



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

PRISCILLA MACHADO MELO SAPUCAIA DA SILVA

**MECANISMOS INTERNACIONAIS DE VEDAÇÃO À DUPLA
TRIBUTAÇÃO: A NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS DA
ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO APLICADAS PELO
BRASIL**

Salvador
2016

PRISCILLA MACHADO MELO SAPUCAIA DA SILVA

**MECANISMOS INTERNACIONAIS DE VEDAÇÃO À DUPLA
TRIBUTAÇÃO: A NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS DA
ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO APLICADAS PELO
BRASIL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Mestre. Thiago Carvalho Borges

Salvador
2016

TERMO DE APROVAÇÃO

PRISCILLA MACHADO MELO SAPUCAIA DA SILVA

MECANISMOS INTERNACIONAIS DE VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO: A NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS DA ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO APLICADAS PELO BRASIL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2016

A

Meus pais, que sempre me apoiaram e me incentivaram para que fosse possível a realização deste trabalho, e toda a minha família por suporte incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente aos meus pais, pois sempre me ajudaram e me incentivaram durante toda a Faculdade. Me deram suporte incondicional, e me fizeram acreditar na possibilidade de fazer diferente.

Em seguida, agradeço às minhas irmãs e minha sobrinha, por aguentarem todos os meus momentos de loucura, as noites mal dormidas, e as diversas explicações sobre o meu trabalho.

Agradeço também à Thiago Borges, meu orientador, que por muito tempo teve paciência comigo, me ajudou e também me incentivou a desenvolver o presente trabalho, e à Paulo Victor, que mesmo de longe não hesitou em me ajudar, e me fornecer dicas acerca sobre tema desenvolvido.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a todos os meus amigos pela paciência que tiveram durante meus períodos ausente, bem como pelo apoio.

“If you want to be successful, it’s just this simple. Know what you are doing. Love what you are doing. And believe in what you are doing”.

Will Rogers

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o Direito Tributário Internacional, e mais precisamente a esfera de atuação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, uma vez que esta organização exerce papel importante para se ter mecanismos de vedação à bitributação internacional. Neste sentido, o trabalho perpassará por questões basilares de Direito Internacional, como por exemplo, as fontes normativas e os sujeitos que nele atuam.

Como o objeto do trabalho é a esfera tributária do Direito Internacional, o trabalho possui um capítulo integralmente debruçado a estudar a normatividade deste ramo do Direito. Para isto, discorrer-se-á acerca da incidência e eficácia das normas tributárias, bem como acerca dos elementos de conexão, uma vez que estes são de extrema importância para evitar a dupla tributação internacional. Neste tocante, o trabalho aborda questões como princípios, competência tributária e soberania fiscal, além dos próprios elementos que estruturam a normatividade tributária internacional. Um aspecto extremamente importante analisado é acerca de como se estabelece a dupla tributação, e os fundamentos para que esta seja vedada, uma vez que guarda relação com a própria noção de planejamento tributário.

Considerando que o objetivo do trabalho é acerca da natureza jurídica dos mecanismos de vedação à dupla tributação adotados pelo Brasil, o trabalho analisará a Convenção-Modelo elaborada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, bem como a Convenção-Modelo elaborada pela Organização das Nações Unidas, além de outros organismos internacionais que se debruçam no estudo acerca das normas tributárias no âmbito internacional.

Por fim, o trabalho possui uma análise acerca participação do Brasil na OCDE, bem como faz um estudo acerca dos artigos trazidos pela Convenção-Modelo, de modo a analisar minuciosamente os motivos pelos quais o Brasil escolhe um determinado modelo em detrimento de outro.

Palavras-chave: Direito. Tributação Internacional. OCDE. Mecanismos Internacionais. Convenção. Bitributação internacional.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO	11
2.1 DISPOSIÇÃO DO DIREITO INTERNACIONAL	11
2.1.1 Direito Internacional Público	11
2.1.2 Direito Internacional Privado	13
2.2 SOBRE SUJEITOS DE DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO	13
2.2.1 Estados	14
2.2.2 Organizações internacionais	16
2.2.3 Pessoa humana como sujeito	18
2.3 AS FONTES E NORMAS DO DIREITO INTERNACIONAL	19
2.3.1. Tratados internacionais	20
2.3.2. Costume internacional	22
2.3.3. Soft law	24
2.4 PRINCÍPIOS NO DIREITO INTERNACIONAL	25
2.5. JURISDIÇÃO	26
3 A NORMATIVIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO	27
3.1 SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO	29
3.1.1 Âmbito de incidência das normas tributárias internacionais	31
3.1.2 A eficácia das leis tributárias	35
3.1.3 Breve explicação sobre elementos de conexão no Direito Tributário	36
3.1.4 Sobre planejamento tributário, evasão e elisão fiscal	40
3.2 ESTUDO SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	43
3.3 MECANISMOS INTERNACIONAIS ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	44
3.4 ANÁLISE AERCA DA DUPLA TRIBUTAÇÃO	47
3.4.1 Como estabelecer a dupla tributação	48
3.4.2 Dos fundamentos para vedação à dupla tributação	49
3.4.3 Sobre conceitos acerca da arrecadação de tributos ligados à vedação à dupla tributação	56
4 NATUREZA JURÍDICA DOS MECANISMOS DE VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO TRAZIDOS PELA OCDE	58

4.1 A PARTICIPAÇÃO DO BRASIL NA OCDE	59
4.2 ESTUDO ACERCA DAS CONVENÇÕES MODELO	62
4.2.1 Convenção Modelo da OCDE	64
4.2.2 Convenção Modelo da ONU	69
4.3 A UTILIZAÇÃO PELO BRASIL DOS MECANISMOS CRIADOS PELA OCDE EM FUNÇÃO DA VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO	71
4.4 ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DOS MECANISMOS DE VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO TRAZIDOS PELA OCDE	74
5 CONCLUSÃO	80
REFERÊNCIAS	82

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se justifica de maneira a explicitar a natureza jurídica dos mecanismos de vedação à dupla tributação criados pela OCDE e criados pelo Brasil, uma vez que o Brasil não faz parte desta Organização. Isto porque o planejamento tributário, assunto que concerne a vedação à dupla tributação, está muito em voga.

Por isso que o trabalho analisa o que seria o planejamento tributário, e de que maneira ele existe como forma de vedação à dupla tributação e, principalmente, estuda os motivos existentes para que seja forte a defesa contra a bitributação na esfera internacional.

Para isto, serão estudados institutos de Direito Internacional Público, como as fontes normativas, os sujeitos de direito internacional, o papel das organizações no âmbito internacional, bem como serão analisados institutos de direito tributário, tanto na esfera internacional, como no âmbito de jurisdição interna, dentro do Estado brasileiro.

Ainda, serão estudadas as Convenções-Modelo estabelecidas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, bem como a Convenção-Modelo da ONU, considerando que o Brasil é membro desta última, e ainda as regulamentações da OCDE acerca da temática de vedação à dupla tributação.

É importante que se perceba que a vedação à dupla tributação é uma faculdade dos Estados, e se opera mediante tratados internacionais feitos entre mais de um Estado, para que se dê uma maior segurança e garantia às empresas no momento de pagamento de tributos. Isto, por sua vez, influencia neste mundo globalizado de forma que possibilita às empresas conhecerem melhor qual será a legislação tributária aplicável a cada Estado em situações que possam ocorrer a pluralidade de normas.

A importância teórica se dá ao passo em que o direito ainda se depara com muitos mecanismos que auxiliam aos Estados vedar a dupla tributação, contudo, o Brasil utiliza mais de um desses mecanismos, incluindo até normatizações que não derivam de organizações em que o Estado faz parte. Neste sentido, buscar-se-á identificar qual a natureza jurídica de tais normas utilizadas pelo Brasil, no sentido de poder justificar o seu uso.

Em relação à importância social, esta existe no intuito de dar segurança às empresas, por exemplo, que irão se instituir no Brasil, por terem a possibilidade de conhecer qual seria a natureza das normas que são utilizadas pelo Brasil em relação ao Estado de onde vem a empresa.

Neste sentido, o problema se encontra em qual seria a natureza jurídica dos mecanismos de vedação à dupla tributação, planejados pela OCDE e utilizados pelo Brasil.

Portanto, o presente trabalho se presta a identificar qual a natureza jurídica das normas da OCDE utilizadas pelo Brasil ao tratar da vedação à dupla tributação, considerando que o Estado não é membro da Organização. Ademais, analisará a atuação de organizações internacionais em relação ao direito tributário internacional; Identificar como a OCDE normatiza as questões referentes à tributação; Perceber os fundamentos para que seja vedada a dupla tributação; Analisar como o direito tributário nacional recepciona o direito tributário internacional trazido para o ordenamento pátrio por atuação do Brasil na esfera internacional; Determinar a natureza jurídica das normas da OCDE utilizadas pelo Brasil ao tratar da vedação à dupla tributação.

2 DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO

Antes de adentrar à temática das normas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, em português; ou OECD em inglês) e sua forma de utilização pelo Brasil, é preciso estabelecer alguns preceitos do direito internacional. E, para isto, analisar-se-á como o direito internacional se organiza, existindo em dois ramos: uma privada e outra pública, sendo esta a estudada com maior profundidade no presente trabalho.

2.1 ORGANIZAÇÃO DO DIREITO INTERNACIONAL

O direito internacional se divide em dois grandes campos de atuação, sendo um deles o direito internacional privado, e outro seria o direito internacional público, que possuem esferas de atuação distintas, porém sempre conectadas.

2.1.1 Direito Internacional Público

O homem, em essência, é um animal político conforme o pensamento Aristotélico e, por isso, se agrupa, se organiza para situações que envolvem a tomada de decisão, por exemplo. É neste sentido, então, que se tem a ideia de surgimento do direito internacional público e da chamada sociedade internacional. Segundo Mazzuoli¹, na medida em que foi se expandido e crescendo, o Direito transcendeu os limites da soberania territorial dos Estados, e caminhou rumo à criação de um sistema de normas jurídicas que seria capaz de coordenar múltiplos e simultâneos interesses estatais, permitindo aos Estados alcançar suas finalidades e interesses recíprocos.

¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 56.

Isto porque os Estados e as organizações internacionais que figuram enquanto os entes atuantes no âmbito público do direito internacional, havendo também a participação da pessoa humana em determinados casos².

Então, na medida em que o tempo passa, o direito internacional vigente representa os anseios de corresponder a sociedade internacional, uma vez que esta se configura como o espaço de surgimento do ordenamento jurídico internacional³. Esta rede de sujeitos em direito internacional (que compreende os Estados, organizações internacionais, e até mesmo a pessoa humana em algumas situações), portanto, possui uma relação de suportabilidade entre seus entes, ao passo que se unem para a satisfação de interesses particulares, e é por isto que não se fala numa comunidade internacional, enquanto unida espontaneamente e sem dominação de determinado Estado em relação a outro, mas sim em sociedade, porquanto os sujeitos possuem ligação que não deriva de uma ligação ética ou moral⁴.

Então, é neste sentido que se pode entender o que seria direito internacional público, a sua aplicação e até mesmo o seu leque de possibilidades de fontes normativas. Como bem explica Mazzuoli, são três os critérios que se pode ter, desde que analisados conjuntamente:

- a) critério dos sujeitos intervenientes – o Direito Internacional Público disciplina e rege a atuação e a conduta da sociedade internacional (formada pelos Estados, pelas organizações intergovernamentais e também pelos indivíduos);
- b) critério das matérias reguladas – o Direito Internacional Público visa alcançar as metas comuns da humanidade e, em última análise, a paz, a segurança e a estabilidade das relações internacionais; e
- c) critério das fontes normativas – o Direito Internacional Público consubstancia-se num conjunto de princípios e regras jurídicas, costumeiras e convencionais⁵.

O direito internacional, hoje, reflete sumariamente a orientação estatal em relação à política do mundo; o Estado se tornou o repositório primário da esperança das

² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013; MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004; SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008; REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014; JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003.

³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 51.

⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Op. Cit.*, 2013, p. 58-59.

⁵ *Ibidem*, p. 75-76.

pessoas, seja esta em relação à proteção ou em relação a objetivos mais expansivos, como explica Janis⁶ em seu livro.

2.1.2 Direito Internacional Privado

O direito internacional privado trata do subjetivo, ligado à própria ação da pessoa, seja ela física ou jurídica, em situações jurídicas transnacionais. É para isto, então, que surge o direito internacional privado, para que se possa “dar soluções aos problemas advindos das relações privadas internacionais”⁷.

O direito internacional privado não pode ser confundido com direito interno, uma vez que este seria a normatização própria do Estado, enquanto que aquele possui um elemento de estraneidade na relação, com uma pluralidade de sistemas jurídicos a qual se relaciona⁸.

Clóvis Bevilacqua, em seu livro *Princípios Elementares do Direito Internacional Privado*⁹ delimita bem quais seriam as fontes do direito internacional privado, como ele se faz presente na sociedade, bem como os fundamentos para a sua razão de ser. Por não ser este o ramo do direito internacional a ser analisado com mais precisão no presente trabalho, os pormenores desta esfera de atuação não serão explorados.

2.2 SOBRE SUJEITOS DE DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO

Inicialmente, é importante se estabelecer os sujeitos de direito internacional, aqueles legitimados a atuar na sociedade internacional, de forma que possam firmar tratados, negociar, regulamentar, entre outros atos que podem ser tomados nesta esfera. O Estado seria a personalidade que deu origem ao direito internacional

⁶ JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 45.

⁷ ARAUJO, Nadia de. **Direito Internacional Privado: teoria e prática brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 32.

⁸ *Ibidem*, p. 32-33.

⁹ BEVILAQUA, Clóvis. **Princípios Elementares de Direito Internacional**. Bahia: Livraria Magalhães, 1906, p. 89-91.

público¹⁰ e, de acordo com a Convenção de Montevideu Sobre os Direitos e Deveres dos Estados¹¹, será pessoa de direito internacional se possuir população permanente, território definido, governo e capacidade para se relacionar com outros Estados. Em relação às organizações internacionais, serão pessoas de direito internacional capazes de firmar relações na medida em que seus atos de constituição derem a elas capacidade para tal¹².

O direito internacional, então, se organiza de maneira que a identificação de certas regras se diferencia um pouco, como Mark Janis estabeleceu, e justificou afirmando que *“this is directly linked to international law’s very nature”*¹³. Isto porque o direito internacional é produto do seu ambiente¹⁴, e por ser formado por Estados soberanos, que atuam tanto em nome próprio quanto em organizações internacionais, deve-se considerar o que é produzido por eles enquanto norma jurídica para a sociedade internacional.

2.2.1 Estados

Todo sistema legal possui seus sujeitos, e em direito internacional isto não poderia ser diferente. De acordo com a Convenção de Montevideo, como dito anteriormente, Estado é pessoa de direito internacional na medida em que possuir uma população permanente, território definido, governo e a capacidade de entrar em relações com outros Estados¹⁵. Apesar de haver algumas discussões acerca dos requisitos necessários para que se tenha a qualificação de Estado, principalmente no que diz respeito à sua capacidade de se relacionar com outros Estados, a noção de Estado é dada, de modo geral, pelo artigo primeiro da supracitada Convenção.

¹⁰ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 199.

¹¹ Convenção De Montevideu Sobre Os Direitos E Deveres Dos Estados, 1933, Artigo 1º, disponível em <[Http://Www.Cfr.Org/Sovereignty/Montevideo-Convention-Rights-Duties-States/P15897](http://www.Cfr.Org/Sovereignty/Montevideo-Convention-Rights-Duties-States/P15897)>, acessado em 16/09/2015.

¹² REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 298.

¹³ “Isto está diretamente ligada à própria natureza do direito internacional” (tradução livre da autora). JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 4.

¹⁴ SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p.43.

¹⁵ Sétima Conferência Internacional dos Estados Americanos. **Convenção de Montevideu sobre os Direitos e Deveres dos Estados**, 1933.

Em contrapartida, autores como Rezek¹⁶ identificam a necessidade de somente três requisitos para um Estado existir, quais sejam, a base territorial, a comunidade humana nesta base territorial e uma forma de governo que não se submeta a qualquer outro de autoridade exterior.

Neste sentido, então, percebe-se que será sujeito de direito internacional o Estado que preencha as qualificações acima e, por isto, será capaz de firmar tratados, fazer parte de costumes internacionais e ter seus atos estatais como base para tal, ser Estado-Parte de organizações internacionais, dentre outras situações em que os Estados podem aparecer no cenário internacional, ainda que se tenha a capacidade de se relacionar com outros Estados controversa¹⁷.

Vale a ressalva de que alguns Estados de direito internacional se valem do termo “estado” para tratar de uma parte do seu território, mas que não se confunde com o Estado tratado na sociedade internacional justamente porque faltam, nesses estados, a questão soberana. Isto acontece no Brasil, por exemplo, bem como nos Estados Unidos, Austrália e México¹⁸.

Tendo como premissa que a formação da sociedade internacional se deu com o nascimento dos Estados, há que se dizer, então, que são estes os sujeito clássicos, originários do direito internacional¹⁹. Vale a ressalva de que Estado não se confunde com o sentido de nação, muito menos com a noção de povo, sendo este o grupo de pessoas que habitam o seu espaço territorial, mas “em verdade, o Estado é a organização jurídico-política da nação, e que lhe dá validade e legitimação para atuar, no plano externo, como sujeito do Direito Internacional Público”²⁰.

Com a sua personalidade no campo do direito internacional, vem também algumas obrigações e direitos a serem seguidos pelos Estados. Eles podem ser, *inter alia*,

¹⁶ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 199.

¹⁷ A capacidade de se relacionar com outros Estados está ligada, além da soberania, à própria situação de reconhecimento de um Estado por outro, na esfera internacional. Isto porque, no contexto de criação de um Estado, o reconhecimento pode ser visto como constitutivo ou declaratório; as primeiras teorias sustentam que é somente através do reconhecimento que um Estado entrará no âmbito do direito internacional, e o pensamento mais moderno sustenta que uma vez cumpridos os outros requisitos que existem para se tornar um Estado, um novo Estado existe enquanto sujeito de Direito Internacional, e o reconhecimento será um ato meramente político, e não jurídico. SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p.207.

¹⁸ JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 186.

¹⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 433.

²⁰ *Ibidem*, p. 434.

quando o direito internacional será incorporado ao seu direito interno, ou então se defender de outros Estados e até mesmo reconhecer outro Estado enquanto soberano²¹. Ademais, devem os Estados cumprir com seus deveres internacionais sejam eles diretamente ligadas ao Estado ou a entidades dele²².

2.2.2 Organizações internacionais

As organizações internacionais, por sua vez, são coletividades interestatais criadas pelos próprios Estados através de acordos constitutivos, que delimitam os poderes dos Estados nas organizações, bem como os próprios poderes e áreas de atuação da organização²³. É por conta desta maneira de se formar, baseada na atuação estatal, que as organizações internacionais são consideradas “novos sujeitos” de direito internacional, por serem uma derivação dos sujeitos primários de direito internacional²⁴.

Uma excelente definição sobre as organizações internacionais é a dada por Angelo Piero Sereni, tendo em vista que sumariza as principais características existentes, ao dizer que

“organização internacional é uma associação voluntária de sujeitos de direito internacional, constituída por ato internacional e disciplinada nas relações entre as partes por norma de direito internacional, que se realiza em um ente de aspecto estável, que possui um ordenamento jurídico interno próprio e é dotado de órgãos e institutos próprios, por meio dos quais realiza as finalidades comuns de seus membros mediante funções particulares e o exercício de poderes que lhe foram conferidos”²⁵.

Neste sentido, faz-se necessário destrinchar o conceito trazido acima, analisando os aspectos centrais para uma melhor compreensão do que seria uma organização internacional, e como se dá a sua participação enquanto sujeito na seara internacional.

²¹ JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 188.

²² *Ibidem*, p. 186.

²³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 435.

²⁴ *Ibidem*, p. 434.

²⁵ SERENI, Angelo Piero *apud* MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 601.

Inicialmente, há a associação voluntária dos sujeitos originários do direito internacional, ou seja, a integração estatal a uma organização internacional se faz por expressão de vontade deste, sem que isto seja uma obrigação²⁶. Ademais, trata-se do ato que institui a organização e sua posterior aquisição de personalidade jurídica, sendo este um tratado internacional que vinculará seus Estados-Membros à atuação de acordo com os preceitos no ato instituídos, ou seja, a personalidade jurídica das organizações ocorre com a criação destes documentos²⁷. Neste ponto há uma pequena dificuldade em demonstrar como a organização internacional se reveste de personalidade internacional embora os limites dados pelos seus Estados fundadores²⁸. Sobre o assunto, René-Jean Dupuy, no *Projet d'articles sur le droit des accords conclus par les organisations internationales*, tratou que organizações internacionais seriam somente aquelas que possuem capacidade para concluir acordos internacionais, de acordo com seu ato de instituição²⁹. A existência de órgãos próprios dentro da estrutura da organização internacional é algo marcante também, e ainda que possa ser variável, alguns órgãos são comuns às organizações, como, por exemplo, a Assembleia, um Conselho, algumas vezes, e um Secretariado, podendo existir também órgãos de funcionamento esporádico ou subsidiário³⁰. Ainda, essas organizações internacionais têm poderes próprios, inerentes à sua atuação, conforme estabelecidos nos seus atos constitutivos, como por exemplo, a criação de resoluções no Conselho de Segurança da ONU³¹, ou até mesmo a criação das Convenções-Modelo instituídas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico³².

