

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA

PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO
STRICTO SENSU EM DIREITO
INTERNACIONAL ECONÔMICO

Mestrado

MEIOS DE SOLUÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL DA RENDA E DO CAPITAL

Autora: Patrícia Carrilho Corrêa Gabriel Freitas

Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA

2008

PATRICIA CARRILHO CORRÊA GABRIEL FREITAS

MEIOS DE SOLUÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA E
DO CAPITAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação
Strictu Sensu em Direito da Universidade Católica de
Brasília, como requisito parcial para obtenção de Título de
Mestre em Direito Internacional Econômico.

Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Brasília
2008

F866m Freitas, Patrícia Carrilho Corrêa Gabriel.
Meios de solução da dupla tributação internacional da renda e do capital /
Patrícia Carrilho Corrêa Gabriel Freitas. – 2008.
206 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2008.
Orientação: Antônio de Moura Borges

1. Direito internacional - tributos. 2. Comércio internacional. I. Borges,
Antônio de Moura, orient. II. Título.

CDU 34:336.22

TERMO DE APROVAÇÃO

Dissertação de autoria de **Patrícia Carrilho Corrêa Gabriel Freitas**, requisito parcial para obtenção do grau de Mestre do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, defendida e aprovada, em 16 de dezembro de 2008, pela banca examinadora constituída por:



Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
Orientador



Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão
Membro Interno



Prof.ª Dr.ª Denise Lucena Cavalcante
Membro Externo

Brasília
2008

Dedico este trabalho a minha princesa Sofia. Sem ela nunca saberia o que é amar incondicionalmente.

Agradeço meu marido Fábio, por estar sempre ao meu lado para ultrapassarmos os obstáculos encontrados ao longo do caminho, minha mãe Teodora que cuida de minha filha como se sua fosse, ao meu pai Antonio que me deu o primeiro auxílio para desenvolver este estudo, e ao meu orientador, professor Antônio de Moura Borges, que com paciência me guiou até a conclusão deste longo trabalho.

É imprescindível agradecer a Deus, por ter me permitido ser mãe, e ao mesmo tempo, obter este título tão lutado. Obrigada.

RESUMO

O mundo moderno, desenvolvendo métodos de trocas de informações, viabilizando e facilitando o comércio internacional e o intercâmbio dos indivíduos, facilitou o trânsito de capital e pessoas. Porém, essa facilidade fez com que os sujeitos de direito passassem a sofrer imposições tributárias em diversos países acarretando a diminuição das transações internacionais. Sendo assim, os organismos internacionais como Organização das Nações Unidas - ONU, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, juntamente com os países interessados em incrementar os negócios internacionais, como por exemplo, os Estados Unidos da América, desenvolveram modelos de convenções para evitar a dupla tributação internacional, a fim de facilitar as negociações entre os países interessados e minimizar a dupla tributação sobre a renda e capital de seus nacionais. O presente trabalho desenvolverá estes temas, quais sejam, a dupla tributação internacional desde sua ocorrência, analisando os meios destinados a evitar a dupla tributação internacional sejam eles unilaterais ou bilaterais, além disso, serão analisados os modelos de convenção contra a dupla tributação da renda e do capital desenvolvidos pela ONU, OCDE e Estados Unidos da América e os tratados firmados pelo Brasil a fim de evitar a dupla tributação internacional.

Palavras-chave: direito tributário internacional, dupla tributação internacional, modelos de convenções.

ABSTRACT

The modern world, developing methods of exchanges of information, making possible and facilitating to the international trade and the interchange of the individuals, facilitated to the transit of capital and people. However, this easiness made with that the right citizens started to suffer to impositions taxes in diverse countries causing the reduction from the international transactions. Being thus, the international organisms as Organization of United Nations - ONU, Organization for Cooperation and Economic Development - OCDE, together with the countries interested in developing the international businesses, as for example, the United States of America, had developed models of conventions to prevent the international double taxation in order to facilitate the negotiations between the interested countries to minimize the double taxation on the income and capital of its national ones. The present work will develop these subjects, which is, the international double taxation since its occurrence, analyzing the destined ways to prevent the international double taxation, being unilateral or bilateral, moreover, the models of convention against the double taxation of the income and the capital will be analyzed developed by the ONU, OCDE and United States of America and the treated ones firmed by Brazil in order to prevent the international double taxation.

KeyWords: international tax law, international double taxation, models of conventions.

Lista de abreviaturas

Adin – Ação direta de inconstitucionalidade

CVDT – Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

EUA – Estados Unidos da América

IRL - *Internal Revenue Service* – Departamento de Tesouro Americano

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECE – Organização Européia de Cooperação Econômica

ONU – Organização das Nações Unidas

RE – Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

1.Introdução.....	1
2.Noções Gerais de Direito Tributário Internacional.....	6
3.Dupla tributação internacional.....	11
3.1.Definição	11
3.2.Ocorrência.....	15
3.3.Conseqüências.....	22
3.4. Medidas unilaterais para evitar a dupla tributação internacional.....	27
3.4.1.Método da isenção.....	28
3.4.2.Método da imputação.....	30
3.4.3.Método da redução da alíquota.....	32
3.4.4.Método da dedução da base de cálculo de impostos pagos no exterior.....	32
3.5.Medidas bilaterais para evitar a dupla tributação internacional.....	34
3.5.1.Aspectos das Convenções.....	36
3.5.1.1.Generalidades.....	36
3.5.1.2.Convenções e a legislação interna.....	42
4. Modelos de Convenções em matéria tributária.....	54
4.1. Introdução.....	54
4.2.Modelos da Sociedade das Nações	56
4.3.Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE	65
4.4.Modelo da Organização das Nações Unidas.....	75
4.5.Modelo dos Estados Unidos da América.....	83
5.Especificidades dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e do capital.....	91
5.1.África do Sul.....	91
5.2.Alemanha.....	96
5.3.Argentina.....	99
5.4.Áustria.....	103
5.5.Bélgica.....	107
5.6.Canadá.....	112
5.7.Chile.....	117
5.8.China.....	122

5.9. Coréia do Sul.....	126
5.10. Dinamarca.....	130
5.11. Equador.....	134
5.12. Espanha.....	138
5.13. Filipinas.....	143
5.14. Finlândia.....	148
5.15. França.....	153
5.16. Hungria.....	158
5.17. Índia.....	162
5.18. Israel.....	166
5.19. Itália.....	170
5.20. Japão.....	174
5.21. Luxemburgo.....	178
5.22. Noruega.....	183
5.23. Países Baixos (Holanda).....	188
5.24. Portugal.....	192
5.25. República Tcheca e República Eslovaca.....	197
5.26. Suécia.....	202
5.27. Ucrânia.....	206
5.28. Venezuela.....	210
6. Conclusão.....	211
Referências.....	216

1. INTRODUÇÃO

A sociedade juridicamente organizada se caracteriza pela tendência de tornar dogmático o direito¹. Para que se materialize esse fato, é exigida a presença de requisitos, sem os quais esta tendência apontada pela doutrina não seria transformada em realidade.

