurso a este princípio como elemento de conexão tributária para os rendimentos de residentes, especialmente em países onde prepondera a exportação de capitais, também referidos como países desenvolvidos (2001, 86). Tal tendência se explica pela crescente movimentação de capitais no mercado global e, em especial, pelo combate à evasão fiscal proporcionada pelos benefícios oferecidos às empresas por países com tributação favorecida, os chamados “paraísos fiscais”.

Trata-se ainda de uma questão de isonomia tributária, em face do tratamento potencialmente desequilibrado que se daria entre pessoas que tem a maioria dos seus rendimentos realizados dentro do país e aquelas que os tem em sua maioria no exterior. O princípio da universalidade tem a finalidade de corrigir a distorção que emergiria desta situação, para tributar as duas situações isonomicamente. Ademais, em termos de política fiscal, seria claramente desacertado onerar mais aquele que produz dentro do país do que aquele que produz fora, pois semelhante comportamento estatal seria um verdadeiro convite aos seus residentes para realizar empreendimentos no exterior, em detrimento do seu próprio país.

O Brasil adota ambos os princípios, o que significa que a sua atuação fiscal incide tanto sobre os fatos geradores aqui ocorridos quanto aqueles ocorridos no exterior, desde que sejam protagonizados por seus residentes.

Com vistas a reduzir a sobrecarga do contribuinte, consequência da sobreposição destas prerrogativas estatais paralelas, os países, ao celebrar Tratados de bitributação, decidem firmar o compromisso de autorrestringir o seu direito de tributar, atribuindo, em certos casos, apenas ao estado da fonte a primazia da tributação e, em outros, apenas ao estado de residência do

contribuinte (VASCONCELLOS 2009, 152).

O primeiro modelo de Tratado de bitributação foi concebido pela Liga das Nações, na década de 1920¹⁰, período em que a comunidade internacional ainda se ressentia dos efeitos devastadores da Primeira Guerra Mundial e ansiava por meios de estimular o desenvolvimento econômico e a retomada de uma maior interação comercial entre os países (VASCONCELLOS 2009, 152).

Os critérios estabelecidos pela Liga das Nações para a distribuição da primazia no direito de tributar foram fundamentados na distinção que se faz, na ciência econômica, entre trabalho e capital, os dois fatores de produção na economia clássica.

Estão repartidas as atribuições da seguinte forma: a renda do trabalho, ou seja, toda forma de auferição de renda que envolva uma participação ativa do contribuinte, em que ele necessariamente empregue a sua força de trabalho, será tributada no país da fonte do rendimento. A renda proveniente do emprego de capital (renda passiva, como os lucros de acionistas de empresas, os royalties, juros e ganhos de capital) será tributada no Estado em que residir o contribuinte, podendo ser tributada também, em alguns casos, no país da fonte pagadora do rendimento, dentro de um determinado limite preestabelecido.

Roberto França de Vasconcellos, com bastante ponderação, faz duas ressalvas a este modelo. A primeira é que

os países economicamente menos desenvolvidos, importadores de tecnologia e capital e que aparecem, como regra, na condição de país da fonte, objetam terem sido prejudi-

¹⁰ Em 1921, a Liga das Nações, por meio da sua Comissão de Finanças, em resposta às reivindicações feitas na Conferência Internacional de Finanças de 1920, em Bruxelas, formou uma equipe de quatro economistas (um Americano, um Holandês, um Inglês e um Italiano), com o objetivo de preparar um estudo sobre os aspectos econômicos da bitributação. O fruto dos estudos destes quatro economistas deu origem ao primeiro modelo de convenção contra a bitributação, no qual ainda hoje se baseia o modelo da OCDE, bem como a grande maioria dos Tratados contra a bitributação em vigor (VASCONCELLOS 2009, 154).

cados pela série de restrições que sofrem na tributação de rendimentos como dividendos, juros e royalties, o que faz com que percam uma parte expressiva de suas receitas financeiras. (2009, 153)

Assim, o autor chama atenção para o fato de que os países menos desenvolvidos tecnologicamente saem ainda mais prejudicados pelo desequilíbrio ao qual tende este modelo (que, não por acaso, foi proposto por especialistas de países economicamente desenvolvidos).