Em termos estruturais, as organizações internacionais podem ser quanto às suas finalidades, sejam elas gerais ou específicas; quanto ao seu âmbito territorial,

²⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 602.

²⁷ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 298.

²⁸ JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 200.

²⁹ DUPUY, René-Jean *apud* REZEK, Francisco. *Op.cit.*, p. 299

³⁰ BORGES, Thiago Carvalho. **Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 188.

³¹ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Carta da Organização das Nações Unidas**, 1945.

³² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Convenção sobre a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico**, 1960.

podendo ser regional ou parauniversal; e quanto aos poderes recebidos, sendo organizações de cooperação ou organizações de integração³³.

Vale a ressalva de que, apesar de possuírem um papel importante no direito internacional e nas relações dele provenientes, as organizações internacionais não se confundem com organizações não-governamentais (ONGs), como por exemplo a Cruz Vermelha e a Anistia Internacional, pois estas são associações privadas sem fim lucrativo constituídas nas leis de um ou outro Estado³⁴.

2.2.3 Pessoa humana como sujeito

A questão da pessoa humana como sujeito detentor de direitos na esfera internacional recai sobre situações diversas, seja ela enquanto um aspecto formador do próprio Estado, ou como um legitimado processual.

No tocante relacionado ao Estado, há a questão da proteção que os Estados devem oferecer aos seus indivíduos; isto se coaduna com o que foi dito pela Corte Permanente de Justiça Internacional, no caso *Mavrommatis Palestine Concessions*, em que

It is an elementary principle of international law that a State is entitled to protect its subjects, when injured by acts contrary to international law committed by another State, from whom they have been unable to obtain satisfaction through ordinary channels. [...] (when acting on behalf of the individual), a State is in reality asserting its own rights – its rights to ensure, in the person of its subjects, respect for the rules of international law³⁵.

De outra forma, a pessoa humana figura como sujeito de direito internacional ao passo que se faz presente em procedimentos perante cortes internacionais, seja no âmbito regional de proteção dos direitos humanos ou no âmbito do Tribunal Penal Internacional, por exemplo. Isto porque o particular, enquanto pessoa de direito

³³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 618-619.

³⁴ JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 200.

³⁵ “É um elementar princípio de direito internacional que um Estado tem competência para proteger seus sujeitos, quando feridos por atos contrários ao direito internacional cometidos por outro Estado, de quem eles não conseguiram obter satisfação através dos meios ordinários [...] (ao agir em nome do indivíduo), um Estado está, em verdade, assegurando seus próprios direitos – seus direitos de assegurar, em nome de seus sujeitos, o respeito às regras de direito internacional” (tradução livre da autora). Corte Permanente de Justiça Internacional, *Mavrommatis Palestine Concessions Case*, agosto de 1924.

internacional, se faz titular de direitos e obrigações, ainda que esta capacidade seja reduzida quando comparada a de outro sujeito de direito internacional³⁶ (seja ele o Estado ou uma organização internacional).

2.3 AS FONTES E NORMAS DO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO

As fontes de direito internacional, por sua vez, são normalmente identificadas de acordo com o artigo 38 da Corte Internacional de Justiça³⁷, e são elas os tratados e convenções internacionais, costume internacional, princípios gerais de direito, decisões judiciais e doutrina; ainda se trata no segundo parágrafo deste artigo acerca da equidade, mas que só poderá ser utilizada pela Corte Internacional de Justiça enquanto fonte na medida em que as partes do caso a ser julgado com isso concordarem. Existe um debate quanto uma possível hierarquia entre essas fontes, contudo há que se concordar com a opinião do jurista italiano M. Arturo Ricci-Busatti³⁸, de que não se deve considerar que há uma ordem sucessiva na utilização dessas fontes, porque isto poderia fazer com que os juízes tivessem a falsa impressão de não estarem autorizados a utilizar dos princípios sem ter se valido de tratados, por exemplo. Ademais, o jurista completou seu raciocínio ao dizer que, obviamente, doutrina e jurisprudência não devem ser consideradas na mesma medida que as outras fontes, mas devem sempre estar presentes no raciocínio do juiz³⁹.

³⁶ BORGES, Thiago Carvalho. **Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 196.

³⁷ Organização das Nações Unidas. **Estatuto da Corte Internacional de Justiça**. São Francisco, 1945, art 38.

³⁸ Advisory Committee of Jurists. **Procés Verbaux of The Proceedings of The Committee**, 1920, página 337, disponível em <https://Archive.Org/Stream/Procsverbauxof00leaguoft#Page/336/Mode/2up>, acessado em 16/09/2015.

³⁹ *Ibidem, loc. cit.*

2.3.1 Tratados internacionais

Tratado internacional, de acordo com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, “significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regidos pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, que de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica⁴⁰”. Então, independentemente de ser chamado de tratado, convenção, ato, etc., o documento será considerado norma positivada de direito internacional à medida que possuir as características acima descritas.

O Brasil é signatário da Convenção acima, tendo esta entrado em vigor para o Brasil a partir do Decreto nº N° 7.030, em dezembro 2009, fazendo ressalva somente aos artigos 25 e 66.

Segundo Rezek, tem-se por tratado o “acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público” que se destina a produzir efeitos na esfera jurídica⁴¹. Portanto, o tratado é identificado pelo seu procedimento de produção e forma, não pelo conteúdo, que é variável e pode versar sobre qualquer situação de direito internacional⁴². Ainda, ressalte-se que um “mero acordo” entre Estados (figurados através dos seus representantes) não se confunde com o tratado, porquanto aquele se perfaz por conta de uma sintonia de pontos de vista, enquanto que este possui o *animus contrahendi* por deliberação das partes⁴³.

Os tratados vão tomando a sua forma através das fases procedimentais que possuem, iniciando-se com as negociações preliminares e tendo seu funcionamento a partir do número de ratificações necessárias para tal⁴⁴. É possível, ainda, que após ter entrado em vigor, o tratado permita que novos Estados contraiam os seus deveres e direitos, ou seja, que ele permita o ingresso de Estados *ex post facto*, e isto se dá por meio da adesão⁴⁵.

⁴⁰ Organização das Nações Unidas, **Convenção De Viena sobre o Direito dos Tratados**, 1969.

⁴¹ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38.

⁴² BORGES, Thiago Carvalho. **Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 34.

⁴³ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁴⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 222-253.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 249.

É neste sentido que Mazzuoli afirma serem os tratados internacionais a principal fonte do direito internacional público contemporâneo, por diversos motivos, quais sejam, a segurança e a certeza que trazem' às relações internacionais, e por serem elaborados através da participação dos Estados e das organizações internacionais⁴⁶.

Em matéria tributária também existem tratados internacionais estabelecidos entre Estados para regulamentar determinadas situações, incluindo a vedação a dupla tributação. Os tratados internacionais contra bitributação existem para que se tenha uma “maior segurança jurídica para investidores dos países signatários no que toca ao afastamento ou mitigação de potencial bitributação de seus rendimentos⁴⁷”.

Aqui, os tratados contra bitributação internacional são considerados tratados-contratos, ao invés de tratados-leis, uma vez que sua celebração é feita, normalmente, entre dois países que negociam acerca da sua soberania fiscal⁴⁸. Diz-se, portanto, que são tratados-contratos porque estes instrumentos contemplam concessões mútuas entre os Estados signatários do acordo, contudo, faz-se a ressalva de que

“como os direitos e obrigações firmados pelos Estados têm implicações diretas para os contribuintes residentes em seus territórios, de modo que as autoridades fiscais e os tribunais acabam aplicando as disposições convencionais do mesmo modo que as leis internas, o caráter de reciprocidade desses tratados acaba perdendo a relevância, ficando eles mais próximos, em termos de caracterização, dos tratados-leis”⁴⁹.

Os tratados-leis têm a finalidade de estabelecer normas jurídicas propriamente ditas, sem que exista uma prévia relação sinalagmática. Apesar de esta divisão entre tratado-contrato e tratado-lei ser reputada como superada, considera-se importante, para o presente trabalho, uma vez que a consideração acerca dos tratados-contratos se respalda na imposição aos países signatários o dever de agir especificamente em determinadas situações, e que regulam interesses recíprocos por intermédio de concessões mútuas⁵⁰.

⁴⁶ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito Internacional Público: parte geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 55.

⁴⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tratados Internacionais Contra a Bitributação**. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord). **Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 65

⁴⁸ *Ibidem*, p. 68

⁴⁹ PROKISCH e VOGEL, *apud* SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Ibidem*, p. 68

⁵⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Ibidem*, p. 67

2.3.2 Costume internacional

Costume internacional, por sua vez, é percebido através da conjunção da prática estatal com *opinio juris*⁵¹. Prática estatal se depreende a partir da atuação dos agentes estatais *which relates to the international field and therefore one has to examine all such materials sources and more in order to discover evidence of what states do*⁵². Já a *opinio juris* se caracteriza como um elemento mais difícil de ser comprovado, por ser um elemento subjetivo, “vale dizer, pelo entendimento, pela convicção de que assim se procede por ser necessário, correto, justo e, pois, de bom direito⁵³”. A Corte Internacional de Justiça⁵⁴ estabeleceu que a *opinio juris* pode ser determinada pela ação do Estado, trazendo o exemplo dos Estados Unidos, em que

*the weight of an expression of opinio juris can similarly be attached to its support of the resolution of the Sixth International Conference of American States condemning aggression (18 February 1928) and ratification of the Montevideo Convention on Rights and Duties of States (26 December 1933)*⁵⁵.

No caso *The North Sea Continental Shelf*⁵⁶ estabeleceu-se que

*[...] a treaty provision may relate to custom in one of three ways. It may be declaratory of custom at the time that the provision is adopted; It may crystallize custom, as states agree on the provision to be adopted during the treaty drafting process; or the provision may come to be accepted and followed by states as custom in their practice after the treaty's adoption*⁵⁷.

Ou seja, é possível que de um tratado seja depreendido um costume internacional, ou até mesmo dos trabalhos preparatórios para que seja feito o tratado, de forma em

⁵¹ Organização das Nações Unidas. **Estatuto da Corte Internacional de Justiça**. São Francisco, 1945, art 38.

⁵² “Que se relaciona com o campo internacional e por isso tem-se que examinar todas as fontes normativas e mais, para que se descubra a evidência do que os Estados fazem” (tradução livre da autora). SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p.82.

⁵³ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 157.

⁵⁴ Corte Internacional de Justiça, **Case Concerning Military And Paramilitary Activities In And Against Nicaragua (Nicaragua V. United States Of America)**, 1986.

⁵⁵ “O peso de uma expressão de *opinio juris* pode estar similarmente ligado ao apoio à resolução da Sexta Conferência Internacional dos Estados Americanos (18 de fevereiro de 1928) condenado agressão, e ratificando a Convenção de Montevideu sobre os Direitos e Deveres dos Estados (26 de dezembro de 1933) (tradução livre da autora).

⁵⁶ Corte Internacional de Justiça, **Caso North Sea Continental Shelf**, 1969.

⁵⁷ “Uma disposição do tratado pode se relacionar com costume em um dos três jeitos. Pode ser declaratório de costume no tempo em que a disposição é adotada; pode cristalizar um costume, quando o Estado concorda com a disposição a ser adotada no processo de projeto de tratado; ou a disposição pode vir a ser aceita e seguida pelos Estados como um costume na prática após a adoção pelo tratado” (tradução livre da autora).

que o tratado é o acordo entre sujeitos de direito internacional sobre determinada matéria. E vale a ressalva de que não há uma hierarquia entre essas fontes de direito internacional, ao passo que um tratado pode derrogar costume, bem como um costume pode derrogar tratado⁵⁸.

Ainda em relação aos costumes, é importante salientar que a sua obrigatoriedade está relacionada ao âmbito do costume. Em se tratando de costume considerado pela comunidade internacional como um todo, é importante que o Estado aquiesça⁵⁹ com a postura de outro Estado, e por isto, a suposição seria de que tal comportamento fosse considerado legítimo⁶⁰. Então, “*some writers have maintained that acquiescence can amount to consent to a customary rule and that the absence of protest implies agreement*”⁶¹, em que o consentimento pode levar ao aceite de uma regra de direito internacional e que a ausência de protesto significaria concordar com isto. Já em relação ao costume local, eles serão considerados uma exceção à própria natureza de se existir um costume internacional, em que

*Such local customs therefore depend upon a particular activity by one state being accepted by other state (or states) as an expression of a legal obligation or right. While in the case of general customary rule the process of consensus is at work so that a majority or a substantial minority of interested states can be sufficient to create a new custom, a local custom needs positive acceptance of both (or all) parties to the rule*⁶².

Portanto, o âmbito de aplicação dos costumes enquanto fonte do direito internacional é que os Estados, em e por causa de sua prática internacional, podem implicitamente consentir para a criação e aplicação de algumas regras internacionais⁶³.

⁵⁸ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 161.

⁵⁹ Corte Internacional de Justiça. **Case Concerning The Frontier Dispute, (Burkina Faso/Republic Of Mali)**, 1986.

⁶⁰ SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p 89.

⁶¹ “Alguns autores mantiveram que aquiescência pode levar ao consentimento a uma regra de costume e que a abstenção em protestar implica em aceitação”. *Ibidem, loc. cit.*

⁶² “Esses costumes locais, portanto, dependem de uma atividade particular de um Estado em ser aceito por outro Estado (ou Estados) como uma expressão de um dever legal ou direito. Enquanto que no caso de costume internacional o processo de consenso está em andamento para que a maioria ou a minoria substancial de Estados possam ser suficientes para criar um novo costume, um costume local precisa de aceitação de ambos (ou todos) os Estados-partes à regra” (tradução livre da autora). *Ibidem*, p 93.

⁶³ JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 43.

2.3.3 *Soft law*

Ademais, há ainda a questão da *soft law*, que seria um modelo normativo oposto ao *hard law*, porque não se vinculam a algum tipo de comportamento sancionatório, mas possuem importância no âmbito internacional⁶⁴, como bem explica Mark W. Janis ao dizer que são “*rules which are neither strictly binding nor completely void of any legal significance*”⁶⁵. É importante dizer que apesar de não ser uma norma vinculante, para o direito internacional não é necessário somente um tratado para que algo possa exercer influência no cenário internacional⁶⁶.

Esse ‘direito flexível’⁶⁷ pode, ao longo do tempo, se tornar mais firme ao passo que vá sendo utilizado como uma norma costumeira, ou até mesmo seja abarcada por tratados internacionais⁶⁸, tornando-se um *hard law*.

Para Mazzuoli, *soft law* são “todas aquelas regras cujo valor normativo é menos constringente que o das normas jurídicas tradicionais”⁶⁹, isto porque, em determinada situação os instrumentos abrigados por elas não possuem o status de norma jurídica, ou então porque seus dispositivos não criam obrigações de direito positivo aos Estados, tendo como maior problema desta normatividade a questão da sua força vinculante⁷⁰. Mas isto deve restar superado, uma vez que o que difere este gênero normativo das chamadas *hard law* são dois motivos: 1) é um compromisso programático, pois é um produto jurídico ainda inacabado, uma vez que se volta para a assunção de compromissos futuros, e 2) é governada por um sistema de sanções distinto do sistema aplicável às normas tradicionais, justamente porque o seu cumprimento é meramente uma recomendação, e não uma obrigação imposta aos Estados⁷¹.

⁶⁴ SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p. 117.

⁶⁵ “Regras que não são nem estritamente vinculantes ou completamente vazias de significância legal” (tradução livre da autora). JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 52.

⁶⁶ SHAW, Malcolm N. *Op. Cit.*, p. 118.

⁶⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 175.

⁶⁸ JANIS, Mark W. *Op. cit.*, p. 53.

⁶⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Op. cit.*, p. 175.

⁷⁰ *Ibidem, loc. cit.*

⁷¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 166.

2.4 PRÍNCÍPIOS NO DIREITO INTERNACIONAL

Os princípios também são considerados uma fonte no direito internacional, uma vez que o próprio Estatuto da Corte Internacional de Justiça estabelece, em seu art. 38, c, que “os princípios gerais de direito reconhecidos pelas Nações civilizadas” serão por ela utilizados para decidir as controvérsias a ela submetidas⁷². Este inciso foi criado para excluir uma lacuna existente no direito internacional, e resolvê-lo, mais conhecida como *non liquet*⁷³.

Apesar de existir a expressão “Nações civilizadas” no artigo do Estatuto da Corte, hoje deve-se entender os princípios de outra forma, em que os denominados “princípios gerais de direito” seriam aqueles princípios reconhecidos “por parte da sociedade dos Estados, em seu conjunto, como formas legítimas de expressão do Direito Internacional Público”⁷⁴.

O Direito Internacional hodierno depende cada vez menos destes princípios gerais de direito, uma vez que há uma gama de normas deles derivadas e que já se encontram codificadas em tratados internacionais, ou até mesmo como costumes internacionais⁷⁵. Contudo, isto não quer dizer que o juiz não possa mais a eles recorrer, uma vez que o juiz deve se valer desta fonte normativa para suprir lacunas advindas das regras convencionais ou costumeiras, ou até mesmo a fim de interpretá-las de acordo com o período histórico em que se encontrar⁷⁶.

Os princípios gerais do direito são úteis e necessários, ainda que seus limites de utilização não sejam claramente abordados e definidos, uma vez que eles tem alcance e conteúdo, e pode e deve a remissão ao conceito ser reservada como

“canal de busca das ideias basilares e conceitos formadores do ordenamento jurídico e de construção progressiva de ordenamento internacional, passível de aperfeiçoamento, mesmo ante a inocorrência de norma específica, passível de aplicação direta e imediata, ao caso que concretamente tenha de ser julgado”⁷⁷.

⁷² Organização das Nações Unidas. **Estatuto da Corte Internacional de Justiça**. São Francisco, 1945, art 38.

⁷³ SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p.98.

⁷⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 132.

⁷⁵ *Ibidem*. Op. Cit.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 135.

⁷⁷ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento e; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 179.

De qualquer modo, falta na jurisprudência e prática internacional, pretensões formadas somente com base nos princípios gerais de direito, e isto talvez se dê porque tal fenômeno é inconsistente com a natureza de tais princípios⁷⁸.

2.5. JURISDIÇÃO

Jurisdição se relaciona ao poder do Estado, no Direito Internacional, de regular ou impactar as pessoas, propriedade e circunstâncias, além de refletir os princípios básicos de soberania estatal, igualdade entre Estados, e ainda o princípio da não-interferência em assuntos domésticos de outros Estados⁷⁹.

Ademais, jurisdição e território estão intimamente ligados, apesar de não se confundirem. Isto porque

“many states have jurisdiction to try offences that have taken place outside their territory, and in addition certain persons, property and situations are immune from their territorial jurisdiction in spite of being situated or taking place there. Diplomats, for example, have extensive immunity from the laws of the country in which they are working and various sovereign acts by states may not be questioned or overturned in the courts of foreign country”⁸⁰.

Neste sentido é que se fala em imunidade de jurisdição, que surge a fim de se garantir a independência e estabilidade dos representantes do Estado, baseando-se, para tanto, na extraterritorialidade, havendo, portanto, uma ficção em que da mesma forma que os representantes de um Estado chegam, por ficção, considerados representantes da soberania de quem os envia, da mesma forma devem ser tidos como estando fora do território do Estado que os envia⁸¹.

Em relação à matéria tributária, a jurisdição estatal guarda relação com o limite das leis, tanto para sua incidência quanto para sua eficácia, e que será estudada nos tópicos a seguir do presente trabalho.

⁷⁸ EVANS, Malcolm D. **Internacional Law**. 4 ed. Reino Unido: University Press, Oxford, 2014, p. 105.

⁷⁹ SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p.645.

⁸⁰ “Muitos Estados tem jurisdição para julgar delitos que tenham sido cometidos fora do seu território, e para além de determinadas pessoas, propriedade e situações que são imunes à sua jurisdição apesar de estarem situados na localidade Diplomatas, por exemplo, tem imunidade extensa das leis do país em que esteja trabalhando, e vários atos de soberania de Estados não podem ser questionados ou levados às cortes de países estrangeiros” (tradução livre da autora). *Ibidem*, p.646.

⁸¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 542.