Um deles é a pretensão por parte do Estado de vir a ser o agente exclusivo da produção de normas jurídicas e o seu corolário repousa na necessidade de transformar em cumprimento obrigatório seus preceitos.

O direito converte-se em ciência somente depois de elaborado, isto é, quando se trata de investigar sua estrutura lógica e analisar os efeitos jurídicos de seu funcionamento, como a experiência social do homem em prever e impor um fazer ou não fazer dos homens.

Esta tendência do Estado em vir a ser o único agente a produzir normas é baseada na soberania², o que nos conduz ao entendimento de que estas normas produzidas terão o pressuposto da coerção, tão-somente sobre os indivíduos pertencentes ao Estado que as produziu quando dentro do seu território ou onde se projetem.

Porém, com as mudanças ocorridas no cenário internacional, os países passaram a ter que analisar como seu poder soberano seria relativizado para se enquadrarem ao novo mundo globalizado.

¹ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica. Para uma teoria da dogmática jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 205 e ss.

²Soberania é o poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica estatal assume perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana. (RUFFÍA, 1987 apud GRUPENMACHER, 1999, p.12.). A soberania estatal hoje está relativizada, pois encontra-se vinculada e limitada ao ordenamento jurídico internacional.

Fenômeno surgido no século passado³, a internacionalização da economia foi resultado do desenvolvimento da tecnologia e expansão da comunicação que facilitaram a circulação de bens e pessoas.

E, para os países que a soberania teria aplicação absoluta sobre seus cidadãos; com o incremento de troca de informações, pessoas e comércio, passaram a ter problemas em exercê-la plenamente sobre o território e seus cidadãos.

O professor José Eduardo Faria destaca como maiores transformações ocorridas em decorrência da globalização: a dissolução da importância econômica das fronteiras geográficas, a desterritorialização da produção, a desregulamentação dos mercados, a interdependência funcional e patrimonial das esferas produtiva e financeira, a fragmentação dos procedimentos de representação e decisão política, a desconstitucionalização, a deslegalização e a desformalização dos direitos sociais, dentre outros.⁴

Os Estados, acompanhando as modificações dos mercados e da sociedade, deveria adaptar-se às novidades que a globalização trouxe, exigindo alterações dos ordenamentos jurídicos que anteriormente só produziam efeitos na esfera dos cidadãos nos limites em que exerciam a soberania, sem permissão para atingir cidadãos ou empresas que estivessem fora do território do ente legislador.

As pessoas físicas ou jurídicas podem ter domicílio em um país e obter renda de pessoa jurídica da qual detenha o controle ou participação no capital, localizada em outro país.

³UCKMAR, Victor. Los tratados internacionales em matéria tributaria in **Curso de Derecho Tributário Internacional**. Tomo I. Bogotá: Temis, 2003, p. 86.

⁴ FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 10.

Caso sejam aplicadas normas jurídicas tributárias internas de cada um dos países, para simultaneamente efetuarem lançamentos tributários adotando como fato gerador da obrigação tributária o mesmo fato econômico, ocorrerá o fenômeno da dupla tributação.

Essa situação de dupla incidência, por exemplo, no domicílio fiscal do contribuinte, e naquele de onde se origina a renda, caracteriza dupla tributação internacional da renda.

As regras relativas à competência tributária são disciplinadas de forma distinta em cada país, criando um fenômeno que caracteriza a dupla tributação da renda de cidadãos ou pessoas jurídicas que estejam vivendo no mundo globalizado, e que não se submetem a uma só soberania.

Para solucionar o problema de dupla tributação internacional, surgiram disciplinas diversas. Podem os países adotar normas jurídicas tributárias próprias para evitá-la ou firmar tratados com outros países, o que tem sido feito na atualidade⁵, a fim de minimizar os seus efeitos ou atingindo o máximo que é a eliminação da dupla tributação internacional.

Assim, tornou-se necessária a criação de mecanismos que permitam obter solução que possa afastar a incidência ou minimizar a exação sobre determinados fatos geradores, diminuindo a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte.

Diante deste contexto, o problema a ser desenvolvido no trabalho está centralizado em entender como será possível evitar a dupla tributação da renda e do capital, analisando-se os meios existentes no ordenamento jurídico para evitar ou minimizar a dupla tributação internacional.

⁵ Os tratados são usualmente bilaterais e não multilaterais uma vez é mais fácil harmonizar as normas tributárias de dois países do que vários. DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979, p.8.

O desenvolvimento do trabalho será feito em tópicos, analisando-se o direito tributário internacional, contextualizando o tema no direito tributário, a dupla tributação com o desenvolvimento de sua definição, momentos de sua ocorrência, as conseqüências da dupla tributação.

As medidas unilaterais para evitar a dupla tributação classificadas sob as denominações de método da isenção, método da imputação, método da redução da alíquota e método da dedução da base de cálculo dos valores pagos no exterior farão parte do capítulo três, juntamente com o estudo das medidas bilaterais para evitar a dupla tributação que são os tratados.

Entendendo relevante o estudo da teoria dos tratados para verificar como estes são uma vez firmados e passam a integrar a legislação positiva nacional e, conseqüentemente, sendo reconhecidos como instrumentos que se aderem, revogam ou modificam a legislação tributária interna, serão estudados no tópico generalidades das convenções.

Ainda, serão analisados os Modelos de Convenção para evitar a dupla tributação, elaborados desde o período da Sociedade das Nações, pela Organização das Nações Unidas, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, bem como o modelo criado pelos Estados Unidos da América.

A importância da existência dos modelos se dá em virtude da facilitação na negociação entre os países que se sentiam mais confortáveis em negociar e abrirem mão de parte de sua competência tributária a fim de manter as relações internacionais, minimizando a dupla tributação da renda e também evitar a evasão fiscal.

Por esse fato, após o desenvolvimento do tema das convenções no âmbito interno e internacional, serão analisados os modelos de convenções desenvolvidos

pela Sociedade das Nações, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, Organização das Nações Unidas - ONU e pelos Estados Unidos da América para evitar a ocorrência da dupla tributação internacional.

