



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

PANORAMA SOBRE A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL NO BRASIL E PORTUGAL.

Sabrina Leal de Oliveira

ÍNDICE:

Índice	2
1. Introdução	3
2. Dupla tributação	3
2.1. 1º requisito: a identidade do fato	4
2.2. 2º requisito: pluralidade de normas	4
a. Dupla tributação por concurso de competências	5
b. Dupla tributação por concurso real de normas	5
c. Dupla tributação por duplicidade de pretensões	5
d. Dupla tributação interterritorial e internacional	5
3. Das convenções de dupla tributação internacional	6
4. Métodos para evitar a dupla tributação	9
4.1. Método de isenção com progressividade	9
4.1.1 método de isenção com progressividade	9
4.1.2 Método de isenção integral	10
4.2. Método de imputação	11
4.2.1 Imputação ordinária	11
4.2.2 Imputação Integral	12
4.3 Comparações entre métodos de imputação e isenção	13
5. Da aplicabilidade das convenções de dupla tributação no Brasil	13
6. Da aplicabilidade dos tratados e convenções em Portugal	16
7. Conclusão	17
Bibliografia	18

1) INTRODUÇÃO:

Frequentemente, os Estados Nacionais procuram fomentar o desenvolvimento de suas relações econômicas no exterior, uma das modalidades de aquecê-las se dá através das Convenções de Dupla Tributação - CDT. Por meio delas os Estados pactuantes limitam os seus direitos internos de tributar.

Como se estudará nas linhas que se seguem, o conceito de dupla tributação envolve os casos: de concurso de normas internas do Estado denominada interterritorial; ou concurso de normas entre países denominada internacional.

O maior objetivo e intenção das CDT's é a proteção do contribuinte para que ele não pague em duplicidade os tributos, de forma a incentivá-lo a firmar negócios, principalmente econômicos, além das fronteiras de seu país.

Veremos que a realidade européia e a brasileira são diferentes. O método escolhido costuma ser diferente, enquanto no Brasil dá-se preferência a imputação, países europeus optam com mais frequência pelo método de isenção. Outra diferença significativa refere-se a aplicabilidade e coercibilidade destas convenções no direito interno. Na Europa essas convenções, como qualquer outra norma de direito internacional, insere-se e são aplicadas pelos tribunais nacionais com prioridade, enquanto no Brasil não é assim, as normas internacionais auto aplicadas no Brasil somente são aquelas que envolverem direitos humanos. Passemos a análise das questões aqui introduzidas:

2) DUPLA TRIBUTAÇÃO:

O termo dupla tributação é específico do direito tributário e fiscal e é utilizado para designar que há concurso de normas prevendo a incidência de tributo relativa ao mesmo fato, nas palavras do mestre Alberto Xavier: *“Há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.”*

A dupla tributação decorre da existência concomitante de dois fatores ou requisitos e depende da ocorrência de ambos simultaneamente para que se caracterize. São eles identidade do fato e pluralidade de normas.

2.1) 1º requisito: A Identidade do fato:

Significa o óbvio entendimento de que fatos diversos não causam dupla tributação. Ou seja, é necessário que o mesmo fato esteja previsto em mais de uma norma tributária para que possamos falar em dupla tributação. A teoria Geral do Direito ocupa-se em conceituar “fato” no mundo jurídico, mas isso não é foco de nossos estudos neste trabalho, nos importando apenas o que o direito tributário considera como identidade do fato no seu âmbito de aplicação.

Para fins de dupla tributação foi desenvolvida prioritariamente pelos autores Spitaler e Guggenheim uma teoria da regra das quatro identidades. Segundo esta teoria para que ocorra a identidade do fato tributário (e portanto a dupla tributação), seria necessária a simultaneidade de quatro elementos deste mesmo fato: (i) identidade do objeto, (ii) identidade do sujeito, (iii) identidade do período tributário, e a (iv) identidade do imposto¹, e somente na ocorrência simultânea de todos estes itens da regra das quatro identidades poder-se-ia falar em identidade de fato para fins tributários.