Para fundamentar a procedência da crítica, tomando-se como exemplo o Brasil, que é usualmente classificado como um país em desenvolvimento, dados da balança de pagamentos do Banco Central¹¹ dão conta de que, no ano de 2010, as empresas brasileiras registraram a soma de 2,8 bilhões de dólares pagos a título de *royalties* para o exterior. Já o valor recebido do exterior por empresas nacionais, a este mesmo título, totalizou apenas 397 milhões de dólares. Destas duas cifras, apenas a segunda sofreria tributação¹² no Brasil caso o modelo da OCDE fosse integralmente adotado¹³. O valor maior seria tributado no país do beneficiário dos *royalties*, muitas vezes um país já econômica e tecnologicamente mais desenvolvido (o que é evidenciado inclusive pela quantidade de *royalties* que recebem as suas empresas), o que contribui para agravar ainda mais o abismo em produção tecnológica entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, como é o Brasil.

Estes dados sugerem que países em situação semelhante

¹¹ Disponível em <<http://www.bcb.gov.br/?SERIEBALPAG>> acessado em 15 de maio de 2013, às 20:26'

¹² A renúncia fiscal que advém desta disposição se refere exclusivamente ao imposto de renda, não afetando, portanto, a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico pela aquisição de Royalties prevista no art. 2º da Lei n.º 10.168/00 (SCHOUERI, Tributação subjetiva na fonte de artistas e esportistas não-residentes e o conceito de não-discriminação: Análise dos artigos 17 e 24 da Convenção Modelo OCDE à luz da recente jurisprudência europeia, dos acordos brasileiros de bitributação e da Convenção 2008, 138).

¹³ Os Tratados assinados pelo Brasil preveem a possibilidade de tributação no país da fonte.

à brasileira, ao assinar convenções de bitributação baseadas no modelo da OCDE, sofrem perdas significativas com a renúncia fiscal que se impõem com base nestes acordos, pois perdem a tributação dos *royalties* produzidos em seu território por empresas estrangeiras, restando-lhes apenas aqueles produzidos por suas empresas no exterior, que tendem a ser expressivamente menores, conforme visto. Isto se aplica de modo semelhante a outros tipos de renda baseados em aplicação de capital.

A outra crítica formulada por Vasconcellos é que, mesmo admitindo o funcionamento em nível ideal deste sistema de renúncias mútuas, ou seja, supondo total harmonia entre os Estados contratantes na sua aplicação, não há, na maioria dos casos, eliminação plena da bitributação, que ainda assim continua sobrecarregando pessoas e empresas, especialmente multinacionais (VASCONCELLOS 2009, 161).

Percebendo esta realidade, a ONU preparou um “Modelo de Convenção para Evitar a Bitributação Entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento”, baseado no modelo da OCDE, porém com diferenças significativas no que diz respeito ao desequilíbrio gerado pelas disparidades macroeconômicas entre países considerados desenvolvidos e aqueles considerados em desenvolvimento.

Segundo os comentários ao modelo da ONU de Tratado de bitributação, os objetivos da celebração destas convenções são 1) proteger os contribuintes contra a dupla tributação, direta ou indireta, 2) prevenção contra o desestímulo que a bitributação pode provocar para o fluxo livre de comércio e investimentos internacionais, 3) transferência de tecnologia, 4) coibir a discriminação entre contribuintes, possibilitando a realização de operações internacionais com razoável segurança jurídica e fiscal e 5) O avanço na cooperação entre autoridades no desempenho das suas atividades (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS 2011)¹⁴.

¹⁴ Seguindo este modelo, tem-se a prevalência da tributação no Estado da fonte, em

Em razão da sua maior aplicabilidade prática, tendo em vista a ampla utilização do modelo da OCDE, em especial no caso Brasileiro, que neste baseia a maioria dos seus Tratados em vigor, o presente trabalho o terá como referência de estudos¹⁵.

5. O CONCEITO DE RESIDÊNCIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS

A importância de conceituar residência, no âmbito do Direito Tributário internacional, está no fato de esta ser um dos elementos de conexão, para atrair ou afastar a competência de algum Estado para realizar a tributação sobre determinado fato gerador, segundo as regras definidas pelos acordos de bitributação e a legislação interna de cada país (XAVIER 2000, 256).