Ao final, no capítulo cinco, será feita a análise das convenções firmadas pelo Brasil para criação de mecanismos destinados a evitar a dupla tributação internacional, analisando especificamente de cada uma, os artigos que tratam do campo de aplicação; da definição dos sujeitos beneficiários; o conceito de residente e estabelecimento permanente; os impostos visados; o tratamento das rendas como o lucro das empresas, dividendos, juros, *royalties*, serviços independentes e rendimento de emprego; os métodos para eliminar a dupla tributação e a assistência administrativa por troca de informações com a finalidade de evitar a evasão fiscal.

Assim, é importante ressaltar que pode tornar-se uma leitura cansativa porque na maior parte do tempo os textos são semelhantes, o que poderá gerar mais interesse para leitores que procuram detalhes específicos acerca das Convenções firmadas pelo Brasil com os países relacionados.

2. NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A sociedade se organizou para que os indivíduos pudessem viver de forma que fossem respeitados os limites de cada cidadão, e com isso passaram a ter regras de convivência.

Estas regras são as normas jurídicas do poder-dever que os cidadãos membros de um Estado de Direito organizado têm que cumprir para fazer valer seu direito e não invadir a esfera jurídica de outrem, sob pena de sofrerem sanção.

Dentro desta organização, os governantes precisavam de uma forma para sustentar a máquina estatal e manter a organização e a paz social.

Desde a antigüidade clássica foi se estabelecendo a figura do tributo⁶ que é uma prestação pecuniária que o cidadão transfere ao Estado seja pelo simples fato de auferir renda, ou em virtude de uma contraprestação feita pelo ente estatal.

No Código Tributário Nacional, tributo está definido como: “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.”⁷

Segundo Luciano Amaro, tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.⁸

⁶ “O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva.” AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 17.

⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, artigo 3.º.

⁸ AMARO, op. cit., p.25.

É importante destacar que a exigência tributária decorre do poder soberano do Estado sobre seus súditos e dentro do seu território onde detém soberania.

Descreve o professor Alberto Xavier que

a soberania pessoal é o poder de legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem e a soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território.⁹

Portanto, a legitimação do poder de tributar do Estado parte de seu poder soberano e se fundamenta nos preceitos constitucionais e legais do país.

Definido o que é tributo, passemos à análise do ramo do direito que cuida do tema.

O direito tributário trata da disciplina jurídica dos tributos, abrangendo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.

Em princípio, como em qualquer Estado, a exigência tributária do Estado brasileiro somente abrange o território nacional, onde é competente para cobrar tributos de seus cidadãos, mas com a internacionalização das operações de comércio podem existir situações que a legislação nacional, possa não alcançar o fato que seria tributável.

Além da necessidade de exigir tributos dessas situações peculiares, os negócios entre países passaram a ser prejudicados, pois duas soberanias estavam tributando o mesmo fato gerador.

Conforme explicita Moreira Jr “Com a internacionalização das relações socioeconômicas é que surgiram os problemas que envolvem dupla tributação e

⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.13.

evasão fiscal que escapam das leis internas dos Estados e trazem consigo o Direito Tributário Internacional.”¹⁰

Entende o autor que são, basicamente, a dupla tributação e a evasão fiscal o objeto do Direito Tributário Internacional.¹¹

Dessa forma, para aplicar as regras internas de determinado país além de suas fronteiras, diante de situações em que envolvam dois ou mais países, se faz necessário aplicar as regras de direito tributário internacional.

Segundo Antônio de Moura Borges “o Direito Tributário Internacional é o conjunto de normas materiais, de Direito Interno e Direito Internacional, destinadas a delimitar a competência tributária dos Estados.”¹²

Sendo os Estados, dentre outros, sujeitos de direito internacional, poderão contrair direitos e obrigações estabelecidos na ordem jurídica internacional.

E, para que seja sujeito na ordem jurídica internacional, o Estado soberano deve contar com quatro elementos constitutivos: território, população, governo e finalidade, além da capacidade para participar de relações exteriores ou diplomáticas.¹³

Leciona Moreira Junior que os conflitos internacionais relativos à tributação têm sua origem na adoção, pelos diferentes Estados de elementos de conexão diversos e com definições distintas, o que, mais uma vez, corrobora o entendimento

¹⁰MOREIRA Jr, Gilberto de Castro. **Britributação internacional e Elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 19.

¹¹Cumprе ressaltar que o mesmo autor afirma que alguns autores entendem contrariamente, pois consideram como objeto do Direito Tributário Internacional os conflitos de leis tributárias no âmbito internacional. (MOREIRA Jr, op. cit., p. 20.)

¹²BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: UFPI, 1992, p. 29.

¹³MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados internacionais**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p.5.

de que o verdadeiro objeto do Direito Tributário Internacional consiste na dupla tributação e evasão fiscal.¹⁴

O Direito Internacional tem sido aplicado para regular relações jurídicas que envolvam conflitos de interesses dos Estados e não dos indivíduos pertencentes a esses Estados.

A normatividade positiva no espectro do Direito Tributário Internacional indica que são fontes de direito neste campo as convenções, sejam elas bilaterais ou multilaterais, o costume internacional e os princípios gerais de direitos.

Os tratados¹⁵ são documentos escritos e assinados pelos Estados que estabelecem regras para eliminar ou atenuar a dupla tributação¹⁶, além de disciplinar a colaboração administrativa entre os signatários, o costume internacional é uma prova de prática geral, aceita como sendo direito e os princípios gerais de direito existem para balizar as relações internacionais por serem aceitos pelas nações civilizadas.

Diante da importância, os tratados constituem o principal instrumento de cooperação nas relações internacionais e surgem somente da intenção dos países de manifestarem sua vontade no âmbito internacional.

Segundo Clóvis Beviláqua

a formação do costume internacional opera-se pela repetição ou imitação de fatos de natureza diversa que sucedem na ordem jurídica interna ou externa, objetivando a afirmação de um princípio de direito internacional, como atos diplomáticos, sentenças de tribunais internacionais, prescrições governamentais, leis internas, sentenças de tribunais locais.¹⁷

¹⁴ MOREIRA Jr, op. cit., p. 20.

¹⁵ "Tratado significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 03 de setembro de 2008.

¹⁶ Cumpre ainda destacar que existem outras convenções internacionais que tratam de diversos assuntos, tais como navegação, serviço postal, etc mas o presente trabalho está abordando tão-somente as que envolvam a atenuação ou eliminação da dupla tributação e por esse motivo os outros tipos de convenções não serão analisados.

¹⁷ BEVILÁQUA, 1939, p. 16, *Ibid.*, p. 15.