Limita-se neste trabalho a citação da existência da teoria da regra das quatro identidades, pois de tão complexa sua explicação poderia me perder em seus detalhes e fugir do tema central deste estudo que é somente um panorama geral da dupla tributação e a Convenção de Dupla Tributação como maneira de evitar seu acometimento sob os contribuintes.

2.2) 2º requisito: Pluralidade de Normas:

Este requisito obedece a diferentes critérios de averiguação. Pode se ter dupla tributação a) por concurso de competências; b) por concurso aparente de normas, c) por duplicidade de pretensões, e por fim, a que mais nos interessa neste estudo d) a dupla tributação internacional e interterritorial. Brevemente iremos tecer comentários acerca destas diferentes hipóteses de pluralidade de norma para fins de dupla tributação visando a melhor compreensão do tema.

¹ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2004, p. 33.

Primeiramente, quando falamos em pluralidade de normas temos logo que pensar que elas têm que pertencer a ordenamentos tributários diferentes, quer dizer tem que haver colisão de sistemas fiscais.

a) Dupla Tributação por Concurso de Competências: Pode ocorrer quando, em países federados como o Brasil, mais de um nível de governo tem competência para tributar o mesmo fato. Importante salientar que se um ente federado tributar um fato que não é de sua competência (mas sim de outro estado ou município) estaremos diante do fenômeno de invasão de competência e não de dupla tributação, pois como visto esta sempre envolve a previsão legal em normas tributárias de diferentes sistemas.²

b) Dupla Tributação por Concurso Real de Normas: Igualmente também prevê a existência de mais e uma norma em ordenamentos tributários diferentes legislando a incidência de tributo sobre determinado fato. Todavia, para ser hipótese de dupla tributação é preciso que não existam regras especiais prevendo em ordenamentos plurilegislativos (pluralidade interterritorial) ou em tratados internacionais específicos (no caso de pluralidade internacional) que a aplicabilidade de uma delas está excluída devido a aplicabilidade exclusiva da outra. Acaso existam regras especiais sobre a aplicabilidade destas normas coexistentes falamos que é a hipótese de concurso aparente ou virtual (ao contrário da real) não é hipótese de dupla tributação.³

c) Dupla Tributação por Duplicidade de Pretensões: esta é uma hipótese mais fácil de ser compreendida porque ao contrário da dupla tributação caracterizada pela cobrança de um fato em duas normas diferentes, na duplicidade de pretensões tem-se a cobrança dobrada do mesmo tributo prevista na mesma norma, que não é permitido, proibido em razão da aplicação do princípio do *non bis in idem*.⁴

d) Dupla Tributação Interterritorial e Internacional: Se a colisão de normas tributárias envolver Estados soberanos estaremos diante de uma dupla tributação internacional, acaso esta colisão esteja prevista no âmbito de normas internas de um

² Op. cit. p.39.

³ Apud, Antonio Baião do Nascimento, in op. cit. p.41

⁴ Apud Gaetano Ardizzone, in op. cit. p. 42

mesmo país estaremos diante de uma dita chamada dupla tributação interterritorial.⁵ O fenômeno da dupla tributação interterritorial é bastante comum em estados federados como o Brasil, por exemplo. Contudo, no Brasil a Constituição Federal prevê a divisão de competências do poder de tributar no artigo 145 e seguintes, que já regula e evita consideravelmente a dupla tributação interterritorial.⁶

Na dupla tributação internacional temos a relação de dois Estados soberanos, ambos querendo tributar conforme as normas internas de seu país o contribuinte por causa de um mesmo fato praticado por ele, que de alguma forma importou na aplicabilidade de normas tributárias internas dos dois Estados. Neste caso nos deparamos com a dupla tributação internacional. Como tratam de países soberanos não há uma autoridade superior capaz de limitar os poderes de cada país de legislar sobre matérias fiscal e tributária. Assim, aparecem as soluções propostas pelos tratados internacionais do âmbito tributário e as convenções internacionais de dupla tributação, que são atos internacionais limitadores e comprometedores dos Estados envolvidos a fim de regular o tributo (eliminando ou atenuando a dupla tributação) de forma a manter o contribuinte incentivado na troca de atividade financeiras entre os Estados contratantes.

3) DAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL:

Primeiramente salienta-se que apesar do Brasil não ser membro da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico - OCDE, todos os Convenções de Dupla Tributação brasileiras firmadas até o momento seguiram as orientações do modelo desta mencionada Organização Internacional.

O modelo da Convenção da OCDE não tem valor de tratado ou de protocolo, mas serve de modelo para que os Estados interessados em firmar convenções de dupla tributação saibam guiar-se para elaborá-las e interpretá-las.

⁵ Op. cit. p. 36-37.

⁶ No Brasil, os diversos impostos estaduais e municipais são dotados de conexões com o território destes entes políticos, pelo que dificilmente se geram fenômenos de dupla tributação interterritorial. Todavia, o art. 102 do Código Tributário Nacional admite a vigência da legislação tributária do Estado, Distrito Federal e Municípios fora do respectivo território, nos limites em que lhe reconheçam extra-territorialidade os convênios de que participem, ou do que dispunham esta ou outras leis de normas gerais expandidas pela União.

Frequentemente os Estados Nacionais procuram fomentar o desenvolvimento de suas relações no exterior por meio de acordos internacionais, entre os quais se destacam as Convenções sobre a Dupla Tributação Internacional (“CDT”). Por meio das CDT os Estados pactuantes obrigam-se a limitar seu direito soberano de tributar a fim de dar segurança jurídica aos contribuintes, estabelecer cooperação entre as autoridades administrativas e principalmente, evitar a ameaça de dupla tributação internacional.

Nos dizeres e ensinamentos sobre as convenções de dupla tributação internacional a Professora Gloria Teixeira ensina que estas servem para eliminar ou atenuar situações de dupla tributação: jurídica ou econômica.⁷

A dupla tributação internacional – entendida como o fenômeno em que dois ou mais países soberanos impõem sobre o mesmo sujeito passivo tributos semelhantes em razão dos mesmos elementos materiais do fato gerador que lhe deu causa em idênticos períodos – tem irrefutáveis efeitos prejudiciais tanto aos contribuintes quanto aos Estados.

O objetivo das convenções de dupla tributação não é só de eliminar os conflitos de tributação resultante do exercício da soberania fiscal pelos Estados, mas também de lutar contra a evasão e a fraude fiscais, de aliviar a carga fiscal dos contribuintes, de incentivar o investimento estrangeiro, de contribuir para o desenvolvimento dos países desenvolvidos menos desenvolvidos e promover uma maior cooperação entre os Estados.⁸

As convenções que tem em vista a atenuação ou eliminação da dupla tributação jurídica internacional do que a dupla tributação econômica, sendo que a principal diferença reside no fato de a tributação jurídica internacional dizer respeito essencialmente ao mesmo sujeito passivo, enquanto que o segundo se refere a sujeitos passivos diferentes.⁹

⁷ TEIXEIRA, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010, p.280: A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla tributação econômica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos). Através de mecanismos, tais como, aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte, isenções (método de isenção) e concessão de créditos (método de crédito), os Estados signatários da convenção atenuam ou eliminam situações de dupla tributação internacional.

⁸ AMORIM, Jose Campos. A interpretação e a aplicação das convenções de dupla tributação. Os 10 anos de investigação do CIJE. Almedina, 2010, p.474.

⁹ Pereira, Pula Rosada, *A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evita a dupla tributação*, *Fiscalidade*, nº 29, 2007, p.48.