O parágrafo primeiro do art. 4º da Convenção Modelo da OCDE dispõe que residente de um Estado é toda pessoa (física ou jurídica) que, por virtude da legislação deste Estado, ali recolha impostos em razão do seu domicílio, residência, administração de negócios ou qualquer outro critério de natureza similar, incluindo também as subdivisões políticas, administrativas ou autárquicas do Estado¹⁶.

oposição ao modelo da OCDE, no qual a tributação pelo Estado de residência é preponderante. Também salta aos olhos, neste modelo alternativo, que a tributação incidirá sempre sobre o valor líquido, ou seja, após a devida dedução das despesas relacionadas (GONZAGA 2010, 288), o que se afigura um novo instrumento de justiça fiscal. Apesar da existência destas e de outras características peculiares ao modelo da ONU, de maneira geral, os dois modelos guardam mais semelhanças do que diferenças.

¹⁵ Merece menção também o modelo de convenção formulado pelo governo dos Estados Unidos, que tampouco será abordado neste trabalho por não ter aplicabilidade prática no Brasil, porquanto nenhum dos acordos assinados pelo governo Brasileiro se baseia neste modelo.

¹⁶ Original na íntegra: For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who

Trata-se de uma definição que carece de autonomia semântica, pois remete à legislação interna de cada país para sua perfeita leitura. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3000/99) oferece uma definição de domicílio fiscal da pessoa física no art. 28, como sendo o “lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la”. Para fins fiscais, presume-se uma pessoa residente no Brasil quando ela permanece pelo menos 184 dias no território nacional, seja ininterruptamente ou não, independentemente de a mesma se declarar não residente.

No Código Civil Brasileiro, a palavra “residência” é mencionada fazendo referência ao conceito de domicílio, no art. 70, que determina que “o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”, e também no art. 71, que prevê os casos daquelas pessoas que possuem diversas residências. Nestes casos, é considerado domicílio qualquer destas residências.

Como a legislação não oferece uma definição completa do termo, a boa metodologia recomenda que se recorra à doutrina, para concluir, conforme assinalado por Carlos Roberto Gonçalves, que a residência se afigura como um elemento objetivo do conceito de domicílio, ou seja, o mero estado de fato material. O elemento subjetivo que completa o conceito é o ânimo de ali se fixar de modo permanente (GONÇALVES 2005, 143).

À mesma conclusão chega Ricardo Fiúza, para quem há dois elementos legais no vocábulo jurídico “domicílio”: “o objetivo, que é a fixação da pessoa em dado lugar, e o subjetivo, que é a intenção de ali permanecer com ânimo definitivo. Importa em fixação espacial permanente da pessoa natural” (FIÚZA 2006, 50).

No caso das pessoas jurídicas, considera-se residência o

local onde se encontra a sede da sua administração ou diretoria, ou ainda onde eleger domicílio especial em seus atos constitutivos, conforme o art. 75, IV do Código Civil.

Sendo a residência apenas o elemento objetivo do domicílio, tem-se portanto que, para fins tributários, o que interessa sobre o local onde a pessoa se encontra, exerce suas atividades, dirige seus negócios, não é a sua intenção de ali permanecer, mas tão somente o seu estado físico de permanência. O Fisco não se ocupa do que o contribuinte pensa em sua intimidade, mas apenas do que realiza e em que medida isto tem reflexos fiscais, pouco importando o tempo que a pessoa pretenda permanecer naquele local, já que as suas obrigações tributárias são apuradas com fundamento no período em que ela ali esteve efetivamente situada.

O conceito aplicável de residência se torna problemático quando o sujeito passivo da obrigação tributária desenvolve uma atividade que, por sua natureza, ocasiona ampla mobilidade territorial, de maneira que não se possa determinar com razoável grau de certeza o seu local da residência a partir da simples aferição do local onde passou a maior parte dos dias do ano. É o caso, por exemplo, de artistas e esportistas de alto nível, que realizam apresentações e competições em diversos países, restando-lhes apenas poucos dias do ano para permanecer no seu efetivo local de residência.

Há um caso conhecido na jurisprudência espanhola, protagonizado pelo famoso tenor Alfredo Kraus, em função de ter este se declarado não residente na Espanha (seu país de origem).

Naquele país, se utiliza sistemática similar à brasileira para determinar a residência do contribuinte, porém um pouco mais ampla. Além do critério da contagem de dias, utiliza-se também o do centro de interesses econômicos ou afetivos. Por este segundo critério, tendo a pessoa uma significativa parcela das suas atividades econômicas ou investimentos concentrados

no país, ou ainda quando ali residam seu cônjuge não separado legalmente e filhos menores de idade, este será presumido o seu país de residência. A administração tributária espanhola vem tendendo a relativizar os dados objetivos e buscar a vontade de permanência em determinado território preponderantemente pelo critério do centro de interesses, que na prática provou ser em muitos casos temerário e abusivo (ESPINAR e ACHIRICA 2005, 702-703).