Os princípios gerais de direito, têm a finalidade de preencher lacunas do Direito, sendo elemento subsidiário para a decisão da Corte Internacional, apresentando-se ou como princípios gerais comuns à ordem interna e internacional, como o *pacta sunt servanda*, o princípio da boa-fé e do direito adquirido, ou como princípios gerais do Direito Internacional.¹⁸

Diante do contexto internacional os Estados podem reunir esforços a fim de evitar que ocorra a dupla tributação da renda ou patrimônio de seus nacionais utilizando regras de direito interno e de direito internacional para beneficiarem tanto os respectivos fiscos como os contribuintes.

Podem os Estados solucionar a dupla tributação por meio de adoção de regras unilaterais ou por meio de tratados bilaterais em que haverá delimitação da competência de um Estado para que o outro Estado receba alguma compensação e assim, o contribuinte não sofra a dupla imposição tributária sobre o mesmo fato gerador, o que auxiliará no incremento dos negócios internacionais.

¹⁸ SILVA, Roberto Luiz. **Direito Internacional Público**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 107.

3. DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

3.1. Definição

Dupla tributação internacional é a ocorrência de exigibilidade do recolhimento de tributo em decorrência do mesmo fato gerador, por dois sujeitos ativos dotados de soberanias tributárias diferentes, e o sujeito passivo é uma só pessoa.

Manuel Pires afirma que “para alguns autores, a dupla tributação consistiria na tributação de um mesmo facto ou de uma mesma riqueza, de uma mesma pessoa ou coisa por dois ou mais Estados ou na tributação da mesma fonte do imposto.”¹⁹

Alegria Borrás extraiu seis elementos que caracterizam a dupla tributação: duas soberanias fiscais independentes, dois impostos que levam o mesmo nome ou nomes diferentes, um mesmo elemento material do fato gerador, uma única causa de imposição, identidade dos sujeitos passivos e o mesmo período de tempo ou acontecimento.²⁰

Para que surja a dupla tributação deve haver concurso de normas quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência²¹ de duas normas diferentes.

A definição de dupla tributação mais utilizada na doutrina é a que se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE que é o seguinte: “O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois (ou mais) Estados, sobre um

¹⁹ PIRES, 1984, p. 35 apud BORGES, 1992, p. 62.

²⁰ BORRÁS, Alegria. **La doble imposición: Problemas Jurídico-Internacionales**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1974, p. 29.

²¹ “A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato.” ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 58.

mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.²²

Segundo a descrição formulada pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, a coincidência dos quatro elementos citados é que caracteriza a ocorrência da dupla tributação internacional.

As lições indicam que para compreensão do tema e estabelecer como premissa do raciocínio lógico, em primeiro lugar deve ser analisada a identidade de fato e a pluralidade de normas.²³

A identidade de fato é o que foi chamado pela doutrina de coincidência de quatro identidades²⁴, quais sejam: objeto, identidade do sujeito, identidade do período tributário e identidade ou semelhança do imposto.

Somente com a coincidência desses quatro elementos é possível afirmar que está ocorrendo a dupla tributação de determinada renda que se transforma em fato gerador para a imposição do gravame por dois países aonde venham a transitar as riquezas.

O elemento de identidade do sujeito é contestado na doutrina²⁵ minoritária que entende que o mesmo rendimento de pessoa física e jurídica poderia ser tributado porque não há identidade de sujeito mas de período, tributo e objeto.

Entretanto, é pacífico atualmente o entendimento de que para que ocorra a dupla tributação internacional devem estar presentes os quatro elementos citados.

²² BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre a dupla tributação internacional**. op. cit., p. 69.

²³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. op. cit., p. 29.

²⁴ BORGES, Antônio de Moura. op. cit., p. 63/64.

²⁵ Alberto Xavier sustenta existir uma corrente que afirma que a definição da dupla tributação deve ser encarada à luz de um critério geral de valoração fornecido pelo próprio Direito Tributário – e esse critério deve ser objetivo, deduzindo do princípio constitucional da capacidade contributiva. XAVIER, Alberto. op. cit., p. 33.

Além da identidade do fato, a pluralidade de normas deve estar presente para o surgimento da dupla tributação internacional, pluralidade essa de normas de ordenamentos tributários distintos originando uma colisão de sistemas fiscais²⁶.

O concurso de normas é que será regulado pelo tratado internacional de forma a evitar que a dupla tributação ocorra em transações que envolvam os países signatários do tratado.

A doutrina, para fins didáticos, classificou a dupla tributação com base em alguns critérios.

Uma primeira classificação pode ser feita quanto à ocorrência ou não de uma pluralidade de tributação, que pode ser efetiva, quando ocorre uma cumulação de pretensões ou virtual, quando os poderes impositivos se sobrepõem e não há cumulação de pretensões.

De acordo com a vontade do impositor, pode ser intencional ou não, sendo que a dupla tributação interna é intencional e a internacional é não intencional. Porém, nada impede que ocorra o contrário.²⁷

De acordo com Moreira Jr, “conforme o número de tributações, a dupla tributação pode ser simples no caso de conflito de duas tributações simples emanadas de dois Estados, enquanto a composta é a que se sobrepõe a simples.”²⁸

Também a dupla tributação pode ser classificada como real quanto se tratar de impostos reais, pessoal quando cuidar de impostos pessoais e mista quando ocorrer a dupla tributação de ambos os impostos.

De acordo com a posição dos entes tributantes, a dupla tributação pode ser vertical quando não estão em um mesmo nível, havendo uma posição de

²⁶ Denominação do professor Alberto Xavier na obra **Direito Tributário Internacional do Brasil**. op. cit.

²⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre a dupla tributação internacional** op. cit., p. 70.

²⁸ MOREIRA Jr., Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e Elementos de conexão**. op. cit., p. 46.

dependência, ao contrário da dupla tributação horizontal em que os entes tributantes estão no mesmo nível, já a dupla tributação oblíqua se dá quando os entes tributantes estão em níveis e posições hierárquicas diversas.

Destaca-se que a dupla tributação interna é diferente da dupla tributação internacional e do *bis in idem*.

Leciona Soares de Melo que o fenômeno da dupla tributação pode formar-se tanto no interior de um dado sistema jurídico, como externamente nas relações entre sistemas jurídicos postos em concurso por um dado fato tributário, surgindo a dupla tributação interna ou a internacional.²⁹

A primeira ocorre com a incidência de duas normas provenientes de diferentes entes tributantes dentro de um território soberano, exigindo o mesmo tributo de um só sujeito passivo sobre mesmo fato gerador, já a segunda, a dupla tributação internacional se dá com a incidência de normas provenientes de diferentes soberanias tributárias internacionais sobre um mesmo sujeito passivo em decorrência de um só fato gerador.