3 A NORMATIVIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, é importante tecer considerações acerca do próprio direito tributário, antes de adentrar na relação estatal que o tem como matéria.

A relação de tributação, segundo Hugo de Brito Machado, seria uma relação jurídica porquanto se sujeita às normas submetidas ao Estado e aos contribuintes⁸². Acrescenta, ainda, que “pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social (...) que pode exercer influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar o tributo⁸³”.

O conceito de tributo, portanto, faz-se indispensável perante o presente trabalho, uma vez que é desta compreensão que se podem depreender as situações que incorrem em planejamento tributário, evasão fiscal, e no próprio objeto da presente pesquisa, qual seja, mecanismos internacionais para evitar a bitributação. Apesar de tributo ser amplamente tratado na Constituição Federal, é este mesmo diploma normativo que encarrega Lei Complementar a função de definir tributo⁸⁴. Neste sentido, tributo se caracteriza por “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada^{85,86}”, segundo o direito brasileiro.

Dentro da acepção de tributo, é importante lembrar que este precisa de uma base de cálculo, tendo o constituinte isto incluído na compostura do tipo tributário⁸⁷.

Ressalte-se, ainda, que a tributação alude a “transferência patrimonial da esfera privada para a pública⁸⁸”, uma vez que, ocorrendo o fato gerador do tributo, ao

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2013, p. 49.

⁸³ *Ibidem*, p. 50.

⁸⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998, art. 146, III, (a).

⁸⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966, art. 3º.

⁸⁶ É interessante trazer à tona as teorias tripartite e quipartite relacionadas às espécies de tributos, em que tributo seria gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, de acordo com a teoria tripartite. Contudo, à luz do que dispõe o Sistema Tributário Brasileiro, as espécies tributárias são os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, segundo a teoria quipartite. HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2013, p. 318-319.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 54.

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 147.

contribuinte é devido fazer o pagamento do tributo a ele correspondente, percebendo-se a natureza jurídica específica deste⁸⁹. Neste sentido, considera-se o tributo uma obrigação que deriva de lei, pois “não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal”⁹⁰.

O direito, por sua vez, depara-se com diversas situações que envolvem o pagamento de tributos, bem como organizam a ordem econômica e tributária de maneira que o próprio contribuinte possa se organizar. Neste sentido, há muitos mecanismos que auxiliam os Estados a vedar a dupla tributação, por exemplo, e o Brasil utiliza mais de um desses mecanismos, incluindo até normatizações que não derivam de organizações internacionais em que o Estado faz parte. É preciso, portanto, perceber a natureza jurídica de tais normas e mecanismos de vedação à dupla tributação utilizadas pelo Brasil⁹¹, no intuito de poder justificar o seu uso, e sua aplicabilidade nas normas tributárias internas do Estado.

Diante disto, os Estados somente podem definir o âmbito de incidência de suas leis a partir da determinação da sua jurisdição⁹², que se dá por meio de tratados internacionais⁹³. Portanto, “as leis tributárias de um determinado Estado podem apenas ser aplicadas até os limites de sua jurisdição. *Inversamente*, o poder de tributar do Estado não pode ultrapassar os referidos limites jurisdicionais”⁹⁴.

Então, admite-se que em relação à impossibilidade de se alterar disposições de tratados internacionais por norma de Direito interno, existe na própria limitação que se encontra na jurisdição, e não em eventual relação de hierarquia entre tais normas; não se perfaz enquanto relação hierárquica, mas de competência⁹⁵.

Ademais, a estabilidade e a segurança jurídica que passam a existir diante da criação e utilização de tais mecanismos de vedação à dupla tributação existem no escopo de dar segurança e garantia às empresas, por exemplo, que irão se instituir

⁸⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966, art. 4º.

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 37.

⁹¹ Vide tópico 3.4 do presente trabalho.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 105

⁹³ Cf. REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 199-200; SHAW, Malcolm N. **International Law**. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008, p. 645-696; JANIS, Mark W. **An Introduction to International Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003, p. 192-193.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, p. 106

⁹⁵ *Ibidem*, *Op. Cit.*, p. 107-108

no Brasil, por terem a possibilidade de conhecer qual seria a natureza das normas que são utilizadas por este em relação ao Estado de onde se origina a empresa⁹⁶.

Por fim, a interpretação sistemática do Direito Tributário possui duas características marcantes: 1) a descrição das limitações ao poder de tributar é feita majoritariamente a partir de textos normativos, com significado negativo e que são expressamente previstas na Constituição; 2) falta de combinação entre princípios e bens jurídicos⁹⁷, isto porque a maioria dos princípios deixa de ser investigada profundamente por causa da abertura semântica que possuem⁹⁸.

3.1 SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

É importante ter em mente que o Direito Tributário Internacional possui, enquanto seu objeto, as situações da vida que têm contato com mais de uma ordem jurídica dotada do poder de tributar, em qualquer dos seus elementos⁹⁹.

Inicialmente, o objeto do direito tributário internacional guarda relação com o sistema constitucional tributário de cada Estado. Neste sentido, as limitações constitucionais materiais ao poder de tributar determinam o que pode ser objeto da relação obrigacional tributária, e o que será o objeto da fiscalização, sendo estes os limites instituídos pela Constituição aos Poderes Legislativo e Executivo¹⁰⁰.

Ademais, é importante se ter em mente que a estruturação do Direito Tributário Internacional se perfaz perante diversas situações fáticas conexas, e não diz respeito a um ordenamento tributário supraestatal, que esteja acima dos próprios Estados¹⁰¹. Neste sentido, Alberto Xavier destrincha o conteúdo desta vertente do direito, informando que “o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de normas

⁹⁶ Neste sentido, faz-se mister abordar a questão da segurança jurídica, uma vez que “a criação de mecanismos que possibilitem uma maior segurança jurídica dos contribuintes pode atrair o capital volátil do investidor estrangeiro, ou mesmo diminuir a tentação de utilização de manobras ilícitas colimando a redução da carga tributária”. SOUZA, Henrique Coutinho de. O Aperfeiçoamento dos Métodos de Solução de Controvérsias nos Tratados contra Bitributação Firmados pelo Brasil à Luz da Convenção Modelo da OCDE. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, nº 32, 2014, p. 125.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional nº 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 21.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 25.

⁹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 3.

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.*, p. 17.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 37.

que respeitam a tais situações, seja qual for a sua fonte (interna ou internacional), a sua natureza (direta ou indireta) e a sua função (substancial ou instrumental)”¹⁰².

Então, em relação à natureza do direito tributário internacional, este compreende normas de conflito¹⁰³, também chamadas de normas indiretas ou de conexão, e normas de regulação direta, também chamadas de normas de regulação material¹⁰⁴.

Para o presente trabalho, o estudo será mais incisivo no tocante às normas de conflitos, que abrangem dois elementos distintos, quais sejam o conceito-quadro e o elemento de conexão¹⁰⁵. O primeiro exprime o fato que é objeto da definição de âmbito de incidência espacial da lei interna, enquanto operada pela norma de conflitos; já o elemento de conexão, este será o “instrumento técnico através do qual aquela definição atua e consiste na ligação do fato descrito no conceito-quadro à ordem jurídica que, em definitivo, se irá aplicar à questão”¹⁰⁶.

Ademais, o direito tributário internacional tem por objeto as situações da vida que tem contato com diversas ordens jurídicas dotadas de poder de tributar¹⁰⁷, ou seja, há uma conexão entre mais de um ordenamento.

Para que um negócio jurídico, em que incidirá o tributo específico a partir da percepção do fato gerador, realizado entre duas partes seja considerado internacional, é necessário que tenha a ligação com um ou mais ordenamentos jurídicos que não sejam o de origem. À esta ligação com ordenamento jurídico estrangeiro dá-se o nome de elemento de estraneidade – que pode ser a celebração, o domicílio das partes ou o local da sua execução¹⁰⁸. Então, os elementos de estraneidade “são características de fatos relativos à produção de renda ou capital, decorrentes da atuação de residentes de determinado país, mas

¹⁰² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 37.

¹⁰³ Segundo Alberto Xavier, as normas de conflito podem ser internas ou externas, e são definidas enquanto “normas que definem o âmbito de incidência das leis tributárias internas dos Estados, delimitando-o unilateral ou bilateralmente, mas sem que determinem, por si sós, o modo como a situação da vida em causa será tributada”. *Ibidem*, p. 38.

¹⁰⁴ As normas de regulação material, por sua vez, podem ser também de ordem interna ou internacional, pressupondo-se resolvido o problema do âmbito de incidência, ditando, diretamente, qual será a disciplina substancial de uma situação da vida com elementos de estraneidade. *Ibidem*, *Op. Cit.*.

¹⁰⁵ *Ibidem*. *Op. Cit.*

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 39.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 3.

¹⁰⁸ PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. A Tributação de Contratos Internacionais. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 17.

ocorridos no estrangeiro, ou decorrentes de atuação de estrangeiros, mas ocorrentes no país”¹⁰⁹.

3.1.1 Âmbito de incidência das normas tributárias internacionais

Quando se trata do âmbito de incidência das normas tributárias, volta-se às questões de tratados internacionais e sua relação com o direito interno; isto porque, apesar de ser uma discussão já superada, muito se questionou sobre a análise desta situação em um sistema monista ou em um sistema dualista¹¹⁰ sobre o direito internacional.

Em se tratando de incidência das normas tributárias, advindas de instrumentos internacionais, é importante fazer uma breve análise sobre a questão da jurisdição, considerando que o art. 98 do CTN dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”¹¹¹.

Neste diapasão, faz-se aqui um adendo para explicar a incorporação dos tratados internacionais em matéria tributária ao sistema normativo brasileiro, em que, além de toda a regulamentação internacional acerca dos tratados internacionais, existe também o procedimento interno, para que o Brasil possa incorporá-los ao seu sistema.

Neste sentido, a Constituição brasileira de 1988, em seus artigos 49, I¹¹², e 84, VIII¹¹³, regulamentou que compete aos Poderes Executivo a adesão, e ao Legislativo

¹⁰⁹ TORRES, Heleno. **Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 61.

¹¹⁰ O monismo e o dualismo foram discussões que ocorreram do final do século XIX até a segunda metade do século XX. Para o dualismo, as ordens jurídicas internacional e interna seriam distintas e não teriam ligação, ou seja, um ato internacional não teria relevância no direito interno, e vice-versa; para o monismo, o pensamento é de uma normatividade única, em que as ordens jurídicas se complementariam. Os expoentes do dualismo foram Triepel e Anzilotti, enquanto Hans Kelsen foi o expoente do monismo. BORGES, Thiago Carvalho. **Curso de direito internacional público e direito comunitário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 95-96.

¹¹¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966, art. 98.

¹¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998, art. 49, I.

¹¹³ *Ibidem*, art. 84, VIII.

a viabilidade, em relação às normas dispostas nos tratados internacionais, havendo, portanto, uma colaboração entre eles¹¹⁴.

De acordo com o que foi visto em relação aos tratados, percebe-se que estes são atos solenes, e precisam de basicamente quatro fases para atingir a conclusão, quais sejam 1) negociações preliminares e adoção, 2) assinatura pelo Executivo, 3) aprovação parlamentar por parte de cada Estado interessado em se tornar parte no tratado, e 4) ratificação ou adesão (este com ritual próprio) do texto convencional, concluída com a troca dos instrumentos¹¹⁵.

Ocorre que, diante do que dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional¹¹⁶, a incorporação de tratados em matéria tributária merece análise em destaque, uma vez que este dispositivo atribui aos tratados internacionais em matéria tributária uma primazia em relação à legislação tributária brasileira¹¹⁷. E, de acordo com Alberto Xavier, sete são os argumentos fundamentais pelos quais se assenta a tese acerca desta superioridade hierárquica dos tratados em matéria tributária em face de lei interna:

“(i) a Constituição Federal consagrou expressamente o sistema monista em matéria de direitos e garantias (art. 5º, §2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna ‘como tal’ e não como leis internas em que se tivessem ‘transformado’, pelo que apenas são suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados, pelo que são dotadas da ‘resistência passiva’ que é da essência da superioridade hierárquica;

(ii) os tratados internacionais em geral, tal como os tratados sobre direitos humanos que não se enquadrem nos requisitos do §3º do art. 5º da Constituição tem caráter supralegislativo, mas infraconstitucional;

(iii) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna em que se tivessem ‘transformado’;

(iv) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, VIII e art. 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação, total, parcial ou denúncia por ato exclusivo do Poder Legislativo;

(v) o art. 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados tributários, sendo inadmissível restringir essa

¹¹⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 344.

¹¹⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito Internacional Público: parte geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 63.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2013, p. 86.

¹¹⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 400.

superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades distinguidas por lei;

(vi) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna;

(vii) a inexistência de uma cláusula geral de recepção automática e a conseqüente necessidade de um procedimento de transposição condicionador da eficácia dos tratados na ordem interna não é incompatível com a visão monista e seus corolários enunciados nas alíneas anteriores”¹¹⁸.

Ademais, sob a perspectiva tributária, primordial se faz a importância dos tratados de comércio com recíprocas concessões em matéria alfandegária, bem como os tratados que regulam os casos de pluritributação¹¹⁹, sendo esta última situação objeto da análise do presente trabalho.

Ocorre que o dispositivo normativo do art. 98 do Código Tributário Nacional acaba por incorrer numa má técnica, vez que não se trata de revogação da legislação interna por um tratado, mas de observância deste¹²⁰.

Isto porque, analisando-se a ordem jurídica, percebe-se que um tratado internacional e a legislação tributária nacional não se encontram na mesma ordem jurídica hierárquico-normativa, porquanto o primeiro se encontra na esfera internacional e a segunda se encontra na esfera nacional¹²¹. Para a incidência da norma tributária, é necessário que somente se aplique a lei em vigor no que concerne os fatos geradores que aconteçam no campo territorial sobre a qual pode incidir¹²².

Retornando ao conteúdo das normas de incidência tributária, tem-se também que se conhecer as normas de delimitação. As normas de delimitação são postas no âmbito de normas de conflito de fonte interna, pois definem unilateralmente o âmbito espacial de incidência do ordenamento tributário¹²³. Outro grupo pertencente às normas de conflito encontra-se, em referência aos tratados contra a dupla tributação, restrito ao problema dos limites das leis. Ou seja, em relação a qual dos dois ordenamentos potencialmente interessados na tributação será aplicado à situação

¹¹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 84-85.

¹¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 970.

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2013, p. 86.

¹²¹ *Ibidem*, *Loc. Cit.*

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 107.

¹²³ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 41.

fática¹²⁴. Conforme Alberto Xavier, apesar de ambas serem normas de conflito unilaterais, diferem-se, ao passo que a primeira possui uma unilateralidade introversa, já que independe de demais ordenamentos, enquanto que a segunda será norma de unilateralidade extroversa, por resultar da definição de âmbito espacial de um ordenamento frente a outro ordenamento¹²⁵. É por este motivo que tais normas são conhecidas como normas de colisão, por se ajustarem ao âmbito de incidência das leis enquanto uma está frente à outra¹²⁶.

É importante ressaltar que a aplicação das normas jurídicas tributárias não se confunde com a vigência destas, pois é possível que normas de determinada localidade seja vigente no território de outra, como ocorre com o Estado brasileiro, ao assinar tratados que tem o condão de colocar vigência às suas normas, ainda que em território de outro Estado¹²⁷.

Um primeiro subtipo das normas de colisão se designam como normas de repartição, pois operam uma repartição de competências tributárias entre dois Estados presentes na situação. Nesta situação, para a ordem jurídica aplicável haverá um reconhecimento de competência, e haverá uma exclusão de competência para a ordem jurídica não aplicável¹²⁸. Por outro lado, o segundo subtipo de normas de colisão se apresenta como normas de cumulação, pois apresentam-se competências cumulativas aos Estados, advindas de normas convencionais que estabelecem rendimentos tributáveis pelo Estado de residência e pelo Estado da fonte¹²⁹. Este último subtipo normativo é incompleto, por permitir a construção de um concurso real de pretensões, sem uma solução por si próprio, e que deve ser encontrado num outro tipo de norma¹³⁰. No tocante à competência tributária, esta não se confunde com a capacidade tributária ativa, e se configura como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹³¹.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 42.

¹²⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 42.

¹²⁶ SCHULE-BRACHMANN, Arno *apud* XAVIER, Alberto. *Loc. Cit.*

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 105.

¹²⁸ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 42-43.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 43.

¹³⁰ VOGEL, Klaus *apud* XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 43.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 222.

Outro tipo de norma de direito tributário internacional se encontra como norma de reconhecimento de competência cumulativa, por se apresentar num segundo momento lógico, e que é necessário “arvorar o próprio concurso, [...], em objeto de específica disciplina normativa, limitando os poderes tributários que resultaram para ambos os Estados das normas”¹³². Estas são normas de limitação de competência, e tem por natureza de norma material de solução de conflito¹³³.

O último tipo normativo se encontra como norma material de regulação direta, por ditar “a disciplina substancial das situações da vida dotadas de elemento de estraneidade”¹³⁴. Seriam, por exemplo, o caso das normas de fonte interna que disciplinam o meio de tributar os não residentes, ou as subsidiárias de empresas nacionais com sede no exterior, por exemplo.

Por fim, após análise acerca da incidência da norma tributária, há que se falar na sua validade, uma vez que a validade “é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema de direito posto”¹³⁵. Neste sentido, uma norma, para ser considerada válida ou inválida, deverá existir no contexto jurídico, e é a partir daí que se poderá aplicar a norma, através da sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade, por exemplo¹³⁶.

3.1.2 A eficácia das leis tributárias

Em relação à eficácia das leis tributárias, importa-se saber quais os termos em que a norma tributária interna é passível de ser coercitivamente aplicada, bem como se isto ocorrerá, em território estrangeiro e se, de maneira oposta, uma lei tributária estrangeira é capaz de ser coercitivamente aplicada em território nacional¹³⁷.

Segundo Alberto Xavier, o entendimento mais adequado é em relação a esfera de eficácia, ao invés de esfera de aplicação, como alguns autores costumam chamar,

¹³² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 43.

¹³³ *Ibidem*, *Loc. Cit.*

¹³⁴ *Ibidem*, p. 44.

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 100.

¹³⁶ *Ibidem*, *Op. Cit.*

¹³⁷ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 5.

uma vez que “trata-se de saber qual a extensão territorial dos poderes do império dos órgãos internos de aplicação das leis tributárias nacionais”¹³⁸.

Neste sentido, tem-se que o real problema em relação ao âmbito de eficácia da legislação tributária corresponde domínio do poder executivo (seja ele administrativo ou judicial) do Estado à atividade tributária na situação da vida¹³⁹.

Ressalte-se que os âmbitos de incidência e eficácia andam juntos, no direito tributário, apesar de não se coincidirem, pois o primeiro concerne ao limite das leis no espaço, enquanto que o da eficácia concerne à competência internacional de órgãos internos de aplicação do Direito ou ao tema ligado à relevância de atos públicos estrangeiros¹⁴⁰.

3.1.3 Breve explicação sobre elementos de conexão no Direito Tributário

Os elementos de conexão são requisitos intrínsecos ao conceito e entendimento da bitributação internacional, e tal expressão “refere-se a determinado evento, a partir do qual a norma vincula a atribuição da competência tributária a determinado Estado. Deixando de lado a nacionalidade, [...], os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou destino”¹⁴¹.

De acordo com Alberto Xavier, o elemento de conexão se configura enquanto elemento de previsão normativa, que ao perceber o local da ocorrência de uma situação fática em determinado ordenamento tributário, terá por efeito típico a determinação do âmbito de aplicação das leis deste ordenamento a esta mesma situação¹⁴².

Neste sentido, os elementos de conexão podem ser encontrados em duas espécies: subjetiva e objetiva. A primeira espécie diz respeito às pessoas, como por exemplo,

¹³⁸ XAVIER, Alberto. *Loc. Cit.*

¹³⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 6.

¹⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 4-7.

¹⁴¹ ROTHMANN, Gerd Willi *apud* ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. *In*: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 700.

¹⁴² XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 187.

em relação à nacionalidade ou residência¹⁴³. Já a espécie objetiva se relaciona às coisas e aos fatos, como por exemplo, a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar da celebração de um contrato¹⁴⁴.

Ocorre que, nem sempre, as convenções se utilizam de apenas uma conexão, sendo possível o acontecimento da pluralidade de conexões. Neste sentido, tem-se a existência de conexão complexa, ou múltipla, em contraposição à conexão simples, ou única. A primeira modalidade de conexão pode se subdividir em três outras modalidades: 1) conexão subsidiária: em que a norma terá a previsão de duas ou mais conexões, em que se estabelece que uma delas apenas será aplicável quando não puder ocorrer a conexão primária, seja por falta ou impossibilidade; 2) conexão alternativa: em que a norma estabelece mais de um elemento de conexão, todos aptos para que se produza o mesmo efeito; 3) conexão cumulativa: caso da previsão normativa de mais de um elemento de conexão em que a ocorrência deve ser simultânea para que o efeito seja produzido¹⁴⁵.