Conforme informado pelo *site* do Ministério da Fazenda do Brasil¹⁰ até o dia 07/07/2011 o Brasil contava com 30 países com os quais possui convenções específicas sobre Dupla Tributação são eles: África do Sul, Alemanha, (sem efeito desde 01.01.2006), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, Republica Tcheca, Suécia, Ucrânia.

Na maioria dos casos que ocorre a dupla tributação internacional o Estado de Residência supera suas fronteiras para alcançar fatos geradores no exterior relacionados a seus residentes, enquanto o Estado da Fonte ultrapassa suas fronteiras para alcançar contribuintes no exterior. Via de regra cabe ao Estado de Residência adotar algum método para evitar a dupla tributação sobre o mesmo contribuinte.¹¹

A diversidade de regimes de tributação e de soluções apresentadas pelos Estados, a OCDE apresentou várias recomendações no sentido de orientar os Estados para um determinado modelo de Convenção de Dupla Tributação. A OCDE tem sugerido um modelo único de convenção para os Estados-membros e não membros, visando a uniformização das CDT. Hoje em dia vários são os Estados que seguem a estrutura do Modelo de Convenção da OCDE como modelo de referência em matéria de dupla tributação.¹²

4) MÉTODOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO:

As Convenções de Dupla Tributação celebradas entre os Estados trazem nos seus dispositivos regras específicas sobre os métodos que serão utilizados para evitar a concomitância de tributos entre os países contratantes. No caso específico da Convenção de Dupla Tributação realizada entre Brasil e Portugal, regulamentado pelo dec. 4..012/2001, tal previsão acerca do método está prevista no artigo 23 da CDT.

¹⁰ <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 07 de setembro de 2011.

¹¹ FUCK, Luciano Felício. A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*.v.1, n.2. Brasília, jul-dez. 2006, p.255.

¹² AMORIM, Jose de Campos. *Op. cit.*, p.473.

As Convenções de Dupla Tributação normalmente prevêem estes métodos para dividir a responsabilidade, estabelecendo os critérios que cada Estado deve aplicar de acordo com cada situação específica.

Em termos gerais seguem-se as diretrizes estabelecidas do modelo sugerido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”). Como dito acima, apesar do Brasil não ser membro da OCDE, todas as Convenções de Dupla Tributação por nosso país firmadas seguiram as orientações deste modelo.

Os métodos sugeridos pela OCDE para evitar a dupla tributação internacional são: a) método da isenção integral ou parcial; b) método da imputação.¹³

4.1) Método de isenção:

O método da isenção consiste em eximir da tributação, total ou parcialmente, as rendas derivadas de fontes estrangeiras. Trata-se do método tradicionalmente utilizado pelos Estados que adotam o sistema jurídico continental europeu, ou seja, pelos Estados que têm ou tiveram um imposto de renda do tipo composto ou celular¹⁴.

A isenção impede a formação do crédito tributário, daí que a dupla tributação internacional é solucionada preventivamente, antes de constituída, pois um dos Estados pactuantes renuncia a aplicação da norma tributária enquanto reconhece que o outro Estado retém exclusivamente o direito de tributar o fato gerador determinado.

4.1.1) Método de isenção com progressividade:

A modalidade da isenção com progressividade igualmente exclui a incidência das normas tributárias internas de um dos dois Estados sob determinado fato gerador acordado, todavia considera seus elementos para calcular a alíquota incidente sobre tributo. Sendo assim, apesar de isento do pagamento do tributo os bens, rendas, lucros, e produtos (ditos isentados) repercutirão no cálculo da determinação da alíquota.

¹³ FUCK, Luciano Felício. Op. cit., p.256.

¹⁴ Martin NORR, in BORGES Antonio de Moura. *Considerações sobre a Dupla Tributação*. Disponível na internet: <http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional/2>. Acesso em 07 de setembro de 2011.

Em melhores palavras, na isenção com progressividade, cuja aplicação não é possível no Estado da Fonte, embora as rendas provenientes do exterior não sejam tributadas, são levadas em consideração para determinar a alíquota do imposto que, afinal, incidirá apenas sobre as rendas obtidas internamente.