No caso em estudo, os herdeiros do falecido tenor recorreram contra as imposições feitas pelo Fisco espanhol, pela alíquota aplicável a residente, sobre rendas auferidas durante período de referência em que o contribuinte vinha em anos consecutivos se declarando residente em outro país.

O recurso foi provido, fundamentando-se no argumento de que a inspeção não provou que o contribuinte havia alterado sua situação quanto à residência fiscal no ano em questão, em relação aos anos anteriores, e que, se durante aquele ano em particular as suas atividades profissionais se intensificaram na Espanha, foi devido às particularidades da sua profissão, na qual podem ser previstas diversas apresentações em um mesmo país durante certo lapso temporal, o que, no entanto, não é suficiente para concluir que ali passou a ser a sua residência. Aduziu-se, ademais, que é extremamente difícil, para alguém com uma atividade profissional como a de Alfredo Kraus, que se apresenta em diversos países do mundo ao longo do ano, poder provar que efetivamente esteve no país em que se declara residente, por mais de 183 dias, como exige a lei (ESPINAR e ACHIRICA 2005, 703).

Assim, conclui-se pela necessidade de flexibilização do conceito de residência quando se trata de pessoas com as particularidades que tem, por exemplo, certos artistas e esportistas de projeção internacional, em respeito ao princípio da verdade material do processo administrativo tributário.

6. AS QUESTÕES ENVOLVENDO INTERPRETAÇÃO E QUALIFICAÇÃO NO ÂMBITO DOS TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

O estudo da sistemática tributária internacional encontra na interpretação e na qualificação ferramentas fundamentais, eis que são processos cognoscitivos que podem ter como consequência a bitributação ou mesmo a dupla não-tributação (TÓRRES, 2001, 106). É uma questão que se coloca tanto na aplicação dos Acordos de bitributação quanto da própria lei interna (BELLAN 2010, 53).

Retrata-se, por exemplo, o caso do maestro Pierre Boulez, que, ao gravar disco nos Estados Unidos, teve seus rendimentos simultaneamente qualificados como *royalties* pela Alemanha (seu país de residência) e como pagamento por trabalho independente nos Estados Unidos. Esta divergência ocasionou a bitributação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, em razão da diferença de qualificação feita pelos Fiscos Alemão e Americano, tendo este enquadrado o fato gerador no art. 14 da Convenção (trabalho independente) e aquele, no art. 12 (*royalties*). Note-se que se, inversamente, fosse um residente nos Estados Unidos gravar um disco na Alemanha, teria havido talvez uma dupla não-tributação (BELLAN 2010, 49).

O ato de interpretar significa reduzir a ambiguidade, a indeterminação ou a vaguidade, pelo que os enunciados interpretativos buscam esclarecer ou explicitar conceitos ou elementos presentes em outros enunciados (TÓRRES 2001, 107). Ou ainda, é a atribuição de valores aos símbolos, adjudicando-lhes significações e, através destas, referências a objetos (CARVALHO 2005, 95).

Resumindo, a interpretação é o processo que constrói o sentido das normas jurídicas, e não simplesmente as declara, percorrendo os três campos semióticos: a sintática, a semântica e a pragmática (CARVALHO 2005, 106).

Já a qualificação, como alerta Daniel Vitor Bellan (2010, 53), é o ato de subsumir o fato à norma. Na mesma linha, Heleno Tôrres ensina que qualificar significa “isolar propriedades e características dos elementos objetivos ou subjetivos, definindo-os numa classe específica de conotação” (2001, 105).

Assim, enquanto a interpretação se reporta ao ato de desvendar o sentido da norma, a qualificação se dirige ao conhecimento do fato. Tem-se, pois, que o exercício da interpretação caminha do mundo dos fatos para a norma, já a qualificação caminha da norma para o fato. Na aplicação prática, porém, um não se realiza sem o outro, pois que estão em constante remissão mútua (BELLAN 2010, 55).