O terceiro conceito, denominado *bis in idem* surge com a exigência de tributo por um ente tributante, dentro de um território soberano, do mesmo sujeito passivo, em decorrência de um fato gerador.

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 144.

3.2. Ocorrência

Sustenta a doutrina, com base em Hegel³⁰, que o dever em relação ao tributo nasce da própria posição do homem como súdito, como pessoa sujeita à soberania do Estado. O poder fiscal tem seu fundamento, na relação de sujeição do indivíduo para com o Estado.

No século XXI, a compreensão de soberania se relativizou, em face da ordem jurídica internacional³¹, caso contrário os países não se adaptariam a globalização.

Betina Grupenmacher, citando Ruffia destaca que

Soberania é o poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica estatal assume perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana.³²

Conclusão lógica de que o poder soberano tem como fundamento a existência de um Estado.

Sustenta Said Maluf que “para que surja um Estado, este deve ser composto de população, território e governo revestidos de características essenciais: população homogênea, território certo e inalienável e governo independente.”³³

Portanto, para que um Estado possa exercer sua soberania tem que possuir um território delimitado onde ocorrerá a validade de sua ordem jurídica.

Com a ocorrência dos três elementos citados, estará formado o Estado, e conseqüentemente, poderá exercer sua soberania posto que é um poder inerente a independência de qualquer Estado.

³⁰ 1978 apud GRUPENMACHER, 1999, p.11.

³¹ BORGES, Antônio de Moura. **Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional**. Revista Fórum de Dir. Tributário-RFDT, Belo Horizonte, ano 5, n.º 25, p. 93-122, jan/fev. 2007.

³² RUFFIA, 1987, p. 115 apud GRUPENMACHER, 1999, p. 12.

³³ MALUF, Said. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1979, p.39.

A soberania nada mais é do que uma autoridade superior que não pode ser limitada por nenhum outro poder.

Said Maluf afirma que “a soberania, no plano internacional é limitada pelos imperativos da coexistência de Estados soberanos, não podendo invadir a esfera de ação das outras soberanias.”³⁴

Apesar do conceito de soberania absoluta ser o de que nenhum Estado soberano pode invadir a esfera de outro Estado em igual nível, não se faz mais possível manter esta descrição porque com a existência de crescentes relações comerciais entre países, ao firmarem tratados internacionais, parte dessa soberania tem que ser relativizada e permitir que um Estado signatário imponha algum interesse dentro do território de outro Estado signatário do tratado.

Como afirma Moura Borges, nos dias atuais, prevalece o entendimento de que a soberania estatal é relativa, por depender da ordem jurídica internacional.³⁵

Portanto, o conceito de soberania ao ser estudado no âmbito do direito internacional não pode ser considerado como absoluto da forma como era compreendido nos séculos passados pois o mundo modificou e os países precisam permitir que parte de sua soberania seja abrangida por outras, no tocante a tributação, para permitir que o comércio internacional se desenvolva.

Conseqüentemente, abrandada a soberania será também a soberania tributária.

A soberania tributária depende da soberania territorial para sua existência, uma vez que não seria possível um Estado exercer o poder de tributar se não fosse

³⁴ MALUF, op. cit., p. 53.

³⁵ BORGES, Antônio de Moura. **Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional**. Revista Fórum de Dir. Tributário-RFDT, Belo Horizonte, ano 5, n.º 25, p. 93-122, jan/fev. 2007, p. 96.

soberano em determinado território, e na tentativa de fazer isso no território de outro Estado, estaria violando normas de direito internacional.

O poder fiscal é inerente ao Estado e faz parte de sua soberania. Sendo soberano o Estado pode impor sua vontade aos súditos exigindo tributos. Assim, o dever de pagar tributos nasce do fato do indivíduo sujeitar-se ao Estado.

Pedro Soares Martinez afirma que “a soberania fiscal constitui um dos aspectos da soberania financeira; e esta por sua vez, um dos aspectos da soberania estadual. Por isso, relativamente à soberania fiscal deparam-se-nos os mesmos complexos problemas inseparáveis do conceito de soberania.”³⁶

O tributo, mesmo surgindo sob o manto da soberania estatal, e da sujeição dos seus súditos às emanações do ente, não é uma imposição exigida arbitrariamente do sujeito passivo.

Dessa forma, o tributo representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas de que necessita para poder atender aos seus fins. No Estado moderno, isso se justifica somente quando permitido por lei, criada pelo órgão estatal autorizado a legislar.

O poder fiscal deixa de ser um poder de fato para se transformar num poder jurídico, o qual é exercido consoante normas jurídicas.

Esse poder Estatal se manifesta através do direito de produzir normas jurídicas tributárias.

Segundo Pedro Soares Martinez “no plano internacional, a soberania tributária do Estado acha-se naturalmente limitada, pela coexistência de outras soberanias, às suas fronteiras territoriais, só dentro dela se exercendo, em princípio, o poder de tributar.”³⁷

³⁶ MARTINEZ, Pedro Soares. **Manual de direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1993, p. 68.

³⁷ *Ibid.*, p. 79.

A competência tributária envolve a delimitação dos ou do ente que detém poder proveniente da Carta Magna para impor a incidência de tributos sobre determinada renda ou capital, sendo que esta competência, internamente no Brasil, pode ser dividida entre a União, os Estados e Municípios, o que é denominado de repartição da competência tributária, dividindo-se, também, a distribuição das receitas tributárias.

Para Moreira Jr

A multiplicidade de critérios de delimitação de competência tributária internacional reside na diversidade de interesses políticos e econômicos perseguidos pelos Estados. Esse fenômeno é chamado por Manuel Pires de princípios fiscais complexos, ou seja, as legislações emanadas de entes soberanos distintos permitem a tributação da mesma realidade.³⁸

Portanto, no âmbito da competência tributária internacional, devem ser analisadas as opções de forma de tributar de cada soberania tributária. Assim, no que tange aos tributos diretos que se destacam os que incidem sobre a renda e capital, os Estados podem optar por tributar de acordo com os seguintes princípios: da universalidade que se subdivide em dois critérios o da residência e o da nacionalidade e o princípio da territorialidade que tem o critério da fonte da renda auferida.

De acordo com o critério da residência, normalmente utilizado pelos países mais desenvolvidos³⁹ a renda do residente no território do Estado é que será tributada, independentemente de sua nacionalidade.

A definição de que se a pessoa física ou jurídica é residente de determinado Estado, ficará a cargo da legislação interna que será aplicada a convenção bilateral firmada para evitar a dupla tributação.

³⁸ MOREIRA Jr, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e Elementos de conexão**. op. cit., p. 52.

³⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit. p. 52.