Interessante notar que a isenção com progressividade pode também beneficiar o contribuinte, vez que prejuízos obtidos no exterior serão considerados no momento de estabelecer a alíquota.

Para que a isenção com progressividade seja aplicada, exige-se que este método esteja expressamente previsto na Convenção de Dupla Tributação, não sendo suficiente a previsão em normas internas de um dos dois países pactuantes, é imprescindível a anuência e previsibilidade expressas na Convenção.

Este modelo de isenção com progressividade é o método aplicado na Convenção de Dupla Tributação Brasil – Portugal, previsto expressamente no artigo 23, n.4: *“Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.”*

4.1.2) Método de isenção integral:

No que se refere a isenção integral, as rendas de origem externa não são consideradas de forma alguma para fins de tributação. Os fatos geradores isentos não interferem de qualquer forma no cálculo final do tributo¹⁵, isto é, não interferem sequer na fixação da alíquota.

Na maioria das vezes estas isenções ocorrem no Estado da Fonte, prevalecendo o direito do Estado de Residência de tributar exclusivamente.

A isenção integral está prevista esparsamente em algumas convenções de dupla tributação firmada pelo Brasil. Na CDT Brasil-Alemanha, por exemplo há casos estabelecidos de isenção integral: art. 7º, I lucros provenientes de exploração, no tráfego

¹⁵ Entendimento do art. 23, n.14, do Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.

internacional, de navios e aeronaves; art. 10 VII juros pagos a pessoas de direito público do outro estado contratante, etc.¹⁶

A isenção total está prevista no inciso II da Portaria MF nº 28 de 31 de janeiro de 2002 da Receita Federal do Brasil que regula os *Métodos de aplicação da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre o Rendimento assinada pela República Federativa do Brasil com a República Portuguesa*.

II - São isentos de imposto no Brasil os juros de que trata o parágrafo 3º do artigo 11 da Convenção, quando o beneficiário efetivo dos juros for o Governo português ou uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local, ou qualquer instituição de sua propriedade exclusiva.

4.2) Método da Imputação:

Por este método, o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, permitindo, entretanto, um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, podendo este crédito estar sujeito ou não a uma limitação.

4.2.1) Imputação ordinária, o crédito concedido pelo Estado da Residência tem como limite o valor da fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da Fonte. Ou seja, tributam-se os bens ou atividades em ambos países, mas o contribuinte pode creditar os tributos pagos no exterior, abatendo sua dívida tributária internamente.

A imputação ordinária é o entendimento do artigo 23 nº1 da Convenção de Dupla Tributação Brasil – Portugal.¹⁷

¹⁶ FUCK, Luciano Felício . “A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*.v.1, n.2. Brasília, jul-dez. 2006, p.258.

¹⁷ Artigo 23. nº1 da CDT Brasil Portugal: “Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.”

4.2.2) Imputação integral, consiste em o Estado da Residência deduzir a quantia total do imposto efetivamente paga no Estado da Fonte.

O método da imputação ordinária é sempre dirigido ao Estado de Residência¹⁸. Nesse caso, tributam-se os bens ou atividades em ambos os países, mas o contribuinte pode creditar-se dos tributos pagos no exterior, abatendo sua dívida tributária internamente.

No método da imputação, ambos os Estados mantêm sua soberania tributária e permanecerá existindo a obrigação tributária nos dois países, todavia o crédito tributário (o valor que o contribuinte pagou de tributo sob determinado fato gerador no exterior) irá ser limitado ao valor do tributo interno, ou seja, ainda que o tributo pago no Estado da Fonte seja superior, o contribuinte só poderá creditar até o valor devido internamente.¹⁹ (denominada imputação ordinária) ou total quando o Estado da Residência considerar total o valor do tributo pago no Estado da Fonte (denominada imputação integral).