Segundo Livia Leite Baron Gonzaga, o processo hermenêutico deve ser visto sob dois prismas, o dogmático (didático) e o prático:

Sob a perspectiva acadêmica, dogmática, é cabível e até mesmo relevante a divisão do processo hermenêutico em etapas cronologicamente sucessivas, com a finalidade de permitir a compreensão de suas características e do seu modo de atuação. Entendemos, desta forma, que a separação dos conceitos de interpretação e aplicação constitui, na verdade, um mecanismo facilitador para a compreensão de todo o processo hermenêutico. Deve-se reconhecer, contudo, que na prática, o intérprete e o aplicador da norma jurídica se confundem numa mesma pessoa, de modo que não é possível separar a interpretação da aplicação da norma. Em outras palavras, o ato de interpretar e aplicar uma norma, na prática, são simultâneos, embora seja possível que a norma, embora aplicada, não produza os efeitos esperados. (GONZAGA 2010, 351)

Os problemas da qualificação e da interpretação no Direito Tributário internacional se instalam quando dois Estados tratam de forma diferente, porém com idêntica finalidade (a de impor tributação), um mesmo fato, conforme o exemplo dado anteriormente.

Quando da qualificação de um fato gerador, cada um dos

Estados contratantes envolvidos em uma operação transnacional se importará em tributar o sujeito passivo da obrigação tributária segundo os seus próprios critérios internos de qualificação, no que são legitimados pela própria Convenção de bitributação, conforme o modelo da OCDE:

Art. 3.2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State¹⁷.

Esta liberalidade é a manifestação da Soberania do país, logo, não há que se questioná-la. Ainda assim, é possível propor métodos de composição do conflito de Soberanias, para reduzir as possibilidades de bitributação residual¹⁸.

A doutrina elenca os seguintes métodos alternativos para a solução do problema das qualificações: a qualificação pelo Estado da Fonte, a qualificação autônoma, a qualificação pelo Estado da residência e a teoria das competências qualificatórias exclusivas.

O método da qualificação pelo Estado da Fonte consiste na assunção, pelos Estados contratantes, do compromisso de adotar, em cada caso, a qualificação conferida ao fato pelo país da fonte dos rendimentos. Este método, porém, padece de uma inconsistência que o inviabiliza na prática, pois só funcionaria

¹⁷ Tradução livre: “Para aplicação da presente convenção por um estado contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o sentido que lhe é atribuído, no momento em questão, pela legislação tributária desse Estado contratante que são objeto da convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.”

¹⁸ A bitributação residual ocorre quando ambos os Estados contratantes se consideram competentes para tributar o mesmo fato, porém qualificando-o em norma de atribuição de competência distinta. Por exemplo, quando um Estado enxerga determinada situação como pagamento de royalties, tributando-a com esteio no art. 12 do CM-OCDE, e outro considera o mesmo fato uma apresentação artística, para tributá-lo com base no art. 17.

se o estado de residência efetivamente aceitasse a qualificação dada pelo Estado da Fonte, o que tende a contrariar o princípio da Soberania, pelo qual um Estado não se submete à legislação de outro. Vale destacar ainda que sempre se beneficiaria de uma arrecadação maior o Estado que tivesse em sua legislação os conceitos mais amplos, pois neles qualificaria uma maior quantidade de fatos geradores a seu próprio e exclusivo critério. Ademais, dificilmente algum Chefe de Estado aceitaria assinar acordo que empregasse tal método, por dar margem a semelhante sujeição em relação a outro Estado (GONZAGA 2010, 359).

Tem-se no método da qualificação autônoma a proposta de que toda situação envolvendo conflitos de qualificação será resolvida pelas expressões autônomas contidas nos próprios Tratados, juntamente com as explicações contidas nos comentários ao modelo da OCDE, sendo que as definições ali propostas prevaleceriam sobre qualquer outra que remeta ao direito interno dos Estados contratantes (GONZAGA 2010, 362).

O reenvio ao modelo original resolveria uma série de questões emergentes de imprecisões linguísticas na tradução, o que representa uma vantagem deste método, além do caráter de neutralidade em relação às partes em disputa. O problema é que as definições do Tratado e os comentários da OCDE se revelam muitas vezes insuficientes para qualificar o universo de situações que podem se formar nas divergências entre Estados contratantes. Há quase sempre um espaço, mesmo que mínimo e apenas integrativo, para o reenvio ao Direito interno (GONZAGA 2010).