Ainda, outra classificação feita é a que divide os elementos de conexão entre variáveis, ou móveis, e invariáveis, ou fixos, em que

os primeiros são suscetíveis de mudar no tempo e no espaço (como nacionalidade, residência e sede), ao contrário dos últimos (lugar de celebração de um contrato, lugar de situação dos imóveis). E daí que a possibilidade de existência de uma 'sucessão de estatutos no tempo' envolva a necessidade de fixação do momento temporal relevante¹⁴⁶.

Em suma, os elementos de conexão estão no âmbito do Direito Internacional Privado, e tem por objetivo resolver o antagonismo de leis no espaço, ao passo em que determinam o direito a se aplicar numa relação jurídica internacional¹⁴⁷.

O presente trabalho se volta para as convenções para se evitar a bitributação internacional no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, portanto, o que se avaliará serão os elementos de conexão relacionados

¹⁴³XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 209-229.

¹⁴⁴XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 231-234.

¹⁴⁵XAVIER, Alberto *Op. Cit.*, p. 188.

¹⁴⁶NETO, Geraldo Valentim; MIZUMOTO, Karen Lie; CASIRAGHI, Caio César Meirelles. Panorama Acerca da Responsabilidade e da Competência Tributária Brasileira em operações internacionais. *In*: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 51.

¹⁴⁷XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 188.

aos impostos sobre renda e capital, uma vez que são estes os tributos cobertos pela Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação internacional¹⁴⁸.

Neste sentido, para tratar dos elementos de conexão, é importante tratar de alguns dos princípios que direcionam o estudo do direito tributário internacional, quais sejam, os princípios da fonte, da residência, da universalidade e da territorialidade.

O princípio da fonte demonstra um critério escolhido por diversos ordenamentos jurídicos para definir o alcance da legislação tributária com base em seu aspecto objetivo, ou seja, para este princípio, o Estado tributará o rendimento cuja origem se localiza no seu território¹⁴⁹. Este, normalmente, conflita-se com o princípio da residência, e, vale a ressalva, que esta é uma das grandes diferenças entre as Convenções Modelo da OCDE e da ONU, já que a primeira tem como premissa o princípio da residência enquanto que a segunda em como premissa o princípio da fonte. A discussão gira em torno de qual princípio preponderará diante das leis fiscais dos países; faz-se mister distinguir que “o país onde se situa a empresa ou o receptor de um investimento e onde se obtém a renda produzida pelos capitais”¹⁵⁰ é o país da fonte, enquanto que o país da residência será “o país onde reside o titular dos fundos fornecidos e que auferir a renda dos capitais investidos no exterior”¹⁵¹. Apesar de, por algum tempo, ter prevalecido o primado do país da residência, hoje existe um consenso em relação à idêntica legitimidade de ambos os critérios de conexão com o território, justificando, assim, a tributação por um Estado quanto aos “critérios que permitem ‘localizar’ a fonte num dado território”¹⁵².

Os princípios da universalidade e territorialidade, por sua vez, respondem às questões ligadas à percepção de qual seria a extensão do poder de tributar, uma vez constatada uma conexão pessoal ou objetiva com o território¹⁵³. De acordo com Schoueri, o princípio da territorialidade é aquele ligado ao aspecto espacial do fato gerador, e que delimita a soberania fiscal dos Estados, uma vez que estes somente

¹⁴⁸ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Articles of The Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital**, disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>, acessado em 29/03/2016.

¹⁴⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 342.

¹⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 190.

¹⁵¹ *Ibidem. Loc. Cit.*

¹⁵² XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* 191.

¹⁵³ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 192.

podem tributar os fatos que guardem relação com um elemento de conexão ligado ao seu território¹⁵⁴. Ao adotar o elemento de conexão residência, os sistemas fiscais atuais tendem a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, pois o residente de um país seria tributável por todos os seus rendimentos, seja de fonte interna ou externa, e a partir disto que se fala “num princípio da universalidade ou do *world-wild-income* que conduziria, assim, a uma extensão ‘extraterritorial’ da lei interna”¹⁵⁵. Ressalte-se que a utilização do princípio da universalidade não implica na exclusão do princípio da territorialidade em si, uma vez ao adotar o princípio da universalidade, os países precisam do Estado tributante um elemento de conexão pessoal (e isto caracteriza-se pela observância do princípio da territorialidade)¹⁵⁶.

Diametralmente, esses sistemas fiscais tendem a impor uma obrigação tributária que seria limitada aos não residentes, em que se submetem aos impostos somente os rendimentos decorrentes de fontes localizadas em seu território. Neste sentido, então, ocorre

“um princípio da territorialidade em sentido restrito ou da fonte, mas sem grande rigor científico, pois estes conceitos, válidos para descrever o elemento de conexão relevante, não exprimem terminologicamente o oposto do princípio da universalidade, que respeita não ao fundamento da tributação mas à amplitude do poder de tributar”¹⁵⁷.

Diante disto, certos Estados adotaram, quanto a residentes que sejam pessoas jurídicas, a coexistência entre o princípio da territorialidade, que a estas se aplica, com o princípio da universalidade, vigente em relação às pessoas físicas¹⁵⁸. O Brasil, e a França, por exemplo, adota esta solução¹⁵⁹.

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.

¹⁵⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 192.

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Op. Cit*, p. 355.

¹⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Op. Cit*, p. 192-193.

¹⁵⁸ XAVIER, Alberto *Op. Cit*, p. 193.

¹⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Op. Cit*, 2010, p. 193.

3.1.4 Sobre planejamento tributário, evasão e elisão fiscal e dupla não tributação

Existem diversos temas tributários conexos à sociedade internacional, e dentre eles, existe o planejamento tributário, a elisão fiscal, e a dupla não tributação, sendo que estes se ligam à celeuma da fraude fiscal internacional¹⁶⁰.

Em relação à evasão fiscal, ou *tax evasion*, esta teria duas acepções, uma primeira exprime os

“atos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídico-tributária com elementos de estraneidade, trate-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o de apresentar declarações verdadeira ou o de manter escrituração regular”¹⁶¹.

Um assunto em voga, ao tratar da evasão fiscal, são as regras da Erosão de Base e Transferência de Lucros (ou BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*), pois em outubro de 2015 a OCDE emitiu uma recomendação sobre o assunto¹⁶². De acordo com a OCDE, BEPS se refere ao *tax planning strategies that exploit these gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations where there is little or no economic activity, resulting in little or no overall corporate tax being paid*¹⁶³. A organização estabeleceu o *15 BEPS Actions* para fornecer aos governos através instrumentos nacionais e internacionais para atacar o *tax avoidance*, e garantir que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas que geram os lucros ocorrem, e onde o valor é criado¹⁶⁴.

¹⁶⁰ TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 36.

¹⁶¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30.

¹⁶² Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *BEPS 2015 Final Reports* disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>>, acessado em 09 de junho de 2016.

¹⁶³ “Estratégias de planejamento tributário que exploram essas lacunas e inadequações nas regras fiscais para mudar artificialmente os lucros para locais de baixo ou nenhum imposto onde há baixa ou nenhuma atividade econômica, resultando em pouco ou nenhum tributo pago sobre as sociedades em geral” (tradução livre da autora). Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>>, acessado em 09 de junho de 2016.

¹⁶⁴ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *BEPS Actions Final Reports* disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>>, acessado em 09 de junho de 2016.

A segunda acepção englobará, além da chamada *tax evasion*, a figura da elisão fiscal internacional, ou *tax avoidance*, em que se tem a prática de atos lícitos em que os particulares procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário¹⁶⁵.

Na elisão fiscal não se encontra, necessariamente, o ato ilícito em que o contribuinte viola suas obrigações tributárias, mas pratica atos lícitos no âmbito da esfera de liberdade na organização dos seus interesses, diante de uma pluralidade de regimes fiscais de diferentes ordenamentos jurídicos¹⁶⁶. Ademais, a elisão fiscal ainda pode ser tida um problema político, caso se considere a expectativa estatal de eliminar as possibilidades de ocorrência desta, e da disposição de diversas fórmulas institucionais do Estado para tentar alcançar este fim¹⁶⁷.

É, então, que se reputa na elisão fiscal a opção de escolha do contribuinte em relação ao ordenamento tributário aplicável, e em relação à influência voluntária na produção do(s) fato(s) gerador(es) em termos de atrair a aplicação da respectiva norma¹⁶⁸.

O planejamento fiscal, ou *tax planning*, ou engenharia fiscal, se encontra justamente neste âmbito da elisão fiscal internacional, no que tange à faculdade em relação à opção do contribuinte, excluindo-se do campo do planejamento tributário os atos ilícitos¹⁶⁹. Diante disto é que

a essência da figura da elisão fiscal reside precisamente nesta faculdade de eleição da ordem tributária aplicável, não por uma via direta, (...), incompatível com o princípio da legalidade em matéria de tributos, mas pela via indireta de ‘localizar’ certo fato ou fatos num dado ordenamento ou território, exercendo uma influência voluntária no *elemento de conexão* da norma de conflitos, em termos tais que o fato jurídico em que este se traduz arraste a aplicação do ordenamento mais favorável¹⁷⁰.

Ainda, a elisão fiscal pode se encontrar no âmbito subjetivo ou objetivo, em que este se opera por um elemento de conexão objetivo, e aquele se vale de um elemento de conexão subjetivo. E, ainda, o cerne acerca do planejamento tributário encontra-se na eficácia fiscal dos atos/negócios jurídicos, realizados, ou seja, segundo Marco Aurélio Greco, “não basta ser lícito, é preciso ser eficaz perante o fisco”¹⁷¹. Como

¹⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 30.

¹⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 235.

¹⁶⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 14.

¹⁶⁸ XAVIER, *Op. Cit.*, p. 235.

¹⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 89.

¹⁷⁰ XAVIER, *Op. Cit.*, p. 236.

¹⁷¹ GRECO, *Op. Cit.* p. 120.

bem define Heleno Tôrres, o planejamento tributário “deve designar-se tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados”¹⁷².

Diante de determinado caso concreto, é importante analisar se há ou não uma situação de planejamento/elisão, e se isto for afirmativo, haverá a proteção do ordenamento positivo, em que os respectivos efeitos tributários deverão ser aceitos e respeitados pelo próprio fisco¹⁷³. Ademais, o fato de uma situação não se enquadrar como planejamento ou elisão fiscal, não quer dizer que ela deixará de ter proteção, pois isto depende diretamente da hipótese que for identificada e da categoria a que pertencer¹⁷⁴.

Neste tocante se enquadra o problema da dupla tributação internacional, pois se exacerba diante de práticas elisivas, em que os países reagem das mais diversas formas

“em primeiro lugar, podem celebrar acordos que contemplem o que deve ser feito em caso de elisão ou evasão tributária; e, em segundo lugar, estabelecem mecanismos antielisão na chamada ‘legislação interna’. Assim, em outras palavras a questão da dupla ou múltipla tributação é apenas uma parte de toda a problemática que envolve a chamada ‘empresa transnacional’, ou, ainda, os aspectos relacionados à criação e desenvolvimento de blocos econômicos”¹⁷⁵.

De maneira diametralmente oposta, tem-se o conceito de dupla não tributação, que pode ocorrer nas relações entre dois ou mais Estados, sejam eles ligados entre si ou não, e se consagra enquanto o fenômeno pelo qual leis de mais de um Estado são aplicáveis a uma certa situação fática, e esta não é efetivamente abrangida por alguma delas¹⁷⁶.

¹⁷² TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

¹⁷³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 86.

¹⁷⁴ *Ibidem*, *Op. Cit.*

¹⁷⁵ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 313.

¹⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30.

3.2 ESTUDO SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária está relacionada à esfera de atuação dos atores no cenário tributário¹⁷⁷, seja ele no âmbito de direito interno ou de direito internacional.

Para o direito brasileiro, a competência tributária é indelegável, conforme se depreende dos arts. 7º e 8º do Código Tributário Nacional¹⁷⁸. Ainda, não se pode confundir a competência tributária com a competência para tributar sobre direito tributário, considerando-se que a competência tributária “versa sobre a instituição de tributos, enquanto a última cogita normas gerais tributárias”¹⁷⁹.

No Brasil, no tocante da competência, havia a discussão sobre os casos de dupla tributação nos seus diferentes conceitos¹⁸⁰ e em relação às modalidades possíveis de separação de rendas entre diversas pessoas políticas. Consiste numa das causas da bitributação internacional a “interpretação ou qualificação diversa dos conceitos utilizados pelos Estados que celebrarem uma convenção contra a bitributação, na medida em que estes conceitos são relevantes para a delimitação da competência tributária”¹⁸¹.

A partir das concessões mútuas que os Estados fazem, com o fulcro de eliminar ou atenuar a bitributação, como forma de evitar a bitributação internacional, é que surgem as normas de repartição, em que, através destas, os Estados limitam a sua própria competência tributária¹⁸².

Em relação ao que se compreende dentro da competência tributária, e dentro do âmbito do aspecto da carga fiscal, a bitributação ocorre também com a verificação

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 239.

¹⁷⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966, arts. 7º e 8º.

¹⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 258.

¹⁸⁰ De acordo com o autor, a dupla tributação pode ser tanto horizontal – em que a aplicação dos ordenamentos resulte num concurso de pretensões da conexão do fato com mais de um território –, como também pode ser uma dupla tributação vertical – quando a pluralidade de pretensões decorre da exigência simultânea de impostos semelhantes ou de mesma natureza por diversos entes colocados em diferentes ‘níveis de governo’, todos com jurisdição sobre o mesmo território –, e pode ser uma dupla tributação diagonal, ou oblíqua – isto nos casos em que as entidades tributantes não estão situadas em idêntico nível nem estão entre si ordenadas. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 26.

¹⁸¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra Bitributação Internacional. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 76, 2002, p. 35.

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação – Treaty Shopping**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992, p. 36.

da “ocorrência de uma carga fiscal mais elevada do que a que existiria se a tributação ocorresse apenas em um dos Estados, introduzindo, assim, na definição, elementos de natureza quantitativa. Portanto, se algum dos Estados abatesse do seu imposto o que foi pago no outro Estado, não haveria a bitributação”¹⁸³.

Para finalizar, segue análise feita sobre o assunto em que

a Constituição vigente fez perder apoio normativo a esta visão tradicional, pois com a eliminação da figura da competência concorrente deixou de se poder falar em alguma dupla situação no sentido vertical. Por outro lado, a construção teórica e dogmática do instituto da dupla tributação foi haurir as suas raízes na problemática do conflito de leis no espaço, no princípio da territorialidade, isto é, nas questões referentes aos concursos de normas *interterritoriais*, tendo sido sempre alheia à matéria de delimitação dos diversos poderes tributários concorrentes dentro de um mesmo território, ou seja, aos concursos *intraterritoriais*¹⁸⁴.

Então, no presente trabalho, se verifica a importância de perceber que na bitributação ocorreria um concurso de normas com sua natureza interterritorial, ao passo que o concurso de competências toma por base um mesmo território, submetido aos entes públicos de uma determinada jurisdição.

3.3 MECANISMOS INTERNACIONAIS ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário Internacional possui diversas formas de apresentação perante a comunidade internacional. Uma delas é tratada no presente trabalho, qual seja, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, estabelecida em 1961, possuindo atualmente 34 Estados-Membros¹⁸⁵ – ressalte-se, que o Brasil não faz parte, apesar de manter relações com esta Organização, e ser por ela chamado de *key partner*. Esta organização é extremamente importante ao cenário econômico

¹⁸³ JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. **Bitributação internacional e elementos de conexão no modelo de Convenção da OCDE em matéria de rendimento e capital**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 1-2.

¹⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 27.

¹⁸⁵ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Organização, em seu item *Members and Partners*, disponível em <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378> <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>>, acessado em 29 de março de 2016.

mundial, uma vez que ajuda a garantir as implicações ambientais da economia, bem como se vale do desenvolvimento social¹⁸⁶.

Outro mecanismo internacional relacionado ao Direito Tributário é a *International Tax Planning Association*, uma associação multidisciplinar, porém não com a participação estatal, mas através da participação de entidades privadas, como a participação de “over 1000 bankers, trust officers, finance directors, accountants, lawyers and others with a practical interest in the tax aspects of cross-frontier transactions”¹⁸⁷. Fundada em 1975, a associação analisa os assuntos tributários do ponto de vista do contribuinte, e, por isto, que para ser membro o acesso é limitado àqueles que atuam nos interesses dos contribuintes¹⁸⁸.

O *International Bureau of Fiscal Documentation* difere um pouco dos acima citados, uma vez que é um instituto voltado para pesquisa, e possui cursos relacionados à área tributária, bem como possui uma área voltada às consultas governamentais¹⁸⁹. Fundado em 1938, atualmente possui mais de 70 estudiosos especializados de mais de 30 países, e se configura como uma fundação independente, sem fins lucrativos, constituída por atuantes na área tributária, em relação aos segmentos de “independent tax research, international tax information, education and government consultancy”¹⁹⁰.

Por sua vez, existe também a *International Fiscal Association*, mais conhecida como IFA, que surgiu no ano de 1983 na Holanda, e se configura como a única organização não-governamental e não-setorial que lida com assunto fiscais¹⁹¹. Para ser membro desta instituição, um dos requisitos é uma associação aberta à indivíduos e empresas de um modo geral¹⁹².

¹⁸⁶ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Organização, em seu item *What we do and how*, disponível em <<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>>, acessado em 29 de março de 2016.

¹⁸⁷ “Mais de 1000 banqueiros, oficiais fiduciários, diretores de finanças, contadores, advogados e outros com interesse prático nos aspectos de tributação de transações transfronteiriças” (tradução livre da autora). Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Associação, em seu item *About the ITPA*, disponível em <<https://itpa.org/about-itpa/>>, acessado em 30 de março de 2016.

¹⁸⁸ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Associação, em seu item *About the ITPA*, disponível em <<https://itpa.org/about-itpa/>>, acessado em 30 de março de 2016.

¹⁸⁹ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Instituição, em seu item *Organization*, disponível em <<http://www.ibfd.org/About-IBFD/Organization>>, acessado em 30 de março de 2016.

¹⁹⁰ *Ibidem. Loc. Cit*, acessado em 30 de março de 2016.

¹⁹¹ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Associação, em sua página oficial, disponível em <<https://www.ifa.nl/Pages/default.aspx>> acessado em 31 de março de 2016.

¹⁹² Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Associação, em seu item *Membership*, disponível em <<https://www.ifa.nl/organisation/membership/pages/default.aspx>> acessado em 31 de março de 2016.

A Organização Mundial do Comércio, também chamada de OMC, é a única organização global que trabalha com as regras de comércio entre as nações, e tem como objetivo ajudar os produtores de bens e serviços, exportadores, e importadores a conduzir seu negócio¹⁹³. O Brasil é membro da OMC desde 1 de janeiro de 1995, e membro do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (doravante chamado de GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade*) desde 30 de julho de 1948¹⁹⁴. Nos termos do art. 98, do Código Tributário Nacional, por exemplo, pode haver a situação em que se o acordo internacional de comércio firmado pela União assegurar tratamento isonômico tributário interno aos produtos, bens, mercadorias e serviços estrangeiros que adentrem ao país, como no caso do GATT, os outros entes federativos, quais seja, os Estados e Municípios serão também atingidos, ainda que indiretamente, e serão obrigados a observar a normatização internacional¹⁹⁵. Historicamente, o GATT é anterior à OMC, mas é importante salientar que no âmbito daquele, oito rodadas de negociações comerciais foram realizadas, em que a última rodada culminou na criação da própria Organização Mundial do Comércio¹⁹⁶. Por conta disto, a OMC acabou por recepcionar o conjunto de princípios fundamentadores da regulamentação multilateral do comércio, e que faziam parte do âmbito do GATT, e dentre eles, destacam-se os seguintes

“o da nação-mais-favorecida, segundo o qual um Membro da OMC deve estender a todos os seus parceiros comerciais qualquer concessão, benefício ou privilégio concedido a outro Membro;

o do tratamento nacional, pelo qual um produto ou serviço importado deve receber o mesmo tratamento que o produto ou serviço similar quando entra no território do Membro importador;

o da consolidação dos compromissos, de acordo com o qual um Membro deve conferir aos demais tratamento não menos favorável que aquele estabelecido na sua lista de compromissos; e

o da transparência, por meio do qual os Membros devem dar publicidade às leis, regulamentos e decisões de aplicação geral relacionados a comércio internacional, de modo que possam ser amplamente conhecidas por seus destinatários.”

¹⁹³ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Organização, na seção *What is the WTO*, em seu item *About WTO*, disponível em <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm>, acessado em 30 de abril de 2016.