Sem dúvida o método da imputação é o principal método para evitar a dupla tributação de situações de previsibilidade de tributação de determinado fato gerador em ambos os países. Nada obstante ao método de isenção total, previstos em poucas situações nas Convenções de Dupla Tributação, como é o caso da tributação dos juros prevista no § 3º do artigo 11 da CDT Brasil – Portugal.

O Brasil tem tradicionalmente optado pelo método da imputação como primordial em todas as 30 (trinta) Convenções de Dupla Tributação por nós já firmadas.²⁰

4.3) Comparações entre os métodos de imputação e isenção:

Apesar de o método de imputação possibilitar a eliminação da dupla tributação internacional, há vantagens práticas e teóricas pesando a favor do método da isenção (adotados pela maioria dos países europeus).

Alguns aspectos práticos tornam menos atrativos aos estrangeiros investimentos internacionais em países que relacionam-se por meio da utilização do método da imputação, tais como: i- necessidade de regras mais complexas, que significam mais custos

¹⁸ FUCK, Luciano, op. cit. p.258.

¹⁹ *Apud* BORGES, Antonio de Moura, op. cit., 259.

²⁰ Op. Cit. 264.

não só para o contribuinte como para o Governo; ii – dificuldade de distribuição de lucros para os acionistas de estabelecimentos localizados no exterior; iii – provocação de menor capacidade competitiva entre das empresas no exterior.²¹

Quanto ao aspecto teórico, o método da isenção possui maior respaldo técnico por privilegiar o Estado da Fonte em oposição ao Estado da Residência, além disso também possibilita o favorecimento do tratamento isonômico aos contribuintes (sejam nacionais ou estrangeiros) que estão em concorrência. Isso em razão de o método da imputação não beneficiar o contribuinte, mas o Estado da Residência, enquanto no método da isenção é possível a utilização de incentivos fiscais efetivos, uma vez que garante com muito mais clareza o prevailecimento do direito de tributar ao Estado da Fonte, que contribui mais acentuadamente na produção da renda tributada.

Salienta-se que uma das poucas vantagens do método da imputação para o contribuinte é a possibilidade de considerar prejuízos no exterior na base de cálculo do tributo, contudo isso não é admitido pelo sistema tributário brasileiro. Então, em rigor a vantagem da aplicação do método de imputação seria somente para o Fisco, e não para os contribuintes, uma vez que este método implica na redução do sacrifício de arrecadação pelos Estados pactuantes.

5) DA APLICABILIDADE DAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Como dito o Brasil possui 30 Convenções Internacionais com outros países para evitar a dupla tributação fiscal. O Brasil adota na aplicabilidade do acordo internacional, a Teoria do Monismo Moderado, o que quer dizer que esses acordos precisam passar por um processo de incorporação para terem força vinculante na ordem interna.²²

Sobre a aplicabilidade das Convenções de Dupla Tributação temos a regra prevista na legislação interna brasileira, artigo 98 do Código Tributário Nacional- CTN, segundo a

²¹ Apud BORGES, Antonio de Moura, op. cit., 263.

²² Pinheiro, Sant-Clair Simas. Alguns aspectos sobre a remuneração do estrangeiro no Brasil, Alguns Tipos de vistos e acordos internacionais para evitar a dupla tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v.19, nº 97, Brasília, mar-abril, 2011, p.301.

qual: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que sobrevinha.”

Este artigo possui duvidosa constitucionalidade, parece prever a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a legislação interna.²³

Em diapasão ao artigo 98 do CTN, acerca das relações em tratados internacionais e direito interno o parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Brasileira prevê que: “os direitos e garantias expressos nesta constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Existe ainda outra regra incorporada no texto constitucional por meio da Emenda nº 45 de 2004, a qual adicionou o §3º ao artigo 5º que estabelece que: “os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.”