Dessa forma, no caso de firmada uma convenção poderia ser evitada a dupla exigência tributária quando a renda proveniente de outro Estado seria tributada na residência do sujeito passivo.

De acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, “[...] residente de um Estado Contratante designa toda pessoa que, em virtude da legislação deste Estado, esteja sujeita ao tributo neste Estado por razão do seu domicílio, da sua residência, da sua sede de direção ou qualquer outro critério de natureza análoga [...]”⁴⁰

Sustenta Borges que

A adoção do critério da residência satisfaria o princípio da igualdade pois seria tributada a renda global do contribuinte independente do local onde foi auferida e da neutralidade com a supressão dos efeitos de incentivos fiscais, comumente concedidos pelos Estados importadores de capitais, a fim de os atrair.⁴¹

Já o princípio da nacionalidade é aquele em que o indivíduo terá a renda auferida, tributada em virtude de ser nacional de um Estado.

Também, como no caso da residência, a nacionalidade dos indivíduos será determinada pelas normas internas de cada Estado, consoante dispõe o artigo 4.^{o42} do Modelo de Convenção da OCDE.

Afirma Borges que

Por influência do Modelo de Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, as convenções sobre dupla tributação internacional no que tange às pessoas jurídicas, têm aderido à teoria da incorporação que é aquela que se determina a personalidade da pessoa jurídica segundo a qual é definida pela lei

⁴⁰ Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação da renda e patrimônio da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Artigo 4,^o parágrafo 1.^o.

⁴¹ BORGES, op. cit., p. 53

⁴² Artigo 4.^o Residente. Para os efeitos desta convenção, a expressão, residente de um Estado contratante, significa toda pessoa que, em virtude da legislação deste Estado, esteja sujeita a imposição tributária em razão de seu domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza análoga.

de constituição da sociedade, que nem sempre coincide com a lei do lugar onde se processa a referida constituição.⁴³

Esse princípio tem encontrado resistência e está em desuso⁴⁴ uma vez que a tendência universal é tratar igualmente nacionais e estrangeiros, o que não aconteceria no caso de um Estado tributar os estrangeiros residentes no seu território e os nacionais residentes no exterior não.

Existe também, dentro do princípio da territorialidade, o critério da fonte para definir a forma de impor tributos sobre a renda dos indivíduos.

Segundo o critério da fonte, será tributada a renda auferida pelo país de onde se origina a renda, ou seja, a fonte da mesma.

Leciona Moura Borges que

O critério da fonte é muitíssimo importante, dado que é adotado por todos os Estados, em combinação principalmente com o critério da residência, sendo que os Estados em desenvolvimento, diferentemente dos desenvolvidos, geralmente o adotam de forma preponderante [...]⁴⁵

Existem duas formas de definir a fonte da renda⁴⁶: a teoria da fonte produtora que entende ser a fonte de renda o território do Estado em que são explorados os fatores de produção e a teoria da fonte pagadora que entende estar a fonte da renda no território do Estado onde é obtida a sua disponibilidade econômica ou jurídica.

Afirma a doutrina que os argumentos utilizados a favor do critério da fonte são os de que atendem razões de ordem econômica e social, satisfazendo o princípio da territorialidade e da equidade o que conseqüentemente permite maior controle fiscal.⁴⁷

⁴³ BORGES, Antônio de Moura. **Revista Fórum de Dir. Tributário-RFDT**, Belo Horizonte, ano 5, n.º 25, p. 93-122, jan/fev. 2007, p.109.

⁴⁴ BORGES, op. cit., p.109.

⁴⁵ BORGES, op. cit., p. 114.

⁴⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. op. cit., p. 252.

⁴⁷ BORGES, op. cit., p. 116.

Como destacado, a dupla tributação internacional resulta das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, em conjugação com critérios diferentes de delimitação da competência tributária ou, com o mesmo critério, porém, entendido diversamente.

Dessa forma, com os elementos elencados, nota-se que tornar-se-ia difícil, sem um acordo entre os países, evitar a dupla tributação da mesma renda uma vez que podem ser adotados diversos critérios para exigência do tributo ou até o mesmo critério mas de forma diversa o que faz com que o sujeito passivo seja sempre prejudicado e duplamente tributado.

Com os tratados destinados a evitar ou minimizar a dupla tributação é que se permitira diminuir esse encargo tributário decorrente da dupla incidência tributária, facilitando as relações comerciais entre os países.

3.3. Conseqüências

Como já destacado, com o incremento do comércio internacional, a dupla tributação pode ensejar a diminuição do fluxo de capital, por não ser rentável a negociação entre países que tributem a mesma renda em ambos os territórios.

Como afirma Moreira Jr, a dupla tributação internacional acaba por influenciar diretamente nas relações comerciais por dificultar o trânsito de pessoas, mercadorias, tecnologia etc.⁴⁸

Além desses fatores, os contribuintes potenciais podem procurar brechas legais ou até formas ilegais de evitar o tributo ou economizarem o mesmo, a fim de não serem prejudicados quando da prática de negócios entre países que não possuem acordo para evitar a dupla tributação de renda e capital.

Podemos dividir as conseqüências⁴⁹ decorrentes da dupla tributação internacional em econômicas, financeiras, culturais, sócio-políticas e quanto à justiça desta prática.

O prejuízo nas atividades econômicas internacionais, interferência no movimento de capitais e pessoas, dificultando o intercâmbio de bens e serviço são as principais conseqüências econômicas causadas pela dupla tributação.

Não importa se a carga tributária é alta ou pequena, se os investidores têm conhecimento da ocorrência de dupla tributação irão abandonar o país para investir em outro em que seu capital não seja duplamente tributado, visando maiores lucros e menor carga tributária.

⁴⁸ MOREIRA, Jr. Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de conexão**. op. cit., p. 54.

⁴⁹ Classificação obtida em BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 85.

Já, como consequência financeira da ocorrência da dupla tributação internacional, destaca-se a dificuldade dos países em arrecadar tributos de operações internacionais porque os sujeitos passivos procurarão formas de evitar ou minimizar a carga tributária por meio de planejamento tributário internacional.

Surgem os institutos da elisão e evasão fiscal.

Destaca Pietro Adonino que o planejamento tributário internacional é um complexo de iniciativas de organização que as empresas realizam para otimizar o custo fiscal que devem suportar, levando-se em consideração os diferentes ordenamentos tributários em que operam, analisando os fatores em que se relacionam e que se diferenciam.⁵⁰

Pode o contribuinte usar o planejamento tributário internacional a fim de evitar a ocorrência de dupla tributação ou até a incidência tributária.

Para que se desenvolva um planejamento tributário internacional devem ser analisadas as normas de diferentes ordenamentos jurídicos, a compatibilidade quanto à hierarquia das fontes normativas, das diferenças de qualificação de atos e negócios e a diferente interpretação das normas que regulam institutos iguais.