¹⁹⁴ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Organização, na seção *GATT members*, em seu item *The WTO*, disponível em <https://www.wto.org/english/thewto_e/gattmem_e.htm>, acessado em 30 de abril de 2016.

¹⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 975.

¹⁹⁶ Informação obtida no sítio eletrônico do Ministério das Relações Exteriores, na seção Organização Mundial do Comércio, em seu item Política Externa, disponível em <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/132-organizacao-mundial-do-comercio-omc>>, acessado em 05 de maio de 2016.

A Organização das Nações Unidas, apesar de não ser uma organização voltada tão somente ao Direito Tributário, possui o Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais, que atua no âmbito da economia mundial. O trabalho deste departamento está intimamente ligado a governos e pessoas interessadas para ajudar os países ao redor do mundo em relação aos seus objetivos econômicos, sociais e até mesmo ambientais¹⁹⁷. Ressalte-se, ainda, que a Convenção-Modelo da ONU sobre bitributação foi desenvolvida por este departamento¹⁹⁸.

3.4 ANÁLISE ACERCA DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

A dupla tributação existe quando dois Estados tributam sobre o mesmo fato gerador, fazendo com que o contribuinte pague duas vezes pelo mesmo tributo. Visando que isto não aconteça, os Estados, então, se juntam para firmar tratados e assim estabelecer qual será o Estado permitido a tributar determinada situação¹⁹⁹.

Neste sentido, considerando-se a globalização e a constante ligação existente entre diversos Estados, e sociedades empresárias de cunho multinacional, “torna-se habitual a submissão das pessoas, físicas ou jurídicas, à potestade tributária de países distintos, fenômeno que não raro dá ensejo à denominada dupla regra de tributação internacional”²⁰⁰.

É importante que se perceba que a vedação à dupla tributação é uma faculdade dos Estados, e se opera mediante tratados internacionais feitos entre mais de um Estado, para que se dê uma maior segurança e garantia às empresas no momento de pagamento de tributos. Isto, por sua vez, influencia neste mundo globalizado de forma que possibilita às empresas conhecerem melhor qual será a legislação

¹⁹⁷ Informação obtida no próprio sítio eletrônico da Organização, na seção Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais, em seu item *About Us*, disponível em <<https://www.un.org/development/desa/en/what-we-do.html>>, acessado em 31 de março de 2016.

¹⁹⁸ Organização das Nações Unidas, Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais. **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, disponível em <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>, acessado em 31 de março de 2016

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 21-30.

²⁰⁰ ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 700.

tributária aplicável a cada Estado em situações que possam ocorrer a pluralidade de normas.

3.4.1 Alguns conceitos ligados à dupla tributação

Inicialmente, ao tratar de estudos sobre competência tributária em tributação internacional, é importante que se entenda acerca da soberania fiscal, também conhecida como *jurisdiction to tax*²⁰¹, sendo considerada um próprio desdobramento da soberania do Estado²⁰². Neste sentido, se enquadra enquanto “o poder soberano que o Estado possui de legislar sobre matéria tributária, impondo o cumprimento das regras criadas àqueles que se encontram dentro de sua jurisdição, e também tendo tais regras reconhecidas por seus semelhantes – outros Estados”²⁰³.

Para que se possa verificar a dupla tributação, é imperativo que as normas em questão possam ser, de fato, aplicadas ao caso concreto, de forma que se originem duas pretensões tributárias²⁰⁴. Isto porque, se uma das normas existir apenas no plano de incidência, e não houver sua aplicação concreta, incorrendo num concurso aparente, há a chamada dupla tributação “virtual” (ou dupla tributação “in thesi”), que não se confunde, por sua vez, com a dupla tributação “efetiva” (ou dupla tributação “in praxi”), que se configura pelo concurso real de normas²⁰⁵.

Em se tratando do concurso real de normas, este pode ensejar três casos típicos: 1) quando ocorre uma aplicação cumulativa das duas normas, em que se produz a consequência jurídica de ambas, 2) quando o sujeito em que a esfera jurídica é

²⁰¹ MARTHA, J.S. *apud* NETO, Geraldo Valentim; MIZUMOTO, Karen Lie; e CASIRAGHI, Caio César Meirelles. Panorama Acerca da Responsabilidade e da Competência Tributária Brasileira em operações internacionais. *In*: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 51.

²⁰² NETO, Geraldo Valentim; MIZUMOTO, Karen Lie; e CASIRAGHI, Caio César Meirelles. Panorama Acerca da Responsabilidade e da Competência Tributária Brasileira em operações internacionais. *In*: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 51.

²⁰³ NETO, Geraldo Valentim; MIZUMOTO, Karen Lie; e CASIRAGHI, Caio César Meirelles. Panorama Acerca da Responsabilidade e da Competência Tributária Brasileira em operações internacionais. *In*: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 51.

²⁰⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.

28.

²⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Op. Cit*, p. 28.

afetada pela consequência jurídica das duas normas, este pode optar por uma delas, 3) ou quando a consequência jurídica de ambas as normas se excluem reciprocamente, porque apenas uma das normas em concurso pode ser aplicada²⁰⁶.

Ainda, é possível que se considere a existência da dupla tributação jurídica internacional, e a dupla tributação econômica, segundo estudos de Klaus Vogel²⁰⁷. Neste sentido, identifica-se a ocorrência da chamada dupla tributação jurídica internacional em três situações diversas:

- 1) quando um Estado adota o princípio da residência e outro Estado adota o princípio da fonte para tributar o mesmo rendimento auferido pelo mesmo contribuinte; 2) quando o contribuinte residente é simultaneamente em dois ou mais Estados, ou quando as regras de origem sobrepõem duas ou mais vezes na mesma transação econômica ou ativo dentro do seu território; 3) finalmente quando um Estado adota o princípio da nacionalidade para tributar os rendimentos e outro Estado adota o princípio da residência²⁰⁸.

Em sentido oposto, ocorre com a bitributação econômica, em que a mesma transação econômica é tributada em mais de um Estado durante o mesmo lapso temporal, em relação a diferentes contribuintes²⁰⁹.

3.4.2 Como estabelecer a dupla tributação

Ao tratar da bitributação, fala-se em um concurso de normas que existirá “quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes²¹⁰”, e para isto serão analisados os requisitos de identidade do fato e a pluralidade de normas. Neste trabalho a análise mais profunda ocorrerá em relação à pluralidade de normas, considerando a relação entre os Estados e os tratados feitos para vedar a dupla

²⁰⁶ LARENZ (*Allgemeiner Teil des deutschen bürgerlichen Rechts*) apud XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 29.

²⁰⁷ BRITTO, Demes. A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 97.

²⁰⁸ VOGEL, Klaus apud BRITTO, Demes. A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 97.

²⁰⁹ *Ibidem*, Loc. Cit.

²¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 21.

tributação. A dupla tributação incidirá “sobre a renda auferida pelos agentes econômicos vinculados por *elementos de conexão* a mais de um país”²¹¹.

Esta bitributação internacional é, essencialmente, resultado da diversidade dos elementos de conexão adotados por normas tributárias em conflito, ou seja, pode, por exemplo, haver a dupla tributação, de um mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos, ou então, pode haver a dupla tributação por escolherem o mesmo elemento, mas este conceito terá sentidos diversos em cada Estado com norma em concurso²¹².

Sobre o primeiro requisito, qual seja o da identidade do fato, tem-se que é preciso que normas distintas recaiam sobre o mesmo fato, pois se não se estiver perante o mesmo fato, não há que se falar em dupla tributação pela falta de identidade do fato²¹³.

Por ser o fato tributário algo de estrutura complexa²¹⁴ (é constituído por diversos aspectos: material, subjetivo, espacial e temporal), é preciso se falar na regra das quatro identidades, em que, segundo esta, para que se possa falar em dupla tributação é preciso que se tenha a identidade do fato, conglobando “(i) a identidade do objeto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período tributário e (iv) a identidade do imposto”²¹⁵, ou seja, um concurso das normas tributárias, em que se verificaria a ocorrência deste fenômeno quando, em países distintos, houver o exercício da soberania fiscal destes, e ocorra a tributação de um mesmo sujeito passivo, com um mesmo suposto fático, sob a imposição de tributos com materialidade comparáveis e em relação a um mesmo período de tempo²¹⁶.

Diante disto, e pelo evento das normas em concurso derivarem de ordenamentos distintos, é que se faz necessário, no momento de averiguação da identidade, perpassar tal situação por uma questão de adaptação²¹⁷. Apesar de existir doutrina

²¹¹ ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 700.

²¹² XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 189.

²¹³ *Ibidem*, p. 22.

²¹⁴ ATALIBA *apud* XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 22.

²¹⁵ SPITALER e GUGENHEIM *apud* XAVIER, Alberto. *Loc. Cit.*

²¹⁶ ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 700.

²¹⁷ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 23.

em contrário, Alberto Xavier, bem como maioria da doutrina²¹⁸, segue estudo desenvolvido por Spitaler²¹⁹, e concorda com a tese de que para que se tenha a dupla tributação, a identidade do sujeito é imprescindível²²⁰.

Ademais, para se verificar a dupla tributação, além da identidade do fato é preciso um segundo requisito, qual seja, a pluralidade de normas. As normas tributárias em concurso precisam estar inseridas em ordenamentos tributários distintos, para dar origem à *colisão de sistemas fiscais*²²¹ – no presente trabalho, esta colisão se dá somente no âmbito da dupla tributação internacional, em que os ordenamentos correspondem ao de Estados soberanos.

Para que se tenha a pluralidade de normas, é necessário, ainda, que os ordenamentos em questão estejam num mesmo nível, ou seja, encontrem-se em paridade, equilibrados na situação dos sistemas em colisão²²².

A dupla tributação, por sua vez, traduz um concurso de normas de caráter obrigacional, culminando num concurso de pretensões – sendo estes créditos tributários derivados do concurso das normas²²³.

Ademais, diz-se que a chamada bitributação econômica e o acontecimento do *bis in idem* seriam figuras afins da bitributação internacional, uma vez que a primeira não tem conceito reconhecido por muitos Estados e, ainda, alguns não julgam ser necessária à sua atenuação, ao passo que os Estados que reconhecem esta bitributação econômica através de lei, em verdade, estão transformando-as em fenômeno jurídico²²⁴. Isto se encontra retratado nos comentários do Comitê de

²¹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 24.

²¹⁹ SPITALER (*Das Doppelbesteuerungsproblem*) *apud* XAVIER, Alberto. *Loc. Cit.*

²²⁰ “Distingue-se, então, a dupla tributação jurídica, em que a identidade dos sujeitos é verificada, e dupla imposição econômica ou sobreposição de impostos, em que a identidade do objeto coexiste com a diversidade dos sujeitos”. *Ibidem. Loc. Cit.*

²²¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 25.

²²² *Ibidem*, p. 26.

²²³ *Ibidem*, p. 29.

²²⁴ JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. **Bitributação internacional e elementos de conexão no modelo de Convenção da OCDE em matéria de rendimento e capital**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 43.

Assuntos Fiscais da OCDE ao artigo 10 do Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Capital, em seu parágrafo 41²²⁵.

Existem, então, mecanismos internacionais, como a criação de tratados²²⁶, para que os Estados acordem onde o fato gerador incidirá e fazer possível a cobrança de tributo por um dos deles, evitando, assim, a dupla tributação.

Organismos internacionais como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico e a Organização das Nações Unidas possuem modelos de convenção, chamadas de convenção-modelo, para que os Estados se utilizem delas e assim possam estabelecer os limites tributários entre si.

Para que o Brasil celebre tais tratados é importante seguir alguns preceitos no âmbito internacional, de assinatura e ratificação, e no âmbito interno, de aprovação pelo Congresso Nacional e promulgação de lei. Em linhas gerais, primeiramente, os Estados passam por negociações, para que assim possam chegar a um consenso acerca do corpo do texto que querem firmar. Após as negociações, chamadas de trabalhos preparatórios (no âmbito internacional são conhecidas como *travaux préparatoires*²²⁷), Estados-partes do tratado irão assiná-lo e, se o Brasil estiver presente, antes de ratificá-lo deverá trazê-lo para que o Congresso Nacional aprove o texto do instrumento normativo²²⁸. A ratificação, em direito internacional, tem sido utilizada:

[...] para significar pelo menos quatro coisas distintas:

- a) O ato do órgão estatal próprio – um soberano, um presidente, um conselho federal – que exprime a vontade do Estado de se obrigar por um tratado; isto é o que às vezes se denomina ratificação no sentido constitucional;
- b) O procedimento internacional pelo qual o tratado entra em vigor, ou seja, a troca ou depósito formal dos instrumentos de ratificação;
- c) O próprio documento, selado ou de outro modo autenticado, em que o Estado exprime sua vontade de se obrigar pelo tratado;

²²⁵ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Commentaries On The Articles of the Model Tax Convention**, disponível em <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>>, acessado em 29/03/2016

²²⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 65.

²²⁷ *Travaux Préparatoires*, Lillian Goldman Law Library, Yale Law School, disponível em <<http://Library.Law.Yale.Edu/Collected-Travaux-Preparatoires>>, acessado em 18/09/2015.

²²⁸ Art. 84, VII, Constituição Federal de 1988 c/c Art. 49, I, Constituição Federal de 1988.

d) Avulsa e popularmente, a aprovação do tratado pela legislatura, ou outro órgão estatal cujo consentimento possa ser necessário; este é um emprego infeliz da palavra, e deveria ser evitado²²⁹.

No tocante da matéria tributária, percebe-se uma supremacia hierárquica dos tratados em relação às normas de direito interno, como diz o art. 98 do Código Tributário Nacional²³⁰, considerando que essa normatividade tem a capacidade de suspender a eficácia da legislação interna; no que se refere à segunda parte do artigo, sobre ser “observado pelo que lhes sobrevenha” é importante se perceber que o âmbito dos tratados internacionais não pode ser alterado por legislação interna, considerando que o âmbito de criação deles é a comunidade internacional.

O Parecer Normativo – CST n. 3, de 09 de janeiro de 1979²³¹ reconheceu que as normas de tratados internacionais tem efeito *ex tunc* em relação à vigência prevista nele, e ainda que

4.2 A executoriedade do tratado, todavia, só será possível, em face do direito interno de cada Estado, através de publicação que leve ao conhecimento geral a existência daquela norma internacional que, repita-se, já era obrigatória antes da publicação. Tais atos, que em direito internacional público denominam-se promulgações, receberam de Hildebrando Accioly a seguinte conceituação: "o ato jurídico, de natureza interna, pelo qual o governo de um Estado afirma ou atesta a existência de um tratado por ele celebrado e o preenchimento das formalidades exigidas para sua conclusão, e, além disto, ordena sua execução dentro dos limites aos quais se estende a competência estatal"²³².

Portanto, conclui-se que o tratado produzirá efeitos desde o momento em que passou a vigorar internacionalmente, e o decreto presidencial é o que confere executoriedade do documento em âmbito interno²³³.

Em matéria de tributação, a OCDE, por exemplo, possui um modelo de tratado chamado de Convenção-Modelo, que pode ser utilizado pelos Estados e transformar-se em tratado a partir do momento que os Estados convencionem

²²⁹ MCNAIR, Arnold *apud* REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72.

²³⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>, acesso em 10 de novembro de 2015.

²³¹ BRASIL. Coordenador do Sistema Tributário. **Parecer Normativo** – CST n. 3, de 09/01/1979. Diário Oficial da União: 02/02/1972, disponível em <[Http://Www.Fiscosoft.Com.Br/G/4df/Parecer-Normativo-Coordenador-Do-Sistema-De-Tributacao-Cst-N-3-De-09011979](http://www.Fiscosoft.Com.Br/G/4df/Parecer-Normativo-Coordenador-Do-Sistema-De-Tributacao-Cst-N-3-De-09011979)>, acessado em 18/09/2015.

²³² BRASIL. Coordenador do Sistema Tributário. **Parecer Normativo** – CST n. 3, de 09/01/1979. Diário Oficial da União: 02/02/1972, disponível em <[Http://Www.Fiscosoft.Com.Br/G/4df/Parecer-Normativo-Coordenador-Do-Sistema-De-Tributacao-Cst-N-3-De-09011979](http://www.Fiscosoft.Com.Br/G/4df/Parecer-Normativo-Coordenador-Do-Sistema-De-Tributacao-Cst-N-3-De-09011979)>, acessado em 18 de setembro 2015.

²³³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 85

aplicá-lo, considerando o próprio ato internacional que a instituiu. A ONU, considerando as críticas feitas à Convenção-Modelo da OCDE, criou a sua própria Convenção-Modelo, em 1980, voltada para os países em desenvolvimento²³⁴. Essas convenções, como a própria ONU denomina, são

*[...] agreements to prevent taxing income twice by allocating taxing rights over this income between two countries. These types of treaties play a key role in encouraging investment and technology transfer, while allowing governments to retain taxing rights over the money that comes from those investments*²³⁵.

Em relação ao Brasil, as convenções da OCDE também são utilizadas, conforme se demonstrará mais adiante, ainda que não faça parte da organização, para evitar que se tenha a dupla tributação entre Estados²³⁶. De acordo com a própria organização, o Brasil, apesar de não ser Estado-parte do tratado que a institui, possui estreitas relações com a organização, chamando-o de *keypartner*. Neste sentido, em maio de 2007, o Brasil foi convidado a participar de uma reunião com o Secretariado da OCDE, juntamente com outros países como a Índia, China, África do Sul e Indonésia, para estreitar as relações através dos *Enhanced Engagement programmes*. De acordo com a própria OCDE, *these Key Partners contribute to the OECD's work in a sustained and comprehensive manner*²³⁷.

A Convenção-Modelo da OCDE se organiza em capítulos, separando-os por matéria, iniciando com conceitos básicos necessários, depois em relação à própria tributação que será feita pelos Estados, e depois as disposições gerais e finais de uma convenção^{238,239}. De acordo com uma coletânea feita pela Advocacia Geral da

²³⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 86.

²³⁵ “[...] acordos para prevenir a dupla tributação ao alocar os direitos de tributar sobre a renda entre dois países. Esses tipos de tratados possuem um papel central para encorajar investimento e transferência de tecnologia, enquanto permite governos para reter os direitos para tributar sobre o dinheiro que cheda destes investimentos” (tradução livre da autora). Organização das Nações Unidas. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Nova Iorque, 2012, disponível em <<http://www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html>>, acessado em 18 de setembro de 2015.

²³⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **As Convenções Internacionais Para Evitar A Dupla Tributação**, disponível em <www.agu.gov.br/Page/Download/Index/Id/1096545>, acessado em 18 de setembro de 2015.

²³⁷ “Esses parceiros-chave contribuem para que o trabalho da OCDE se mantenha e de uma forma compreensiva” (tradução livre da autora). Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Members and partners*, disponível em <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>, acessado em 17 de setembro de 2015.

²³⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **As Convenções Internacionais Para Evitar A Dupla Tributação**, disponível em <www.agu.gov.br/Page/Download/Index/Id/1096545>, acessado em 18 de setembro de 2015.

União, é “importante notar que os acordos para evitar bitributação assinados pelo Brasil seguem, em linhas gerais, o modelo OCDE, trazendo regras interpretativas próprias”²⁴⁰.

Então, neste sentido, há que se analisar qual o fundamento para que o Brasil possa se valer de um instrumento normativo, produzido por uma organização a qual não faz parte. Ou seja, avaliar qual natureza jurídica destes já citados mecanismos internacionais de dupla tributação produzidos pela OCDE, e que são utilizados pelo Estado brasileiro na sua relação com outros Estados; ademais, procurar também a justificativa para que o Brasil não se valha da Convenção-Modelo sobre a mesma matéria produzida pela ONU, organização que o Brasil faz parte.

Neste diapasão, é importante analisar o fundamento da tributação utilizado pela Convenção da OCDE, isto é, se o regime tributário será o do país da fonte, ou do país de residência. Tal estudo se faz importante ao passo que essa determinação trazida no tratado a ser firmado pelos Estados, acerca da legislação tributária ser do país da fonte ou do país de residência, no intuito de se evitar a dupla tributação, tem influência dos próprios Estados – serem eles desenvolvidos ou em desenvolvimento.

A renda das empresas poderá ser tributada de duas maneiras diferentes, como ditas acima, segundo o critério da fonte ou da residência:

- (a) a tributação da renda com base no critério da fonte (há incidência tributária se a fonte pagadora estiver localizada no território do País); e (b) a tributação da renda com base no critério da residência (independentemente da fonte pagadora a renda é tributada se o beneficiário residir no País)²⁴¹.

A Convenção-Modelo da ONU, por exemplo, foi criada no intuito de fazer com que os Estados em desenvolvimento pudessem estabelecer tratados bilaterais com

²³⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 88 *et seq.*

²⁴⁰ ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. **Coletânea de Jurisprudência do Carf em Processos Relevantes Julgados em 2013 com Comentários dos Procuradores da COCAT/PGFN**, Brasília, 2014, disponível em <File:///C:/Users/User/Downloads/Pdf_-_Coletanea_De_Jurisprudencia_Do_Carf_Em_Processos_Relevantes_Julgados_Em_2013.Pdf>, acessado em 17 de setembro de 2015.