O entendimento predominante é no sentido de que por força do artigo 5º §2º da CF/88 os tratados que versam sobre direitos e garantias fundamentais ingressam no ordenamento jurídico pátrio em patamar constitucional. Diante disso, surgiram opiniões jurídicas defendendo que também os tratados internacionais tributários, inclusive as Convenções de Dupla Tributação, estariam abarcados por este dispositivo. O que não se pode admitir.²⁴

²³ Ver artigo ROCHA, Sergio Andre, *A inserção das convenções para evitar a dupla tributação da renda no ordenamento jurídico brasileiro*. in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n.76, set-out, 2007, p.248: Partindo da premissa de que o Código Tributário Nacional é uma lei ordinária, com status de complementar a qual veicula uma série de limitações ao legislador ordinário, impõe-se reconhecer que tais limitações somente serão válidas e eficazes quando compatíveis com a Constituição, e então tornamos a repetir que na Lei Maior não há qualquer previsão que indique a supremacia do direito da Gentes sobre as regras de direito interno. Diz-se que a legitimidade do artigo 98 do CTN é decorrência de se encontrar o esmo na lei complementar que traz normas gerais de Direito Tributário. Contudo, a previsão da supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito interno não parece inserir-se no conjunto de normas gerais de direito tributário.

²⁴ ROCHA, Sergio Andre, “A inserção das convenções para evitar a dupla tributação da renda no ordenamento jurídico brasileiro” in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n.76, set-out, 2007, p. 241.

Na verdade, como está sendo estudado neste despretensioso trabalho, a dupla tributação é um fenômeno que atinge contribuintes sujeitos a duas jurisdições fiscais legitimadas a lhe impor tributos. Dessa forma embora, seja do interesse dos países evitar que a dupla tributação cause desestímulo econômico de investimento estrangeiro, nenhuma nação está obrigada por nenhum princípio supralegal a renunciar a receitas fiscais em benefício de outro país.

As regras de direito internacional não proíbem a dupla tributação²⁵. Não há como impedir a aplicação da lei doméstica para a tributação doméstica de rendimentos de fonte estrangeira. Cada país é soberano também em assuntos tributários e não há princípios ou regras gerais internacionais que limitem o soberano poder de tributar. Na verdade o grande motivador de firmar ou não Convenções de Dupla Tributação com outros países são os interesses econômicos nacionais em relação ao outro Estado contratante. Se não houver interesse econômico não há sentido de nenhum país ceder a sua soberania e poder de tributar os rendimentos estrangeiros.

O papel das convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda é exatamente o de instrumento de rateio de receitas fiscais entre os países signatários, com a conseqüente proteção da capacidade contributiva dos contribuintes.²⁶

Também outro forte argumento que refuta a tentativa de considerar as Convenções de Dupla Tributação como possível de aplicabilidade nos moldes do artigo 5º §2º é que se fossem tratados de direitos fundamentais do homem enquanto contribuinte deveriam estar protegidos não só contra alterações legislativas posteriores, mas sim serem imunes a qualquer forma de revogação, até mesmo sua denúncia.²⁷ Se as CDT fossem consideradas como normas de direitos fundamentais deveriam ser consideradas como cláusula pétreas, imodificável ate mesmo por emenda constitucional.

Por essas razões, defendemos a tese de que as convenções de dupla tributação apesar de serem atos internacionais não podem ser compreendidas como tratados

²⁵ *Apud*, Daniel Sandler, op. cit. 241

²⁶ ROCHA, Andre, op. cit. p.242.

²⁷ Sobre denúncia como forma de extinção das Convenções de Dupla Tributação temos o ensinamento de Fabio Konder Comparato, “o poder de denunciar uma convenção internacional só faz sentido quando esta cuida de direitos disponíveis. Em matéria de direito internacional de direitos humanos, não há nenhuma possibilidade jurídica de denúncia porque se está diante de direitos indisponíveis.” COMPARATO, Fabio Konder. A afirmação histórica dos direitos humanos, 3ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 66 e 67.

internacionais de aplicabilidade direta, vez que o direito brasileiro restringe no artigo 5º §2º da CF/88 que só os tratados que versem sobre direitos fundamentais ingressarão após a aprovação do congresso nacional na legislação interna com equiparação às normas constitucionais e os direitos do homem contribuinte não são considerados direitos fundamentais na legislação brasileira.