Sob esta ótica, o planejamento tributário internacional é muito mais complexo que aquele feito para um só ordenamento jurídico pois tem que considerar as peculiaridades de diferentes ordenamentos.

Assim, seria mais fácil para os contribuintes e para o fisco a existência de uma convenção que evitasse a dupla tributação da renda de forma a facilitar aos contribuintes que não necessitariam praticar o planejamento tributário internacional para tentar elidir tributos ou até a prática ilícita da evasão para não recolher tributos em duplicidade, apesar de devido.

⁵⁰ADONNINO, Pietro. La planificación fiscal internacional. In: **Curso de Derecho Tributario Internacional**. Tomo I. Bogotá: Temis, 2003, p.51-83.

Além desse meio, as empresas também não precisariam se valer da prática do preço de transferência a fim de burlar a legislação tributária dos Estados.

A prática do planejamento tributário pode ser desenvolvida por atos lícitos ou ilícitos.

Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro.

No âmbito internacional a elisão fiscal é a prática do contribuinte de atitudes que coloquem determinado fato gerador sob a égide de sistema tributário mais favorável que o sistema jurídico nacional de forma a economizar ou até não incidir tributo.

Logo, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico eleito.

Na evasão fiscal, ao contrário de elisão, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, uma forma de reduzi-la ou ocultá-la perante o fisco.

Tanto pode ser caracterizada como a falsa informação repassada ao fisco para não gerar tributo, como o não recolhimento intencional.

Portanto, a ilicitude da conduta do contribuinte é a principal característica da prática evasiva, devendo haver a intenção de evitar o recolhimento do tributo.

Diante da crescente evasão fiscal, nota-se que no âmbito das convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional, os países estão colocando como primeiro interesse a troca de informações na convenção para evitar a evasão e, como consequência, a diminuição da ocorrência da dupla tributação.

Dessa forma, as convenções muitas vezes são firmadas com a intenção de existir cooperação administrativa entre os países a fim de evitar a evasão fiscal e como consequência evitar ou minimizar a dupla tributação.

Outro elemento importante do planejamento fiscal, seria a ocorrência da prática de transferência de preços por pessoas jurídicas.

O mecanismo desse artifício consiste na prática por empresas com sede e filiais em países diferentes de transferência de preços para o país cuja carga tributária seja menor, e aquele cuja carga tributária seja maior teria um fato gerador de menor valor, e conseqüentemente, menor encargo tributário.

A expressão preço de transferência tem sido utilizada para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal.

Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado, divergindo do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

De acordo com Pietro Adonino

La determinación de la medida del precio de transferencia puede producir, de hecho, una importante desviación de la materia imponible de un ordenamiento a outro y, por tal motivo, deben ser evaluados el valor normal de los bienes cedidos, de los servicios prestados, de los bienes y de los servicios recibidos.⁵¹

O controle fiscal dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais.

⁵¹ ADONNINO, Pietro. La planificación fiscal internacional. In: **Curso de Derecho Tributario Internacional**. op. cit., p. 76.

No artigo 9.^{o52} do Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação da OCDE está disposto sobre o tratamento a ser dado quando os preços praticados entre empresas vinculadas não refletem os preços de mercado, implicando em possíveis distorções no montante do imposto devido pelas empresas associadas, com reflexos nas receitas fiscais dos países em que tais empresas estão localizadas.

Diversos países vêm instituindo esse controle como medida de salvaguarda de seus interesses fiscais, haja vista a constatação de manipulação dos preços por empresas interdependentes em transações internacionais, objetivando usufruir de regimes tributários mais favoráveis.

Além destas conseqüências temos ainda, as culturais que se demonstram pela dificuldade no trânsito de estudiosos, atletas, cientistas por não ser vantajoso para eles terem a renda tributada no local de residência e na fonte, ou seja, no país estrangeiro e, sócio-política, que se define com a dificuldade dos países estreitarem relações internacionais.

Finalmente, temos a conseqüência quanto à justiça da prática pois, como destaca Borges, a dupla tributação é injusta, sob o fundamento de que viola a justiça fiscal, por acarretar tributação global de uma pessoa, sem a observância do princípio da capacidade contributiva.

Portanto, a dupla tributação internacional não traz qualquer vantagem aos países, sendo importante o desenvolvimento do tema para que o país firme tantas convenções possíveis de forma a facilitar o ingresso de capital, com o incremento de relações internacionais e melhor colocação no mundo globalizado.

⁵² Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação internacional da renda e capital da OCDE, artigo 9.º 1- Quando: a) Uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou b) As mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante.

3.4. Medidas unilaterais para evitar a dupla tributação internacional

Diante dos problemas que surgem com a ocorrência da dupla tributação internacional, os Estados podem adotar medidas unilaterais a fim de minorar ou solucionar seus efeitos.

É importante ressaltar, como já foi explicado, que essa prevenção ou até a eliminação da dupla tributação internacional pode ser feita pelos contribuintes por meio de planejamento tributário ou pelos Estados.

Como leciona Borges, “as medidas unilaterais tomadas pelos Estados para evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional se consubstanciam na criação de normas internas com tal objetivo, traduzindo uma autolimitação das suas respectivas competências tributárias internacionais.”⁵³

Dessa forma, internamente os Estados podem criar normas que limitem sua competência tributária de forma que determinadas situações tributáveis no exterior deixem de ser dentro do seu território.

Usualmente⁵⁴ os Estados que estabelecem medidas unilaterais para evitar ou eliminar a dupla tributação são aqueles que adotam o critério da residência.⁵⁵

Segundo relatório da Comissão de Assuntos Fiscais da Câmara de Comércio Internacional, de 1951, existem quatro maneiras diferentes de eliminar a dupla tributação por ação unilateral: em primeiro lugar, isentando determinadas categorias de rendimento que desempenham papel menos importante na sua vida econômica

⁵³ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 90.

⁵⁴ Ibid., p. 90

⁵⁵ Moreira Jr. afirma que os Estados da fonte também utilizam medidas unilaterais para evitar a dupla tributação como o método a isenção, o da imputação e o da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculos, o da redução de alíquota e o da divisão do poder tributário. Moreira Jr, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de conexão**. op. cit., p. 58.

do que na do país de residência; em segundo lugar, determinando a parte que lhe compete no rendimento cuja produção está ligada ao seu território e ao de outros países; em terceiro lugar, banindo completamente a tributação extraterritorial; em quarto lugar, limitando-se a fazer incidir sobre o rendimento dos não-residentes um imposto proporcional da taxa uniforme.⁵⁶

Dessa forma, os meios destinados a evitar ou minimizar a dupla tributação pelos Estados podem contemplar o método da isenção, da imputação, da redução de alíquotas e da dedução de impostos pagos no exterior da base de cálculo.