²⁴¹ MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. **Inexigibilidade do IRRF sobre Pagamentos Efetuados a Empresas no Exterior pela Prestação de Serviços. Conceito de Lucro nos Tratados Contra Dupla Tributação do Modelo OCDE**, disponível em <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/08/Artigo-N%C3%A3o-incid%C3%A2ncia-do-IRRF-Tratado-Modelo-OCDE.pdf>, acessado em 19 de setembro de 2015

outros Estados, e assim ajudá-los a alcançar o desenvolvimento por eles almejado²⁴².

O Brasil possui 33 acordos de vedação à dupla tributação, sendo tais acordos firmados entre o Brasil e os seguintes Estados: África do Sul, Alemanha (vale a ressalva de que tal acordo está sem efeito desde 1º de janeiro de 2006), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela²⁴³.

O Brasil então se vale dessas convenções para usá-las como base ao estabelecer relações com outros Estados, e assim manter o caminho seguido pelo direito internacional ao estabelecer mecanismos de vedação à dupla tributação, até por um aspecto de fluxo econômico das empresas neste mundo globalizado.

Portanto, considerando que o Brasil não é um Estado membro da OCDE, mas, como a própria Organização estabeleceu, mantém estreitas relações com ela, faz-se mister a análise acerca da natureza jurídica de tais normas, percebendo-as enquanto vinculantes ou não, encontrando-se no âmbito dos costumes, se são tratados que o Brasil poderia aderir de alguma forma, se enquadram-se enquanto *soft law*, ou se são meramente regulamentações que o Brasil opta por utilizar considerando a sua política econômica.

3.4.3 Dos fundamentos para vedação à dupla tributação

Inicialmente, a vedação à dupla tributação encontra sua razão de ser em fundamentos econômicos, pois a bitributação é “um entrave à livre movimentação de bens, serviços, capital e pessoas”²⁴⁴, uma vez que inibe a atuação do comércio

²⁴² Organização das Nações Unidas. **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, Nova Iorque, 2012, disponível em <<http://www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html>>, acessado em 18 de setembro de 2015.

²⁴³ Receita Federal Do Brasil, lista disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/acordosduplatrib.htm>>, acessado em 18 de setembro de 2015.

²⁴⁴ ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 701.

internacional e acarreta em volta dos agentes internacionais aos seus mercados internos²⁴⁵.

Ademais, o autor português Manuel Pires elencou, além dos aspectos concernentes ao comércio internacional, outras consequências advindas da dupla tributação, quais sejam:

- “a) consequências financeiras para os Estados, os quais podem, em decorrência do cenário acima descrito, verificar uma redução da tributação;
- b) consequências relacionadas à justiça da tributação, já que a dupla tributação afetaria a capacidade contributiva dos contribuintes;
- c) consequências culturais, na medida em que se poderia ter impactos sobre propriedade intelectual e a atividade internacional de cientistas, artistas e esportistas;
- d) consequências sociopolíticas, decorrência não só do eventual desencorajamento de inversões internacionais, mas também da dificuldade do movimento de pessoas”²⁴⁶.

É neste contexto, portanto, que surge a necessidade de criar mecanismos para evitar que a dupla tributação aconteça, uma vez que a escolha de um Estado, em detrimento de outro, para a “implantação de atividades empresariais é decorrência de um processo de valoração comparada, que estabeleça um confronto entre vários sistemas tributários, determinando um planejamento fiscal mais eficaz e de concretos resultados e vantagens”²⁴⁷.

Portanto, para se evitar a dupla tributação, em relação aos conflitos de imposição tributária, os “Estados interessados adotam medidas unilaterais, bem como fazem aplicar regras contidas em tratados sobre dupla tributação”²⁴⁸. As medidas unilaterais, por não serem a base do presente estudo, não serão debatidas, mas tão somente caracterizadas enquanto “dispositivos constantes da legislação interna de um dado Estado, tendentes a impedir a ocorrência da dupla tributação internacional”²⁴⁹. Esta modalidade ocorre, normalmente, quando os Estados não

²⁴⁵ UCKMAR, Victor *apud* ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. *In*: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 701.

²⁴⁶ PIRES, Manuel *apud* ROCHA, Sérgio André. *Ibidem*, p. 701-702.

²⁴⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 774.

²⁴⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 776.

²⁴⁹ *Ibidem*. *Loc. Cit.*

firmaram tratado sobre questões que evitem a dupla tributação, e acabam por se utilizar de medidas bilaterais para esta finalidade²⁵⁰.

Contudo, apesar de serem mais práticas, as medidas unilaterais não são a forma mais adequada para se evitar a bitributação, sendo a eliminação da bitributação atingida, de maneira apropriada, através das convenções entre os Estados²⁵¹.

As medidas bilaterais, por sua vez, principalmente²⁵² configuradas nos tratados e convenções internacionais, possuem três objetivos: 1) existe para que se evite a múltipla incidência tributária na esfera internacional, 2) confere segurança jurídica aos envolvidos em operações internacionais, 3) e, por fim, colabora na troca de informações para que se evite a evasão fiscal²⁵³.

É por isto que as convenções buscam critérios uniformes com o intuito de evitar ou atenuar a dupla tributação. De acordo com Manuel Pires, estas convenções têm, *inter alia*, algumas finalidades mediatas, como proteger o contribuinte, facilitar a expansão das empresas dos países desenvolvidos, e propiciar a harmonização de critérios, dados os contatos e o conhecimento das legislações que implicam²⁵⁴.

4 NATUREZA JURÍDICA DOS MECANISMOS DE VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO TRAZIDOS PELA OCDE

O presente tópico tem por objetivo identificar qual a natureza jurídica dos mecanismos de vedação à bitributação internacional, precipuamente as Convenções baseadas nos modelos da OCDE. Para isto, analisar-se-á como ocorre a participação do Brasil na Organização para Cooperação e Desenvolvimento

²⁵⁰ JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. **Bitributação internacional e elementos de conexão no modelo de Convenção da OCDE em matéria de rendimento e capital**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 52.

²⁵¹ *Ibidem. Loc Cit.*

²⁵² De acordo com Gilberto Junior, em sua tese de Doutorado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, também podem ser compreendidas enquanto medidas bilaterais ou multilaterais a busca de princípios gerais suscetíveis de adquirir o caráter de lei uniforme internacional, e a harmonização das legislações. *Ibidem*, p. 59-60.

²⁵³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional. *Op. Cit.*, p. 776.

²⁵⁴ PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984, p. 420-421

Econômico, e de que forma o Estado recorre aos mecanismos pela Organização oferecidos, para que possa evitar o fenômeno da dupla tributação internacional.

Neste diapasão, é importante analisar não só a Convenção-Modelo da OCDE, mas também a Convenção-Modelo da ONU, uma vez que o Brasil faz parte desta última, e, em sentido oposto, utiliza majoritariamente o modelo oferecido pela primeira. Isto porque a da ONU foi criada visando os países em desenvolvimento, como será demonstrado a seguir, e tem como diretriz princípio diverso do que é trazido na Convenção-Modelo da OCDE.

Aqui não se faz necessário analisar a hierarquia das normas de um tratado em matéria tributária em relação ao ordenamento pátrio, uma vez que são normas formalmente distintas e que abrangem a noção de competência, e não de superioridade hierárquica. Contudo, é importante analisar a utilização destes tratados em matéria tributária pelo Brasil, e nos diferentes âmbitos que este possa existir (seja no âmbito internacional, quando da assinatura e ratificação, ou em âmbito interno, quando o país aplica as provisões estabelecidas no tratado na sua legislação interna), para que se possa perceber a natureza jurídica de tais mecanismos de vedação à dupla tributação internacional.

4.1 A PARTICIPAÇÃO DO BRASIL NA OCDE

Em relação à OCDE, o ato constitutivo²⁵⁵ estabelece que a Organização é capaz de tomar decisões (que vincularão seus membros), fazer recomendações aos membros, bem como entrar em acordo com membros, Estados não membros e organizações internacionais. Portanto, a não ser que haja determinação em contrário, as decisões tomadas pela OCDE serão vinculativas em relação aos Estados-Membros; o que não impede que Estados não membros, nos casos em que acharem necessário, se valham também das decisões e regulamentações feitas pela Organização.

²⁵⁵ Convention on the Organization for Economic Co-Operation and Development, 1960, Artigo 5º, disponível em <[Http://Www.Oecd.Org/General/Conventionontheorganisationforeconomicco-Operationanddevelopment.Htm](http://www.Oecd.Org/General/Conventionontheorganisationforeconomicco-Operationanddevelopment.Htm)>, acessado em 16 de setembro de 2015.

Em relação aos Estados não membros, isto começou em 1991, quando o Comitê para Assuntos Fiscais buscou associar países não-membros ao desenvolvimento do Modelo da OCDE, e, desde 1997, alguns artigos do Modelo, bem como os comentários aos artigos, tem incluído declarações sobre a posição de certos Estados não membros²⁵⁶.

Como dito anteriormente, o Brasil não faz parte da OCDE, mas isto não quer dizer que não possa manter relações com esta Organização, nem que não possa se utilizar dos mecanismos por ela criados. Um bom exemplo disto é que a Organização reservou um espaço do seu site oficial destinado ao Brasil²⁵⁷, no intuito de publicar relatórios, notícias e até mesmo estatísticas relacionadas ao país.

Diante desta ligação que mantém com o Brasil, a OCDE já produziu alguns documentos que reforçam esta ideia, bem como teve um programa específico, criado pelo Conselho da Organização e voltado para o país²⁵⁸, em 1998. Desde então, o Brasil tornou-se um grande e ativo parceiro da Organização. Neste sentido, a *OECD Council Resolution on Enlargement and Enhanced Engagement*²⁵⁹ foi adotada em maio 2007, de modo que reforçou ainda mais esta ligação entre os dois entes, e, ressalte-se, como a própria Organização enfatiza, que apesar disto não significar uma entrada na Organização, demonstra o potencial que o Estado possui em tornar-se membro desta no futuro²⁶⁰.

A OCDE participa ativamente no desenvolvimento brasileiro, uma vez que a Organização realiza pesquisas para tratar dos desafios econômicos enfrentados pelo Brasil, em que *give concrete recommendations aimed at further strengthening policy reform. Brazil also participates in activities in various policy areas including competition policy, securities markets, insurance and pensions, statistics, budgeting, taxation, debt management, agriculture and corporate governance*²⁶¹.

²⁵⁶ BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. A-6.

²⁵⁷ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil and the OECD*, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/brazil-and-oecd.htm>>, acessado em 23 de abril de 2016.

²⁵⁸ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil*, disponível em <<http://www.oecd.org/brazil/>>, acessado em 23 de abril de 2016.

²⁵⁹ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *OECD Council Resolution on Enlargement and Enhanced Engagement*, resolução adotada em 16 de maio de 2007, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/oecdouncilresolutiononenlargementandenhancedengagement.htm> >, acessada em 20 de abril de 2016.

²⁶⁰ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil and the OECD*, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/brazil-and-oecd.htm>>, acessado em 20 de abril de 2016.

²⁶¹ “Dá recomendações concretas destinadas a reforçar a reforma política. O Brasil também participa de atividades em várias áreas políticas, incluindo a política de concorrência, mercados de valores

Desde 1999, o Brasil é convidado a participar das reuniões da OCDE no nível Ministerial das reuniões, e já aderiu a quinze instrumentos legais²⁶² pela Organização criados, a exemplo da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais²⁶³, bem como participa dos comitês e é membro associado de sete órgãos da OCDE²⁶⁴. Ademais²⁶⁵, o Brasil assinou a Declaração sobre o Investimento Internacional e as Empresas Multinacionais^{266,267}.

A relação com o Brasil se faz de tal forma que, em Brasília, o governo brasileiro estabeleceu um grupo de trabalho Interministerial para assuntos da OCDE²⁶⁸ e, como *key partner* da OCDE, pode ainda participar de Comitês da Organização, integrar atividades patrocinadas pela Organização e seus órgãos técnicos, e ainda

imobiliários, seguros e pensões, estatísticas, orçamento, tributação, gestão de dívida, agricultura e governança corporativa” (tradução livre da autora). Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil and the OECD*, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/brazil-and-oecd.htm>>, acessado em 20 de abril de 2016.

²⁶² Decisões do Conselho sobre Aceitação de Dados na Avaliação de Químicos; Convenção sobre o Combate ao Suborno a Funcionários Públicos Estrangeiros em Negócios Internacionais; Declaração sobre Troca Automática de Informações Tributárias; Esquemas e Códigos Agrícolas; Recomendação do Conselho sobre Combate a Cartéis; Declaração da Carta de Bolonha sobre Políticas para Pequenas e Médias Empresas; Declaração Ministerial de Istambul sobre o Fomento do Crescimento das Pequenas e Médias Empresas Inovadoras e Internacionalmente Competitivas; Declaração sobre Investimento Internacional e Empresas Multinacionais; Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária; Declaração sobre a Crise Financeira Global e os Créditos à Exportação; Declaração sobre Erosão da Base Tributária e Movimentação de Lucros; Diretrizes Multilaterais Extraídas do Anexo da Decisão que Estabeleceu o Comitê do Aço; Declaração sobre Propriedade, Integridade e Transparência na Condução dos Negócios e Finanças Internacionais; Entendimento sobre o Setor Aeronáutico que regula o financiamento público à exportação de aeronaves. Lista disponível em <http://www.itamaraty.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8697:acordo-marco-de-cooperacao-com-a-ocde&catid=42:notas&lang=pt-BR&Itemid=280>, acessada em 10 de abril de 2016.

²⁶³ BRASIL. **Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais**. Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000.

²⁶⁴ Conselho Diretor do Programa Internacional de Avaliação de Estudantes (PISA), do qual é vice-presidente desde 2013; Conselho Diretor do Centro de Desenvolvimento; Grupo de Trabalho sobre Suborno em Transações Internacionais; Comitê do Aço; Foro Global sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias; Reunião Conjunta do Comitê de Químicos e do Grupo de Trabalho sobre Químicos, Pesticidas e Biotecnologia. Lista disponível em <http://www.itamaraty.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8697:acordo-marco-de-cooperacao-com-a-ocde&catid=42:notas&lang=pt-BR&Itemid=280>, acessada em 10 de abril de 2016.

²⁶⁵ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil and the OECD*, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/brazil-and-oecd.htm>>, acessado em 20 de abril de 2016.

²⁶⁶ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil and the OECD*, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/brazil-and-oecd.htm>>, acessado em 20 de abril de 2016.

²⁶⁷ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *OECD Guidelines for Multinational Enterprises - Portuguese translation*, disponível em <<https://www.oecd.org/corporate/mne/38110590.pdf>>, acessado em 20 de abril de 2016.

²⁶⁸ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Brazil and the OECD*, disponível em < <http://www.oecd.org/brazil/brazil-and-oecd.htm>>, acessado em 20 de abril de 2016.

enviar peritos especializados para seminários e reuniões de grupos de trabalho²⁶⁹. Esta atuação do Brasil na Organização tem revelado uma convergência de políticas em diferentes áreas, como por exemplo nas políticas de fomento do investimento estrangeiro²⁷⁰ direto²⁷¹.

Ressalte-se, neste sentido, o *Economic Survey*, que se caracteriza como o

“relatório econômico elaborado pela Organização, publicado de dois em dois anos, sobre cada país membro e sobre alguns dos países que não fazem parte da Organização. Tais relatórios são preparados pelo Departamento Econômico da OCDE e pelo Comitê de Revisão e Desenvolvimento, dos quais o Brasil participa como observador *ad hoc*”²⁷².

Percebe-se, portanto, esta relação é benéfica para ambos os lados, tanto para o Brasil que, apesar de não-membro, possui relações e participa ativamente da Organização, possuindo até relatórios voltados à sua economia e desenvolvimento, bem como para a própria OCDE que tem o país como mecanismo de estudo para a evolução e cooperação da economia.

4.2 ESTUDO ACERCA DAS CONVENÇÕES MODELO E DUPLA TRIBUTAÇÃO

O presente tópico se destina a analisar as nuances das Convenções-Modelo que são amplamente utilizadas no mundo, por diversos países das mais variadas situações econômicas.

Há de se perceber, portanto, quais os critérios majoritariamente utilizados pelas convenções, e quando convém aos Estados se valer dos critérios da fonte, ou da

²⁶⁹ BRASIL – Ministério da Fazenda. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE: O histórico da OCDE e a recente aproximação entre o Brasil e o organismo internacional, disponível em <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>, acessado em 22 de abril de 2016.

²⁷⁰ “Pode-se afirmar que o investimento estrangeiro corresponde à aplicação de recursos financeiros ou monetários no Brasil por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior”. MEIRA, Thais de Barros. Principais aspectos fiscais relacionados ao investimento estrangeiro no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coord.). **Direito Tributário: tributação dos mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2011, série GV-law, p. 346.

²⁷¹ BRASIL – Ministério da Fazenda. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE: O histórico da OCDE e a recente aproximação entre o Brasil e o organismo internacional, disponível em <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>, acessado em 22 de abril de 2016.

²⁷² BRASIL – Ministério da Fazenda. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE: O histórico da OCDE e a recente aproximação entre o Brasil e o organismo internacional, disponível em <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>, acessado em 22 de abril de 2016.

residência, por exemplo, de acordo com os seus interesses econômicos. Ademais, é sabido que o modelo da OCDE diverge um pouco do modelo da ONU, vez que tem fundamentos de criação um pouco distintos, como se verá a seguir.

De acordo com Heleno Taveira Torres²⁷³, são basicamente três as classes de disposições nas Convenções sobre Dupla Tributação que se ligam à forma de distribuição do poder de tributar de cada Estado, quais sejam: 1) regras que atribuem competência tributária ao Estado de residência²⁷⁴, 2) regras que atribuem a competência tributária ao Estado da fonte produtiva²⁷⁵, e 3) aquelas regras que permitem que a tributação seja exercida por ambos os Estados signatários²⁷⁶.

Inicialmente, enquanto contexto histórico das Convenções sobre bitributação tem-se que estas existem desde o final do século XIX, quando os Estados, de maneira individualizada, firmavam tratados com seus aliados para evitar a dupla tributação²⁷⁷. De fato, o primeiro estudo estruturado sobre as consequências econômicas da dupla tributação e os princípios de competência internacional em tributação foi conduzido por um grupo de quatro economistas, e se encontra no *Report on Double Taxation*, que foi apresentado ao Comitê Financeiro da Liga das Nações, somente em 1923²⁷⁸.

A criação destas Convenções-Modelo é algo muito presente até os dias atuais, uma vez que alguns países criam suas próprias Convenções, ainda que baseados não

²⁷³ TORRES, Heleno Taveira. **Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena**, disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao>>, acessada em 01 de maio de 2016.

²⁷⁴ Para esta regra, seriam “os rendimentos de profissionais dependentes, os lucros das empresas e os rendimentos de profissionais independentes – salvo se auferidos por intermédio de estabelecimento pessoal ou material no outro Estado – e os lucros provenientes da navegação marítima ou aérea – que são tributados no Estado em que se localiza a sede efetiva”. *Ibidem*.

²⁷⁵ Nesta regra tem-se o “caso dos tributos incidentes sobre rendas auferidas de bens imobiliários, explorações agrícolas ou florestais, os rendimentos de artistas ou desportistas, pensões ou remunerações similares, importâncias recebidas por estudantes e estagiários”. TORRES, Heleno Taveira. **Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena**, disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao>>, acessada em 01 de maio de 2016.

²⁷⁶ Aqui, a regra tem “o caso dos juros, royalties e dos dividendos, por vezes, com limitação de alíquotas e obrigando os Estados da residência a reconhecerem como crédito de imposto o valor pago no Estado da fonte ou a isentarem tais rendimentos. Se a competência para tributar determinada categoria for atribuída a um único Estado e este Estado não a exercer, o outro não poderá tributar-la. Contudo, essa competência poderá ser compartilhada, como se verifica na hipótese dos rendimentos empresariais com tratamento isolado dos arts. 10, 11 e 12, da CDT”. *Ibidem*.

²⁷⁷ UCKMAR, Victor. *Double Taxation Conventions*. In: Amatucci. **International Tax Law**. Holanda: Kluwer Law International, 2006, p. 150.

²⁷⁸ *Ibidem*, *Loc. Cit.*

modelo fornecido pela OCDE, como ocorreu com a Holanda, em 1988, por exemplo, ou com os Estados Unidos que criou o chamado *U.S. Model*, em 1977²⁷⁹.