6) DA APLICABILIDADE DOS TRATADOS E CONVENÇÕES EM PORTUGAL

Em Portugal a aplicabilidade das Convenções é diferente, enquanto no Brasil elas não tem força nos tribunais internos, em Portugal as Convenções ingressam com força de lei e podem sim ser aplicadas pelo Poder judiciário lusitano.

O artigo 8º n.2 da Constituição da República Portuguesa prevê que, *“as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.”* Diante deste dispositivo vigora o entendimento de que as normas internacionais não estão sujeitas a nenhuma transformação pelas normas de direito interno e vigoram com eficácia plena no ordenamento jurídico português como normas internacionais, podendo ser invocadas nos tribunais nacionais como qualquer norma interna.²⁸

Se ocorrer caso de conflito entre uma norma interna portuguesa e uma norma internacional prevista em tratado ou mais especificamente em Convenção de Dupla Tributação, onde a interna contraria o entendimento da internacional o juiz é obrigado a seguir o dispositivo Constitucional previsto no artigo 8º, n.2 tornando a norma interna ineficaz perante aquele tratado ou convenção. Este também é o entendimento do artigo 27 da Convenção de Viena, que dispõe *“uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar a não execução de um tratado.”*

²⁸ As convenções sobre dupla tributação versam sobre matéria de competência legislativa, e por isso compete a Assembleia da República aprová-la para que possa ser ratificada pelo Presidente, entendimento do artigo 161 alínea “i” da Constituição da República Portuguesa.

7) CONCLUSÃO:

Vivemos numa era globalizada, como dizem as teorias os economistas estamos vivenciando neste século XXI um período de interdependência econômica entre os países, é surreal cogitar que algum Estado possa se eximir de relações comerciais e financeiras com os outros. Assim sendo, é importante regularizar o comércio de forma incentivadora aos contribuintes, a expandir seus negócios mercantis para além das fronteiras de seu país. Não é preciso dizer aqui que um dos principais, senão o principal obstáculo que impede essa expansão é a tributação, daí a importância do estudo das convenções de dupla tributação internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORIM, Jose de Campos, in A interpretação e aplicação das convenções de dupla tributação, Os 10 anos de investigação do CIJE, Almedina, Coimbra, 2010.

BORGES, Antonio de Moura, in A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*.v.1, n.2. Brasília, jul-dez. 2006.

CARLUCI, Jose Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2ªed. Aduaneira. São Paulo: 2001

COMPARATO, Fabio Konder. A afirmação histórica dos direitos humanos, 3ª Ed.. São paulo: Saraiva, 2004, p. 66 e 67.

FUCK, Luciano Felício. A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*.v.1, n.2. Brasília, jul-dez. 2006.

MANLIO UDINA, Il *Direito Internazionale Tributário*, Padua 1949.

PEREIRA, Pula Rosada, *A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evita a dupla tributação, Fiscalidade, nº 29,2007*

PINHEIRO, Sant-Clair Simas. Alguns aspectos sobre a remuneração do estrangeiro no Brasil, Alguns Tipos de vistos e acordos internacionais para evitar a dupla tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v.19, nº 97, Brasília, mar-abril, 2011.

ROCHA, Sergio André, *A inserção das convenções para evitar a dupla tributação da renda no ordenamento jurídico brasileiro.in Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 15, n.76, set-out, 2007.*

ROCHA, Sergio André, *Apontamentos sobre a troca de informações nas convenções para evitar a dupla tributação de renda in Revista Dialética de Direito Tributário. N.181, São Paulo, out., 2010.*

TEIXEIRA, GLORIA. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª ed. Almedina. Coimbra. 2010.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2004