Outro método é o da Qualificação pelo Estado de Residência, que se fundamenta na justificativa de que, nos modelos de Tratado de bitributação mais utilizados (OCDE e modelo dos Estados Unidos), é via de regra o Estado de residência que tem a primazia da tributação, sobrando ao da fonte apenas alguns casos específicos.

O problema deste método, que não é muito difundido pela doutrina, é que nem sempre é transparente e precisa a conexão entre o sujeito passivo da obrigação e o seu verdadeiro Estado de residência (por vezes nem mesmo é possível determiná-lo). O art. 4º do modelo da OCDE fornece critérios de determinação da residência, que podem ocasionalmente terminar empatados, a tal ponto que um mesmo contribuinte pode acabar sendo considerado residente em dois Estados contratantes, o que, obviamente, não resolve o problema.

Este método e o da interpretação segundo o Estado da fonte padecem de males idênticos, ao beneficiar sempre o Estado cuja legislação tenha conceitos mais maleáveis. No fim das contas, aplicado qualquer destes métodos, a solução para a bitributação residual acabaria sendo encontrada por meio do procedimento amigável entre os Estados contratantes (GONZAGA 2010, 361-362).

Por fim, a teoria das competências qualificatórias exclusivas, defendida por Alberto Xavier e seguida neste trabalho, ensina que existem competências qualificatórias exclusivas, as quais variam de acordo com o objeto e a natureza das controvérsias (2000, 199).

O tipo de rendimento, que Xavier propõe ser chamado de “conceito-quadro da norma”, representa apenas uma parcela das questões envolvendo qualificação, ao que se somam os demais pressupostos de aplicação da Convenção, por exemplo, a natureza jurídica da pessoa (natural ou jurídica), a sua condição em relação a um dos Estados contratantes, a nacionalidade e a residência.

Esta teoria leva em consideração o avançado estágio atual de cooperação entre os Estados para questões tributárias, que faculta uma maior coordenação na atuação fiscalizadora dos governos, consagrada inclusive no art. 26 do modelo da OCDE e em todas as Convenções ratificadas até hoje pelo Brasil (XAVIER 2000, 200).

Xavier propõe que, quando a controvérsia na qualificação se reportar ao conceito-quadro da norma, então a competência para qualificar o rendimento em uma das normas de atribuição do Tratado será sempre do Estado da fonte do rendimento, que, por ser o Estado onde verdadeiramente ocorre o fato gerador, tem posição privilegiada para qualificá-lo. Quando, por outro lado, a controvérsia for relativa a pressupostos de aplicação do Tratado, a competência recairá sobre o Estado que tenha a vocação intrínseca para regular aquele pressuposto (2000, 206).

Vislumbrando, por exemplo, no âmbito do Tratado entre Brasil e Portugal, uma situação em que uma sociedade com sede no Brasil remeta dividendos de sua atividade a sócio residente em Portugal, o país competente para determinar a residência do sócio seria Portugal, enquanto o país competente para aferir o local da sede da sociedade seria o Brasil.

Lívia Leite Baron Gonzaga extrai duas conclusões da teoria apresentada por Alberto Xavier: a primeira é que o art. 3.2 da CM-OCDE serve para solucionar problemas de qualificação, pois está relacionado ao processo de interpretação do Tratado; a segunda conclusão é que os métodos anteriores para solução dos problemas de qualificação jamais os resolverão, justamente porque ao permitir que os dois Estados qualifiquem paralela e independentemente o mesmo fato gerador, inevitavelmente ocorrerá a bitributação, ou ainda a dupla não-tributação (GONZAGA 2010, 365). Por isso, a competência qualificatória deve sempre ser exclusiva, jamais cumulativa, sendo atribuída a um ou a outro, a depender do elemento de conexão que se pretenda qualificar.

Por fim, é importante mencionar, seguindo Gonzaga, que nenhum dos métodos apresentados é infalível, pois o problema das qualificações é intrínseco às próprias Convenções de bitributação (GONZAGA 2010, 366).

7. O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES ENTRE ES-

TADOS E OS MÉTODOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Como foi visto, um Tratado de bitributação pode ocasionar ampla variedade de conflitos, culminando na bitributação residual, ou ainda na dupla não-tributação. Antevendo estas situações, o modelo da OCDE inclui formas de cooperação administrativa e uma espécie de procedimento amigável para a solução de controvérsias entre Estados contratantes, independentemente de previsão legal em qualquer destes Estados.