O objetivo das convenções que vedam a dupla tributação normalmente é percebido no seu preâmbulo²⁸⁰, ao passo em que o modelo deixa este espaço “em branco” para que os Estados contratantes delimitem de acordo com os seus procedimentos constitucionais, e que coloquem o título da Convenção fazendo referência a “*either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion*”²⁸¹, de acordo com o modelo da OCDE.

4.2.1 Convenção Modelo da OCDE

O envolvimento da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico nas questões de dupla tributação remonta à resolução do Conselho da Organização Europeia para Cooperação Econômica (em inglês, *Organization for European Economic Co-operation, OEEC*), em 1956, pois foi esta resolução que estabeleceu o Comitê de Assuntos Fiscais (em inglês, *Fiscal Committee*)²⁸² para “the study of questions relating to double taxation and other fiscal questions of a similar technical nature”²⁸³. Ressalte-se que a *OEEC*, em 1961, se tornou Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, com a entrada do Canadá e Estados Unidos²⁸⁴.

A Convenção-Modelo da OCDE surgiu a partir de estudos feitos pelo Comitê de Assuntos Fiscais, que se formou em 1956, e deste ano até 1961 enviou diversos

²⁷⁹ UCKMAR, Victor. *Double Taxation Conventions*. In: Amatucci. **International Tax Law**. Holanda: Kluwer Law International, 2006, p. 151.

²⁸⁰ O preâmbulo é a parte do Tratado que dá as diretrizes do próprio documento, ao passo que a própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, diz que o preâmbulo deve ser considerado para a interpretação do próprio tratado, fazendo parte do seu contexto; Cf. Organização das Nações Unidas, **Convenção De Viena sobre o Direito dos Tratados**, 1969, art. 31, 2.

²⁸¹ “Tanto ao ato de evitar a dupla tributação ou então para ambos, evitar a dupla tributação e prevenção da evasão fiscal” (tradução livre da autora). Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, disponível em < <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>>, acessado em 28 de abril de 2016.

²⁸² BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. A-1.

²⁸³ “O estudo de questões ligadas à dupla tributação e outras questões fiscais de natureza similar” (tradução livre da autora). Conselho – Organização Europeia para Cooperação Econômica, *Resolution of the Council Creating a Fiscal Committee – C(56)49*, minuta disponível em < <http://archives.eui.eu/fonds/174038?item=OEEC.C-M-62>>, acessado em 03 de maio de 2016.

²⁸⁴ BAKER, Philip. *Op. Cit*, p. A-2.

modelos de artigos para tratados em quatro diferentes *reports*²⁸⁵. Em 1963 o primeiro modelo de Convenção foi proposto²⁸⁶, e este *report* foi chamado de *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*²⁸⁷, e a partir de então foi revisada no ano de 1977, e melhorada nos anos de 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 e 2014^{288,289}.

Ademais, esta Convenção-Modelo possui comentários a ela feitos pela própria Organização, e podem ser encontrados no modelo de texto disponibilizado no domicílio eletrônico da OCDE²⁹⁰, e devem ser considerados como parte do próprio contexto interpretativo da Convenção²⁹¹.

Para que o estudo desta convenção seja feito de maneira adequada, é importante que se analisem alguns artigos em específico, pois são os artigos que delimitam a atuação dos Estados e como se fará a vedação à dupla tributação internacional.

A Convenção-Modelo da OCDE tem uma estrutura bem definida, uma vez que o Capítulo I (artigos 1º e 2º) descreve seu escopo, o Capítulo II (do artigo 3º ao 5º) define alguns termos, os Capítulos III ao V (do artigo 6º ao 23-B) estabelecem até onde se estende a competência tributária de cada um dos Estados-partes Convenção e como será eliminada a dupla tributação, seguido pelas provisões especiais no Capítulo VI (do artigo 24 ao 29) e terminando com as provisões finais, no Capítulo VII (artigos 30 e 31)²⁹².

Neste diapasão, a Convenção se estrutura de modo que os Capítulos I e II tratam dos requisitos de aplicação do Acordo, o Capítulo III possui regras de distribuição de

²⁸⁵ UCKMAR, Victor. *Double Taxation Conventions*. In: Amatucci. **International Tax Law**. Holanda: Kluwer Law International, 2006, p. 151.

²⁸⁶ É importante sempre lembrar que estas convenções são apenas recomendações, pois exprimem um modelo, como o próprio nome diz, do que deve conter um Tratado entre Estados para delimitar a não incidência de um mesmo tributo duas vezes.

²⁸⁷ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)*, disponível em < http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page3>, acessado em 28 de abril de 2016.

²⁸⁸ UCKMAR, Victor. *Op. Cit.*, p. 151.

²⁸⁹ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, disponível em < <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>>, acessado em 28 de abril de 2016.

²⁹⁰ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)*, disponível em < http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page3>, acessado em 28 de abril de 2016.

²⁹¹ UCKMAR, Victor. *Op. Cit.*, p. 158.

²⁹² BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. Int-5.

competências no que se refere à tributação dos diversos tipos de rendimento, já o Capítulo IV trata da regra de distribuição de competência em relação ao capital, o Capítulo V trata dos métodos para a eliminação da dupla tributação, o penúltimo capítulo é o Capítulo VI, e contém a especificação de assuntos variados referentes à aplicação da Convenção, e, por fim, o Capítulo VII é o último capítulo e traz as regras de entrada em vigor e cessação do Acordo²⁹³.

Alberto Xavier, ao tratar das espécies e tipos de normas, utiliza-se da divisão entre normas instrumentais e normas substanciais, para classificar as normas no Direito Tributário Internacional²⁹⁴. Em consonância a esta divisão, considera-se então que as normas contidas na Convenção-Modelo da OCDE, ao analisar as regras de distribuição (que se encontram nos Capítulos III e IV do modelo), se encontram no âmbito das normas substanciais²⁹⁵, e podem ser divididas em normas de repartição (ou de reconhecimento de competência exclusiva) ou normas de cumulação (ou de reconhecimento de competência cumulativa)²⁹⁶.

É então que se tem as normas de repartição em relação ao direito de tributar o rendimento em específico, atribuídas a um dos países signatários, e são chamadas “regras distributivas completas ou fechadas, tendo em vista que, por elas mesmas, a bitributação é mitigada. No seu bojo, estabelecem que um determinado rendimento *shall only be taxed*²⁹⁷ por um dos Estados contratantes”²⁹⁸. Em contrapartida, as normas de cumulação dão competências concorrentes aos dois países signatários do tratado, indicando, porém, as limitações de modo a tão somente atenuar os efeitos da dupla tributação²⁹⁹. Neste último percebe-se a diferença “na medida em

²⁹³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 88.

²⁹⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 37-44.

²⁹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 88.

²⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 37-44.

²⁹⁷ Esta frase tem por sentido de que um determinado rendimento *apenas deve ser tributado* por um dos Estados.

²⁹⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Op. Cit.*, p. 88.

²⁹⁹ *Ibidem*, p. 88-89.

que dispõem que uma determinada categoria de rendimento *may be taxed*³⁰⁰ por ambos os Estados envolvidos”³⁰¹.

Para cada artigo da Convenção haverá um comentário destinado a ilustrar ou interpretar às provisões do documento, e devido aos comentários terem sido feitos por conta do Comitê de Assuntos Fiscais, eles possuem importância no desenvolvimento da legislação fiscal internacional³⁰². Ressalte-se, aqui, que apesar dos comentários não serem obrigatórios em relação à Convenção-Modelo, é inegável que eles provêm auxílio na aplicação e interpretação das convenções³⁰³, e particularmente no tocante da resolução de conflitos³⁰⁴.

Tendo em vista que o Brasil não é um Estado-Membro da OCDE, é importante que se analise a atuação deste em relação à Convenção-Modelo. Normalmente, os não-Membros concordam com o que está disposto no texto dos artigos da Convenção e com as interpretações dadas a partir dos Comentários, porém, percebem-se também alguns pontos de divergência em determinados aspectos³⁰⁵.

Em relação ao Artigo 1º da Convenção, que trata das pessoas abrangidas, há que o Brasil se reserva ao direito de estender cobertura da Convenção aos parceiros, uma vez que essas parcerias são consideradas legais pela legislação interna³⁰⁶.

É importante, ainda, se perceber as nuances trazidas pelo artigo 3 da Convenção-Modelo, uma vez que, apesar do que se tem já previsto na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a norma do documento modelo possui uma regra de interpretação³⁰⁷. Isto se dá devido ao parágrafo 2º deste artigo, porque é considerado como sendo uma

³⁰⁰ Esta frase tem por sentido de que um determinado rendimento *pode ser tributado* por um dos Estados.

³⁰¹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Op. Cit.*, p. 88-89.

³⁰² BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. Int-8.

³⁰³ *Ibidem*, *Loc. Cit.*

³⁰⁴ “The tax administrations of Member countries routinely consult the Commentaries in their interpretation of bilateral tax treaties. The Commentaries are useful both in deciding day-to-day questions of detail and in resolving larger issues involving the policies and purposes behind various provisions. Tax officials give great weight to the guidance contained in the Commentaries”. *Ibidem*, *Loc. Cit.*

³⁰⁵ BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. Int-14.

³⁰⁶ *Ibidem*, p. I-18.

³⁰⁷ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)*, artigo 3º, 2, disponível em <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page3>, acessado em 28 de abril de 2016

“general provision with respect to the special rules of interpretation of double taxation conventions, and namely the convention definition such as those found under Article 3, paragraph 1, or under Article 4 (resident), Article 5 (permanent establishment), Article 6, paragraph 2 (immovable property), Article 10, paragraph 3 (dividends), Article 11, paragraph 3 (interest) and Article 12, paragraph 2 (royalties). Each of these definitions has priority over the general *revoi* clause contained in Article 3, paragraph 2”³⁰⁸.

Já no tocante do Artigo 5º, parágrafo 3º, o Brasil, juntamente com a Tailândia e o Vietnã nas suas respectivas aplicações da Convenção-Modelo, considera que qualquer espaço em obras ou construção, montagem ou projeto de instalação que dure mais de seis meses, deve ser considerado como estabelecimento permanente³⁰⁹. Ainda, em relação ao Comentário deste Artigo, o Brasil “does not agree with the interpretation provided in paragraphs 42.1 to 42.10 on electronic commerce, especially in view of the principle of taxation at the source of payments in legislation”³¹⁰.

Em relação ao Artigo 9, é importante que se entenda algumas questões acerca dos chamados Preços de Transferência, ou *transfer pricing* em inglês, tendo em vista que esta figura encontra-se disciplinada neste Artigo³¹¹. O que se tem pela prática de preços de transferência é a “política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado”³¹². Neste sentido, a importância deste instituto subsiste no sentido que a figura do *transfer pricing* tem como pressuposto uma divergência entre o preço verdadeiramente estipulado e o preço justo, em que o preço justo seria fixado entre empresas independentes atuando em circunstâncias análogas³¹³. Nestas operações de preços

³⁰⁸ “Provisão geral em respeito às regras especiais de interpretação das convenções de dupla tributação internacional, e mais precisamente a definição de convenção como aquela trazida no Artigo 3º, parágrafo 1º, ou no Artigo 4º (residente), Artigo 5º (estabelecimento permanente), Artigo 6, parágrafo 2º (bens imóveis), Artigo 10, parágrafo 3º (dividendos), Artigo 11, parágrafo 3º (interesse) e o Artigo 12, parágrafo 2º (royalties). Cada definição desta tem prioridade sobre a cláusula de revisão – *revoi* clause – contida no artigo 3º, parágrafo 2º” (tradução livre da autora).

³⁰⁹ BAKER, Philip. *Op. Cit.*, p. 5-24.

³¹⁰ “Não concorda com as interpretações dadas do parágrafo 42.2 ao 42.10 sobre comércio eletrônico, especialmente em vista do princípio da tributação na fonte dos pagamentos na legislação” (tradução livre da autora). BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. 5-27.

³¹¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 327.

³¹² *Ibidem*, p. 289.

³¹³ *Ibidem*, p. 293.

de transferência, existe um princípio inerente às regras, qual seja, o *arm's length*³¹⁴, uma vez que é um princípio base segundo as recomendações da OCDE³¹⁵.

Os preços de transferência estão intimamente ligados à elisão fiscal, e não se traduzem como uma distribuição direta e visível de lucros, mas como operações concorrentes para a formação do lucro de uma sociedade que se localiza em país com menor tributação onerosa³¹⁶. Ao contrário, a vantagem pode revestir duas modalidades possíveis: 1) despesa ou perda, 2) ganho não realizado; por isto que para “poder caracterizar-se como distribuição indireta de lucros, a vantagem obtida deve ser *anormal*”³¹⁷.

Em suma, o *transfer pricing* se faz importante porque “é um mecanismo tributário para assegurar que as operações realizadas entre pessoas jurídicas brasileiras e suas pessoas vinculadas domiciliadas no exterior ocorram sob condições normais de mercado, como se a operação fosse praticada (...) sem distorções nos preços praticados que impliquem lesão ao fisco”³¹⁸.

Em relação aos dividendos, que são estabelecidos com base no Artigo 10 do Modelo, o Brasil se reserva ao direito de cobrar imposto retido na fonte sobre o lucro dos estabelecimentos permanentes *at the same rate of tax as provided in paragraph 2*³¹⁹, *as is the traditional rule in the Brazilian income tax system*³²⁰.

³¹⁴ As circunstâncias análogas são apreciadas em relação ao princípio do *arm's length*, “no qual as operações entre partes não relacionadas/vinculadas devem ser praticadas pelo ‘comprimento de um braço’, uma vez que adotando tal princípio há uma presunção de que há a presença das condições normais do mercado, sem qualquer tipo de fraude ou distorção nos preços praticados”. PEREIRA, Marco Antônio Chazaine; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As novas regras de *Transfer Pricing*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 161.

³¹⁵ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 323.

³¹⁶ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 328.

³¹⁷ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 329.

³¹⁸ PEREIRA, Marco Antônio Chazaine; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As novas regras de *Transfer Pricing*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 161.

³¹⁹ Artigo 10, 2: “however, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: a) 5 per cent of the gross amount of dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends; b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases. The competent authorities of the Contracting State shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid”.

Desta forma, percebe-se que, ainda que não seja membro da Organização, o Brasil pode se valer da Convenção-Modelo por ela criada, e ainda fazer alterações ao seu texto no momento da sua utilização. Isto porque esta Convenção, como o próprio nome diz, é apenas um modelo, uma diretriz para que os Estados possam usar e fazer as alterações necessárias ao seu texto de acordo com as suas realidades e necessidades.

Não gostei desta conclusão de capítulo, muito evasiva. Preciso de uma resposta contundente aqui sobre a natureza destas convenções. São soft law, não aplicadas como costume, são mesmo tratados obrigatórios para os Estados envolvidos...

4.2.2 Convenção Modelo da ONU

No ano de 1967, um grupo de estudos *ad hoc* foi instituído no âmbito das Nações Unidas para examinar maneiras de facilitar a conclusão de convenções sobre bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento^{321,322}. As Nações Unidas também criaram um Comitê Fiscal, em 1946³²³, mas este não restou por muito tempo na história, tendo sido dissolvido em agosto de 1954³²⁴. As discussões travadas no âmbito deste grupo levaram à preparação da Convenção-Modelo das Nações Unidas entre Estados Desenvolvidos e em Desenvolvimento, que levou à criação de 1980³²⁵.

O modelo das Nações Unidas foi criado em 1980, como o resultado de um estudo de mais de dez anos feito por estudiosos da área e escolhidos pelo Conselho Social e Econômico das Nações Unidas. De acordo com Uckmar, *its structure corresponds to*

³²⁰ “Na mesma alíquota de imposto como é previsto no parágrafo 2, como a regra tradicional no sistema brasileiro de tributação de renda” (tradução livre da autora). BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. 10-30.

³²¹ BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. A-6.

³²² Isto se deu através da Resolução 1273 (XLIII) do Conselho Econômico e Social da ONU, datada em 4 de agosto de 1967, disponível em <<https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NR0/761/79/IMG/NR076179.pdf?OpenElement>>, acessada em 02 de maio de 2015.

³²³ BAKER, **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. A-1.

³²⁴ Isto se deu através da Resolução 557 (XVIII) do Conselho Econômico e Social da ONU, datada em 5 de agosto de 1954, disponível em <<https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NR0/755/42/IMG/NR075542.pdf?OpenElement>>, acessada em 02 de maio de 2015.

³²⁵ BAKER, Philip. *Op. Cit.*, p. A-7.

*the OECD Model Convention; however, it explores ways of facilitating the conclusion of double taxation conventions between developed and developing countries*³²⁶.

Estudos demonstram que o modelo desenvolvido pela ONU consiste, em essência, no modelo criado pela OCDE com 27 adaptações; adaptações estas que não se demonstraram muito popular nos países desenvolvidos³²⁷. Ademais, a Convenção-Modelo criada pela ONU foi também influenciada pelas negociações do Reino Unido com países em desenvolvimento³²⁸.

O grande chamariz em relação a esta Convenção encontra-se na prevalência de determinado princípio, em detrimento de outro, uma vez que este Modelo opta pelo princípio da fonte, enquanto que o Modelo da OCDE tem o princípio da residência mais valorizado³²⁹.

Apesar de serem poucas as diferenças entre as Convenções-Modelo da OCDE e da ONU, há que se considera-las importantes. O Modelo da ONU tem a previsão de um número maior de situações de fato nas quais se pode caracterizar um estabelecimento permanente, quando comparado às regras trazidas pelo Modelo da OCDE³³⁰. Destaca-se, na gama de situações trazidas pela Convenção, “o período de tempo de apenas 6 meses necessário para a caracterização de um estabelecimento permanente, também merecendo destaque a possibilidade de o fornecimento de serviços, inclusive de consultoria, ser hábil à constituição de um estabelecimento permanente, desde que atendidas certas condições”³³¹.

Outra grande distinção entre as duas é em relação ao Artigo 14³³², que se debruça sobre os rendimentos provenientes do exercício de profissões independentes, uma vez que estes foram excluídos do Modelo da OCDE³³³. Contudo, este Modelo da ONU ainda não é tão completo quanto o da OCDE, no sentido de que ainda não

³²⁶ “Sua estrutura corresponde à da Convenção-Modelo da OCDE, contudo, ela se funda em meios de facilitar a conclusão de tratados sobre dupla tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento” (tradução livre da autora). UCKMAR, Victor. *Double Taxation Conventions*. In: Amatucci. **International Tax Law**. Holanda: Kluwer Law International, 2006, p. 151.

³²⁷ BAKER, Philip. *Op. Cit.*, p. A-7.

³²⁸ *Ibidem, Loc. Cit.*

³²⁹ GONZAGA, Livia Leite Baron. **A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da argumentação jurídica**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 288.

³³⁰ GONZAGA, Livia Leite Baron. **A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da argumentação jurídica**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 289.

³³¹ *Ibidem, Loc. Cit.*

³³² *Ibidem, Loc. Cit.*

³³³ Esta exclusão se deu na revisão da Convenção-Modelo da OCDE no ano de 2000.

possui a previsão da possibilidade de colaboração e assistência na cobrança de tributos, por exemplo, bem como a troca de informações entre os Estados contratantes, sendo que estes dispositivos são voltados ao combate à evasão fiscal e promoção da segurança jurídica – objetivos e diretrizes das convenções de vedação à dupla tributação internacional³³⁴.

4.3 A UTILIZAÇÃO PELO BRASIL DOS MECANISMOS CRIADOS PELA OCDE EM FUNÇÃO DA VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO

Como se sabe, apesar de serem extremamente importantes no âmbito da solução e prevenção de casos que envolvam bitributação internacional, o status das Convenções-Modelo (e aqui incluem-se os comentários) é ainda incerto. Neste sentido,

“scholars disagree on whether the use of the OECD Commentaries is in accordance with the rules set out in the Vienna Convention. Nevertheless, the Commentaries have been viewed either as an ‘ordinary meaning’ in the sense of Article 31, or a ‘special meaning’ in the sense of Article 31, paragraph 4, or as a supplementary means of interpretation in the sense of Article 32 of the Vienna Convention”³³⁵.

Considera-se que o propósito da Convenção-Modelo é para fornecer uma base para a negociação de convenções bilaterais entre Estados, em que membros e não-membros da OCDE podem fazer uso do documento como base de negociação para convenções em matéria de bitributação³³⁶.

Neste sentido, há que considerar a grande influência que essa Convenção possui tanto para negociações, quanto para a aplicação e até mesmo interpretação das convenções em matéria tributária. De acordo com Baker, tais Convenções da OCDE são importantes por três motivos:

“First, OECD Member countries have largely conformed to the Model Convention when concluding or revising bilateral conventions. The progress

³³⁴ GONZAGA, Livia Leite Baron. *Op. Cit.*, p. 290.