O desenvolvimento da atividade econômica em nível internacional, a crescente complexidade das legislações tributárias, além da própria bitributação em si, foram as principais razões a levarem os Estados a formar uma cadeia cooperativa entre si, com a superação dos antigos posicionamentos a respeito da manutenção da Soberania estatal. Passou-se então a buscar instrumentos eficientes para o combate aos efeitos colaterais da globalização (TÓRRES 2001, 669).

O modelo da OCDE prevê no art. 26 o instituto da troca de informações (*Exchange of information*), para os casos em que um Estado contratante depende de informações mantidas pela administração do outro, para a aplicação da sua legislação tributária, conforme se extrai do parágrafo primeiro do mencionado artigo:

Art. 26.1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.¹⁹

¹⁹ Tradução livre: “As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão trocar informações potencialmente relevantes ao cumprimento desta Convenção ou à administração ou ao cumprimento da legislação interna referente a qualquer tributo, ou às subdivisões políticas ou autoridades locais, desde que a tributação envolvida

Como se vê, a troca de informações não precisa se limitar aos impostos contemplados pela Convenção, de maneira que, se a autoridade tributária de um país precisar de informações relacionadas a uma suspeita de evasão de algum outro tributo, poderá solicitá-la a algum Estado com que mantenha uma Convenção desta natureza invocando este dispositivo.

O alcance desta cláusula pode, não obstante, variar de um Tratado para outro, conforme as circunstâncias históricas e conjunturais das relações diplomáticas e comerciais entre os Estados contratantes (TÔRRES 2001, 671), mas, como se vê, podem abranger toda sorte de informações sobre contribuintes, sejam eles residentes, nacionais ou não.

Acrescenta-se apenas, a título de limitações ao alcance deste artigo em razão da competência, que o pedido de informação não pode contrariar as leis internas do país que a fornecerá, sob pena de ser legitimamente recusado. Como bem exemplifica Heleno Tôrres, o Brasil teria total razão em recusar um pedido de informações formulado pela administração tributária de outro país que implicasse a quebra do sigilo bancário do contribuinte, a menos que tal pedido fosse originado de uma determinação judicial naquele país, que, no Brasil, é a única forma legítima de fazê-lo²⁰ (2001, 676).

Este mesmo autor faz ainda outra observação, quanto ao caráter subsidiário do procedimento, porquanto o Estado requerido não está obrigado a responder constantemente a pedidos

na solicitação não contrarie esta Convenção. A troca de informações não é limitada pelos artigos 1º e 2º.”

²⁰ Cabe pontuar que, com o advento da Lei Complementar 105, de 2001, o Fisco passou a ter acesso ao sigilo bancário de contribuintes, no âmbito de processos de fiscalização. À época da publicação, Heleno Tôrres certamente não poderia ter incluído comentários a respeito da referida lei, que ainda não havia sido publicada. A Lei Complementar 105 já teve a sua constitucionalidade submetida à apreciação do STF em algumas oportunidades, porém ainda não se pode afirmar que está formada uma jurisprudência contrária ou favorável. Tampouco se pode tecer comentários a respeito da sua aplicabilidade e respectivo procedimento em processos de cooperação fiscal internacional, levando em conta que este aspecto ainda não foi apreciado.

de informações. Devem-se esgotar plenamente os procedimentos que a administração tributária tenha a cumprir internamente antes que esta deva se dirigir a outro Estado para tentar obtê-las (TÔRRES 2001, 677).

Da mesma forma que os Estados podem solicitar informações entre si no intento de obter maior precisão no exercício do seu Poder Tributário, podem igualmente se submeter a procedimentos para resolver dificuldades envolvendo eventuais problemas de interpretação ou qualificação das Convenções, como nos casos vistos em páginas anteriores deste trabalho. Inclusive o contribuinte, sentindo-se lesado por uma bitributação residual imposta sobre si, também pode dar início a procedimentos administrativos com o intuito de dirimir tais conflitos.