³³⁵ “Doutrinadores discordam sobre se a utilização da dos Comentários da OCDE está de acordo com as regras dispostas pela Convenção de Viena (sobre o Direito dos Tratados). Não obstante, os Comentários tem sido vislumbrados tanto como ‘sentido comum’, no sentido do Artigo 31, ou como ‘sentido especial’, no sentido do Artigo 31, parágrafo 4º, ou como meio suplementar de interpretação como diz o Artigo 32 da Convenção de Viena” (tradução livre da autora). UCKMAR, Victor. *Double Taxation Conventions*. In: Amatucci. **International Tax Law**. Holanda: Kluwer Law International, 2006, p. 158.

³³⁶ BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. A-5.

made towards eliminating double taxation between Member countries can be measured by the increasing number of conventions concluded or revised since 1957 in accordance with the Recommendations of the Council of OECD.

[...]

Second, the impact of the Model Convention has extended far beyond the OECD area. It has been used as a basic document of reference in negotiations between Member and non-Member countries and even between non-Member countries, as well as in the work of other worldwide or regional international organizations in the field of double taxation and related problems. Most notably, it has been used as the basis for the original drafting and subsequent revision of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, which reproduces a significant part of the provisions and Commentaries of the OECD Model Convention.

[...]

Third, the worldwide recognition of the provisions of the Model Convention and their incorporation into a majority of bilateral conventions have helped make the Commentaries on the provisions of the Model Convention a widely accepted guide to the interpretation and application of the provisions of existing bilateral conventions”³³⁷.

Neste sentido, e levando-se em consideração o desenvolvimento do próprio Direito Tributário Internacional, o mecanismo mais adequado para evitar, ou eliminar a dupla tributação internacional é a Convenção³³⁸ firmada entre Estados, sejam eles desenvolvidos ou em desenvolvimento.

³³⁷ “Primeiro, os países Membros tem amplamente concordado com a Convenção-Modelo quando concluindo ou revisando convenções bilaterais. O progresso feito em direção a eliminar a dupla tributação entre Estados-Membros pode ser medida pelo crescente número de convenções concluídas ou revisadas desde 1957 em concordância com as Recomendações do Conselho da OECD.

[...]

Segundo, o impacto da Convenção-Modelo tem se estendido para além da área da OCDE. Tem-se usado como um documento básico de referência nas negociações entre países Membros e não-Membros, como também no trabalho de outras mundiais e regionais organizações internacionais no campo da dupla tributação e situações similares. Mais notadamente, tem-se usado como base para o rascunho original e subsequente revisão do Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, o que reproduz uma parte significativa das provisões e Comentários da OCDE ao Modelo de Convenção.

[...]

Terceiro, o reconhecimento mundial das provisões da Convenção-Modelo e sua incorporação na maioria das convenções bilaterais, tem ajudado a fazer com que os Comentários às provisões da Convenção-Modelo fossem aceitos amplamente no mundo para a interpretação e aplicação das provisões de uma convenção bilateral existente” (tradução livre da autora). BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions**. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007, p. Int-4.

³³⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Contribuição ao estudo das convenções sobre dupla tributação internacional**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991, p. 186.

Em 3 de junho de 2015, o Brasil assinou o Acordo Marco de Cooperação com a OCDE³³⁹, estabelecendo um novo patamar na relação entre o Estado e a Organização; o Acordo será submetido ao Congresso Nacional, e “institucionaliza a participação brasileira em diversos foros da Organização e estabelece os mecanismos para a definição de linhas de trabalho futuras”³⁴⁰.

Esta intensa aproximação com a OCDE está muito ligada à estratégia do Governo do Brasil, em que se pretende recriar bases para um desenvolvimento sustentável da economia, com a devida inclusão social e preservação do meio ambiente, uma vez que um

“País de renda per capita intermediária, o Brasil precisa encontrar os caminhos dos ganhos sistemáticos de produtividade em sua economia, o que requer um melhor ambiente de negócios, maior qualificação de nossa população, gastos públicos mais eficientes e menos onerosos, políticas de inovação tecnológica que aumentem a competitividade de nossa indústria e uma inserção dinâmica na economia internacional. Vários desses desafios poderão ser mais facilmente superados com a cooperação internacional, inclusive da OCDE”³⁴¹.

Como se pode perceber, apesar do Brasil não ser um Estado-Membro da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, este é considerado um *key partner*, e, portanto, exerce grande influência nos trabalhos elaborados pela Organização e seus diversos Comitês, e, ainda que também prevaleça a utilização da Convenção-Modelo da ONU³⁴² em detrimento da elaborada pela OCDE, o Brasil, em linhas tributárias e econômicas, muito se vale dos trabalhos produzidos pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

³³⁹ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, *Signing of cooperation agreement between the OECD and Brazil*, disponível em <<http://www.oecd.org/brazil/signing-of-cooperation-agreement-between-oecd-and-brazil.htm>>, acessado em 21 de abril de 2016.

³⁴⁰ BRASIL – Ministério da Fazenda. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE: O histórico da OCDE e a recente aproximação entre o Brasil e o organismo internacional, disponível em <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>, acessado em 22 de abril de 2016.

³⁴¹ BRASIL – Ministério das Relações Exteriores. Nota 117 – Acordo Marco de Cooperação com a OCDE, disponível em <http://www.itamaraty.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8697:acordo-marco-de-cooperacao-com-a-ocde&catid=42:notas&lang=pt-BR&Itemid=280>, acessado em 27 de abril de 2016.

³⁴² GONZAGA, Livia Leite Baron. **A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da argumentação jurídica**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 289; TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Tratados para evitar a dupla tributação internacional**. Campinas, 2004, p. 18.

4.4 ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DOS MECANISMOS DE VEDAÇÃO À DUPLA TRIBUTAÇÃO TRAZIDOS PELA OCDE

Inicialmente, apesar de se tratar do mesmo instituto, é importante se ter em mente que, para analisar a natureza jurídica dos mecanismos de vedação à dupla tributação, é essencial dividi-los em três momentos diferentes: 1) enquanto mera Convenção-Modelo da OCDE, 2) enquanto tratado assinado pelo Brasil com outros Estados, 3) após a incorporação do tratado ao ordenamento jurídico brasileiro. Isto se faz importante porque cada momento deste dará ao instituto uma natureza jurídica diferente, como se verificará a seguir.

Como já tratado, o mecanismo de vedação à dupla tributação criado pela OCDE trazido no presente trabalho é a Convenção-Modelo. Este documento se caracteriza pelo fato de seu texto não ser obrigatório, que não vincula nem os Estados-Membros da Organização, nem os *key partners* como o Brasil, como visto anteriormente. Neste sentido, há que fazer relação entre tais Convenções da OCDE com o que é chamado de *soft law*, uma vez que esta fonte normativa

“compreende todas aquelas regras cujo valor normativo é menos constringente que o das normas jurídicas tradicionais, seja porque os instrumentos que as abrigam não detêm o status de ‘normas jurídicas’, seja porque os seus dispositivos, ainda que insertos no quando de instrumentos vinculantes, não criam obrigações de direito positivo aos Estados, ou não criam senão obrigações pouco constringentes”³⁴³.

Diante de tais motivos é que as Convenções-Modelo da OCDE, enquanto meras recomendações apresentadas aos Estados, e que ainda não se perfazem enquanto texto convencional, seriam normas de *soft law*, porque retratam um conjunto de regras jurídicas de conduta dos Estados, e que são decorrentes de uma prática frequente da diplomacia multilateral³⁴⁴.

Após, em uma segunda ocasião, a partir do momento que o Brasil escolhe seguir este modelo, e fazê-lo vinculante entre si próprio e outro Estado, a natureza jurídica do instituto não mais será a mesma que na primeira. Os tratados contra a bi-

³⁴³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 164.

³⁴⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tratados Internacionais Contra a Bitributação**. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 87.

tributação são considerados tratados-contratos³⁴⁵, pois tem na sua configuração concessões mútuas por parte dos Estados-partes do documento³⁴⁶, portanto possuem natureza jurídica do que se tem por *hard law* (ou *droit dur*)³⁴⁷. Por conseguinte, estes impõem obrigações e deveres aos países signatários, demonstrando o poder vinculante que devem exercer perante os Estados e sua atuação³⁴⁸.

Neste sentido, há jurisprudência Superior Tribunal de Justiça:

“EMENTA TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte. 2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado". 3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda. 4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria

³⁴⁵ PROKISCH e VOGEL *apud* SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tratados Internacionais Contra a Bitributação*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito Tributário Internacional: aspectos práticos**. São Paulo: LTr, 2014, p. 68.

³⁴⁶ *Ibidem*, *Loc. Cit.*

³⁴⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Op. Cit.*, p. 165.

³⁴⁸ De acordo com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a assinatura de um representante de Estado em relação ao tratado é a forma de demonstrar o seu consentimento em obligar-se por ele, de acordo com os artigos 11 e 12, da referida Convenção.

materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro. 5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro. 6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados. **7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.** 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes. 10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil. 11. Recurso especial não provido”³⁴⁹.

“EMENTA RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO

³⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1161467 – Proc. 2009/0198051-2. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: COPESUL Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, DJe 01/06/2012. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901980512&dt_publicacao=01/06/2012>, acesso em 09 de junho de 2016.

APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoportunidade de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte. 2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012. 3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais. 4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras. 5. **A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).** 6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé. 7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono. 8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados. 9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02

extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas. 10. **Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial**³⁵⁰.

“EMENTATRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. Decreto 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: RESP 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012; RESP 1.325.709/RJ, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 20.5.2014. 2. **O Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto 76.975/76, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.** 3. **O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.** 4. **Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.** 5. **Recurso Especial da IBERDROLA ENERGIA S/A provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe o Tratado Tributário firmado entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Espanha**”³⁵¹

³⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1325709 – Proc. 2012/0110520-7. Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DJe 20/05/2014. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201201105207&dt_publicacao=20/05/2014>, acesso em 09 de junho de 2016.

³⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1272897 – Proc. 2011/0196684-9. Recorrente: Iberdrola Energia S/A. Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DJe 09/12/2015. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201101966849&dt_publicacao=09/12/2015>, acesso em 09 de junho de 2016.

E, por fim, após assinado o tratado, e de acordo com as normas brasileiras de incorporação de tratados internacionais, o texto do tratado será trazido ao sistema jurídico-normativo do Brasil e será aplicado através de um decreto. Esta situação decorre do segundo momento tratado acima, uma vez que as normas da Convenção-Modelo apenas poderão ser implementadas pelo Brasil após a sua participação no tratado, estabelecendo que este obriga-se, juntamente ao outro Estado-parte do tratado, em relação à matéria tributária.

Neste diapasão, e tendo como exemplo uma das Convenções contra a Dupla Tributação assinada pelo Brasil, qual seja a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, há que esta somente pôde ser implementada após dois momentos: o primeiro foi a partir do Decreto Legislativo nº 301/2006, em que o texto da Convenção foi aprovado; o segundo momento é justamente o da promulgação da Convenção, através do Decreto nº 5.922/2006. Ou seja, adentrou o sistema jurídico normativo brasileiro, e o Brasil deve seguir este documento normativo, portanto, também tem natureza de *hard law*, uma vez que se configura vinculativo.

5 CONCLUSÃO

No presente trabalho, abordou-se minuciosamente os institutos ligados ao Direito Internacional, tais quais a noção de tratado internacional, costumes, princípios gerais de direito, e o *soft law*. Isto porque o objeto do trabalho é perceber a natureza jurídica dos mecanismos de vedação à dupla tributação utilizados pelo Brasil e criados pela OCDE, e, neste sentido, foi necessário esgotar as características de cada um dos institutos estudados, para que, ao fim, descubra-se em qual deles se encaixa a Convenção-Modelo da OCDE.

Considerando-se o tema do trabalho, além dos mencionados institutos ligados ao Direito Internacional Geral, institutos ligados ao Direito Tributário Internacional também foram abordados. Primeiramente, considerações acerca da noção de tributo foram feitas, uma vez que, sem esta compreensão, o objeto do trabalho não será compreendido. Após, analisou-se o direito se depara com diversas situações envolvendo o pagamento de tributos e a ordem econômica tributária, incluindo-se a bitributação, e, por isto, existem diversos mecanismos para auxiliar os Estados a vedar esta situação, uma vez que isto implica diretamente na economia do país.

Em seguida, analisou-se o próprio conteúdo do direito tributário internacional, principalmente o estudo relativo às normas de conflito, que como se viu abrangem o conceito-quadro e o elemento de conexão, e aos princípios. Em relação ao elemento de conexão, percebeu-se que este é trazido no próprio âmbito do tratado que estabelecerá as regras acerca da dupla tributação, e que estes podem ter cunho subjetivo e objetivo, sendo que o primeiro se liga às pessoas, e o segundo se relaciona com os fatos. Percebeu-se, ainda, que as convenções podem utilizar mais de um elemento de conexão, acontecendo, portanto, a pluralidade de conexões.

Por conseguinte, os princípios ligados ao estudo do direito tributário internacional também foram destrinchados, já que estes, além de guardarem relação com os elementos de conexão, encontram-se presentes na própria aplicabilidade e interpretação das normas trazidas nas convenções para evitar a bitributação internacional.

Ademais, percebeu-se que a existência das convenções para vedação à dupla tributação internacional está ligada diretamente às questões sobre planejamento

tributário, evasão e elisão fiscal, pois são temas que se ligam diante da fraude fiscal internacional.

Diante do tudo quanto exposto, verificou-se que a vedação à dupla tributação é uma faculdade dos Estados, pois se opera mediante tratados internacionais, e é uma escolha que influencia diretamente na atuação de empresas multinacionais, e transnacionais, de forma que permite que essas pessoas jurídicas conheçam melhor a legislação tributária aplicável ao caso concreto.

Neste sentido, apesar de existirem mecanismos unilaterais de vedação à dupla tributação internacional, o mais utilizado é o tratado bilateral, firmado entre Estados, na busca de critérios uniformes com o objetivo de evitar, ou atenuar a dupla tributação, além de proteger o próprio contribuinte.

Então, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico criou uma Convenção-Modelo, de modo que auxilia os Estados a firmarem tratados de vedação a bitributação internacional com base nela. Ocorre que, como se percebeu, o Brasil não faz parte desta Organização, e ainda assim se vale do modelo por ela criado, e não do modelo fornecido pela Organização das Nações Unidas que, diferentemente, o Brasil é Estado-Membro.

Após minucioso estudo acerca de todo o trâmite acerca de tais convenções, percebeu-se que a sua natureza jurídica não deve ser analisada num momento estático, mas sim nos dois momentos diferentes que fazem parte da sua aplicação.

Num primeiro momento, a Convenção-Modelo da OCDE é tida somente como uma recomendação, pois a sua utilização pelos Estados não é obrigatória, e, portanto, os Estados não sofrem sanções por firmarem tratados com escopo diferente do que esta propõe, enquadrando-se no conceito de *soft law*.

Após, o segundo momento se divide em duas situações. A primeira será o momento em que o Brasil escolhe este modelo de convenção para ser a base do tratado que irá firmar com outro Estado, sendo o segundo momento quando assim o formaliza, ao assiná-lo e incorporá-lo às normas de direito brasileiro. Assim, a natureza jurídica será de *hard law*, porque, a partir do momento em que o Brasil assina o tratado, ele já se obriga a não violar as provisões deste.

REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento e; CASELLA, Paulo Borba. Manual de Direito Internacional Público. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- Advisory Committee of Jurists. Procés Verbaux of The Proceedings of The Committee, 1920,
- ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Coletânea de Jurisprudência do Carf em Processos Relevantes Julgados em 2013 com Comentários dos Procuradores da COCAT/PGFN, Brasília, 2014.
- ARAUJO, Nadia de. Direito Internacional Privado: teoria e prática brasileira. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BAKER, Philip. Double Taxation Conventions. Londres: Sweet & Maxwell Ltd, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BORGES, Antônio de Moura. Contribuição ao estudo das convenções sobre dupla tributação internacional. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.
- BORGES, Thiago Carvalho. Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário. São Paulo: Atlas, 2011.
- BRASIL – Ministério da Fazenda. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE: O histórico da OCDE e a recente aproximação entre o Brasil e o organismo internacional.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1998.
- BRASIL. Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais. Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000.
- BRASIL. Coordenador do Sistema Tributário. Parecer Normativo – CST n. 3, de 09/01/1979. Diário Oficial da União: 02/02/1972.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1161467 – Proc. 2009/0198051-2. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: COPESUL Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, DJe 01/06/2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1272897 – Proc. 2011/0196684-9. Recorrente: Iberdrola Energia S/A. Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DJe 09/12/2015.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1325709 – Proc. 2012/0110520-7. Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DJe 20/05/2014.
- BRITTO, Demes. A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 54.
- Conselho – Organização Europeia para Cooperação Econômica, Resolution of the Council Creating a Fiscal Committee – C(56)49.
- Corte Internacional de Justiça, Case Concerning Military And Paramilitary Activities In And Against Nicaragua (Nicaragua V. United States Of America), 1986.
- Corte Internacional de Justiça, Caso North Sea Continental Shelf, 1969.
- Corte Internacional de Justiça. Case Concerning The Frontier Dispute, (Burkina Faso/Republic Of Mali), 1986.
- Corte Permanente de Justiça Internacional, Mavrommatis Palestine Concessions Case, 1924.
- EVANS, Malcolm D. Internaional Law. 4 ed. Reino Unido: University Press, Oxford, 2014.
- FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.
- GONZAGA, Livia Leite Baron. A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da argumentação jurídica. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 2013.
- International Bureau of Fiscal Documentation.
- International Fiscal Association
- International Tax Planning Association.
- JANIS, Mark W. An Introduction to International Law. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2003.
- JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Bitributação internacional e elementos de conexão no modelo de Convenção da OCDE em matéria de rendimento e capital. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2013.
- MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Inexigibilidade do IRRF sobre Pagamentos Efetuados a Empresas no Exterior pela Prestação de Serviços. Conceito de Lucro nos Tratados Contra Dupla Tributação do Modelo OCDE.
- MARTHA, J.S. apud NETO, Geraldo Valentim; MIZUMOTO, Karen Lie; e CASIRAGHI, Caio César Meirelles. Panorama Acerca da Responsabilidade e da Competência Tributária Brasileira em operações internacionais. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Direito Internacional Público: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRA, Thais de Barros. Principais aspectos fiscais relacionados ao investimento estrangeiro no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coord.). Direito Tributário: tributação dos mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais. São Paulo: Saraiva, 2011, série GV-law.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de Direito Internacional Público. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

Ministério das Relações Exteriores

NETO, Geraldo Valentim; MIZUMOTO, Karen Lie; CASIRAGHI, Caio César Meirelles. Panorama Acerca da Responsabilidade e da Competência Tributária Brasileira em operações internacionais. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. As Convenções Internacionais Para Evitar A Dupla Tributação.

Organização das Nações Unidas, Convenção De Viena sobre o Direito dos Tratados, 1969.

Organização das Nações Unidas, Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

Organização das Nações Unidas. Carta da Organização das Nações Unidas, 1945.

Organização das Nações Unidas. Estatuto da Corte Internacional de Justiça. São Francisco, 1945.

Organização das Nações Unidas. Resolução 1273 (XLIII) do Conselho Econômico e Social da ONU.

Organização das Nações Unidas. Resolução 557 (XVIII) do Conselho Econômico e Social da ONU.

Organização das Nações Unidas. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, Nova Iorque, 2012.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Convenção sobre a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 1960.

Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Articles of The Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital.

Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention.

PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. A Tributação de Contratos Internacionais. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

PEREIRA, Marco Antônio Chazaine; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As novas regras de Transfer Pricing. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

PIRES, Manuel. Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984.

Receita Federal Do Brasil.

REZEK, Francisco. Direito Internacional Público: Curso Elementar. São Paulo: Saraiva, 2014.

ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi apud ROCHA, Sérgio André. Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra Bitributação Internacional. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 76, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação – Treaty Shopping. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

Sétima Conferência Internacional dos Estados Americanos. Convenção de Montevideu sobre os Direitos e Deveres dos Estados, 1933.

SHAW, Malcolm N. International Law. Reino Unido: University Press, Cambridge, 2008.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tratados Internacionais Contra a Bitributação. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Tratados Internacionais contra a Bitributação, em Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tratados Internacionais Contra a Bitributação. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito Tributário Internacional: aspectos práticos. São Paulo: LTr, 2014.

SOUZA, Henrique Coutinho de. O Aperfeiçoamento dos Métodos de Solução de Controvérsias nos Tratados contra Bitributação Firmados pelo Brasil à Luz da Convenção Modelo da OCDE. In: ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, nº 32, 2014.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para evitar a dupla tributação internacional. Campinas, 2004.

TORRES, Heleno Taveira. Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.

Travaux Préparatoires, Lillian Goldman Law Library, Yale Law School.

UCKMAR, Victor. *Double Taxation Conventions*. In: Amatucci. *International Tax Law*. Holanda: Kluwer Law International, 2006.

World Trade Organization

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.