Como já visto, uma série de questões de interpretação e qualificação podem emergir da aplicação de um tratado de bitributação. O modelo da OCDE contempla um procedimento amigável (*mutual agreement*) entre os Estados contratantes com a finalidade de amenizá-las, conforme se observa da leitura do art. 25:

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, *irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident* or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.²¹ (sem o grifo no ori-

²¹ Tradução livre: “1. Se uma pessoa considera que as ações de um ou ambos os Estados contratantes resulta ou resultará para si em uma tributação em desacordo com o disposto nesta Convenção, é facultado a esta pessoa, independentemente da previsão legal em qualquer destes Estados, peticionar a autoridade competente do Estado contratante do qual é residente, apresentando o seu caso ou, se o seu caso se qualificar sob a previsão do parágrafo primeiro do art. 24, à autoridade competente

ginal)

Pelo que se extrai do dispositivo, em especial do trecho grifado, pode-se concluir que este preceito, no âmbito dos Tratados que a contêm, é autoexecutável, não dependendo de previsão pela legislação interna. No direito brasileiro, este procedimento se realiza por meio do processo administrativo de consulta junto à Receita Federal, a qual tem, após provocação do contribuinte, o dever de se esforçar para resolver a questão mediante procedimento amigável junto ao outro Estado envolvido, desde que entenda cabíveis os argumentos expostos.

O contribuinte não é, a rigor, quem dá início ao procedimento amigável, visto não ser nem mesmo parte no Tratado, mas sim o Estado cuja autoridade competente ele provoca, mediante procedimento de consulta, do que se pode também concluir que o procedimento amigável pode perfeitamente, quando não há provocação do contribuinte, ser iniciado *ex officio* pela autoridade competente de qualquer dos Estados Contratantes (TÔRRES 2001, 691-692).

CONCLUSÃO

Viram-se neste trabalho, em linhas gerais, os contornos da temática da bitributação e dos tratados internacionais que a regulamentam, bem como casos práticos nos quais é posto em debate o tratamento dado pelos Estados a este fenômeno. É um campo de estudo que, embora ainda incipiente entre juristas brasileiros, vem ganhando notoriedade e publicações cada vez mais frequentes.

A bitributação é um fenômeno que emerge da existência independente de Estados soberanos e das suas necessidades de arrecadação, em face de uma realidade onde tudo está cada vez

do seu Estado de nacionalidade. O caso deverá ser apresentado em até três anos a contar da primeira notificação da ação em que resultou a imposição em desacordo com esta Convenção.

mais rápido e mais conectado, onde novas formas de negócios privados surgem a todo momento e onde fronteiras são cada vez mais tênues.

Cabe aos acadêmicos e profissionais promover estudos e debates para desvendar os contornos deste campo e contribuir para uma correta aplicação das suas normas no direito interno.



REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Hildebrando. Manual de Direito Internacional Público. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Atlas, 2010.
- AVI-YONAH, Reuven S. International Tax as International Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- BELLAN, Daniel Vitor. Direito Tributário Internacional. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ESPINAR, Eduardo Gracia, e Carlos Lete ACHIRICA. “Fiscalidad de Artistas y Deportistas. Aspectos Internacionales.” Cáp. 17 em Fiscalidad Internacional, por Fernando Serrano ANTÓN, 699-727. Madrid: Tapa Blanda, 2005.
- FIÚZA, Ricardo. Novo Código Civil Comentado. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. 2 ed. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GONZAGA, Livia Leite Baron. A Interpretação das Conven-

- ções contra a Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria da Argumentação Jurídica. São Paulo: Tese de doutoramento em Direito Tributário - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. “United Nations Model Double Taxation between Developed and Developing Countries.” 2 de novembro de 2011. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- . “Tributação subjetiva na fonte de artistas e esportistas não-residentes e o conceito de não-discriminação: Análise dos artigos 17 e 24 da Convenção Modelo OCDE à luz da recente jurisprudência europeia, dos acordos brasileiros de bitributação e da Convenção.” *Revista de Direito Tributário Internacional*, 2008: 110-152.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- . *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2a. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária.” In: *Política Fiscal. Série GVLaw*, por Roberto França de VASCONCELLOS, 145-188. São Paulo: Saraiva, 2009.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.” In: *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*, por Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, 13-30. São Paulo: Lex, 2005.

- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- ZILVETI, Fernando Aurelio, Carlos Eduardo Costa M. A. TORO, e Bianca Maia BRITTO. “Novas Fontes de Tributação.” In: *Tributação Internacional*. Série GVLaw, por Eurico Marcos Diniz DE SANTI, Fernando Aurelio ZILVETI e Roberto Quiroga MOSQUERA, 30-60. São Paulo: Saraiva, 2007.