Porém, destaca Moreira Jr. que “apesar de muitos Estados adotarem essas medidas unilaterais, justamente pela facilidade e praticidade, a eliminação da bitributação só poderá ser atingida, de forma apropriada, com a celebração de Convenções bilaterais ou multilaterais entre os Estados.”⁵⁷

Passemos a análise de cada método.

3.4.1. Método da Isenção

O método da isenção é aquele cujo Estado isentará total ou parcialmente as rendas provenientes do exterior.

De acordo com Borges “o método da isenção consiste em eximir, total ou parcialmente as rendas derivadas de fonte estrangeira. Trata-se do método tradicionalmente utilizado pelos Estados que adotam o sistema jurídico continental europeu [...]”⁵⁸

⁵⁶ Câmara de Comércio Internacional – Dupla tributação internacional, in **Cadernos de ciência e técnica fiscal**, pp 57-8 apud BORGES, 1992, p. 90.

⁵⁷ MOREIRA Jr., op. cit., p. 58

⁵⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 91.

Cumprido ressaltar que o Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE atribui ao país de residência o ônus pela concessão da isenção de rendimentos.⁵⁹

O método de isentar as rendas provenientes do exterior pode ser desenvolvido em duas modalidades: isenção integral ou isenção com progressividade.

Na isenção integral, os rendimentos produzidos no exterior não são considerados no país de residência para qualquer finalidade, sendo excluídos da base de cálculo do imposto devido na residência.

Segundo Dornelles, a isenção integral pode ser concedida⁶⁰ tanto pelo Estado de fonte do rendimento como pelo da residência do beneficiário.

Moura Borges destaca que

A isenção integral, obviamente, concedida pelo Estado da residência, é a que mais interessa aos Estados importadores de capital, mas, por ser considerada injusta, na medida em que beneficia as pessoas que auferem rendas no exterior, em relação àquelas que as obtêm no seu próprio Estado, é pouco utilizada.⁶¹

Essa forma de isenção integral é adotada no Modelo de Convenção da OCDE em relação, por exemplo, à tributação dos *royalties*⁶² e dos ganhos na alienação de determinados bens⁶³, tais como ações.

Além da isenção integral existe o método da isenção com progressividade.

Neste método, os rendimentos de fonte estrangeira, ainda que isentos de tributação no Estado residência, integram a base de cálculo para a determinação da

⁵⁹ Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação internacional da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, artigo 23 A.

⁶⁰ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. op. cit., p. 11.

⁶¹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 91.

⁶² Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação internacional da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, Artigo 12, parágrafo 1º.

⁶³ Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação internacional da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, Artigo 13, parágrafo 4º.

alíquota aplicável à totalidade dos rendimentos do contribuinte, sejam produzidos no Estado de residência ou no exterior.

Tal alíquota, contudo, será aplicada somente sobre a parcela dos rendimentos gerados no próprio Estado de residência, excluída a parcela de fonte estrangeira.

Entende Borges que a isenção com progressividade é mais adequada à sistemática de tributação das pessoas físicas, sendo aplicável na tributação das pessoas jurídicas somente no caso de adoção de alíquotas progressivas.⁶⁴

No Modelo de Convenção da OCDE o método da isenção com progressividade é utilizado no artigo 23-A, parágrafo 3º.

Quando um residente de um Estado-Contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de patrimônio que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou patrimônio desse residente, ter em conta os rendimentos ou patrimônios isentos.

3.4.2. Método da imputação

O método da imputação, denominado em inglês como *tax credit*, considera o imposto que incide sobre o rendimento.

Dessa forma, o Estado da residência do contribuinte lhe dá um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte do rendimento.

Afirma Moura Borges que “por esse 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.”⁶⁵

⁶⁴ BORGES, op. cit., p. 91.

Portanto, esse método somente pode ser utilizado por Estados que considerem a renda global do contribuinte independentemente de onde se origina. Esses Estados são aqueles cujo critério de delimitação da competência tributária utiliza o critério da nacionalidade ou residência.

O método da imputação, assim como o da isenção pode ser dividido em dois tipos: imputação ordinária e imputação integral.

Na imputação ordinária, o tributo pago no exterior se transformará em um crédito no Estado da residência do contribuinte, porém, até o valor da fração do seu próprio imposto, correspondente ao rendimento de fonte externa.

Dorneles sustenta que

Dessa forma, quando o imposto no país de fonte for inferior ao do país de residência, o crédito a ser concedido corresponderá exatamente ao imposto pago no exterior. Todavia, quando a situação for inversa, o crédito no país de residência absorverá apenas uma parte do imposto estrangeiro.⁶⁶

Este limite fixado tem a finalidade de impedir que um tributo pago no exterior seja utilizado para abater os tributos devidos por rendimentos obtidos no Estado de residência.

O outro método é o da imputação integral que “não condiciona o crédito a ser concedido pelo país de residência a um limite máximo, pois leva em consideração a totalidade do imposto efetivamente pago no exterior.”⁶⁷

Quando o tributo pago no exterior for igual ou superior ao a ser pago na residência, a imputação integral acaba por se assemelhar à isenção integral pois nada será devido pelo contribuinte.

Os métodos de imputação, seja ela ordinária ou integral, embora eliminando total ou parcialmente a dupla tributação, apresentam um sério inconveniente para o país importador de capital, na medida em que neutralizam os efeitos

⁶⁵ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 91.

⁶⁶ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. op. cit., p. 14.

⁶⁷ BORGES. op. cit., p. 91.

de qualquer redução ou eliminação de imposto concedida para a captação de investimentos do exterior.⁶⁸

3.4.3. Método da redução da alíquota

Esse método consiste em tributar as rendas provenientes do exterior com alíquota reduzida.

Existem correntes doutrinárias que afirmam não constituir um verdadeiro método para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional diante da diversidade dos impostos e de suas alíquotas.⁶⁹

3.4.4. Método da dedução da base de cálculo de impostos pagos no exterior

O referido método é o que próprio nome diz, o que foi pago no exterior será deduzido da base de cálculo no Estado da residência.

Entende Dornelles que o método a dedução faz com que o imposto no país de residência incida sobre o montante líquido do rendimento recebido do exterior não sendo, contudo permitida qualquer imputação contra o imposto assim calculado.⁷⁰

Vejamos um exemplo desenvolvido por Francisco Dornelles:

⁶⁸ CANTO, 1968, apud DORNELLES, 1979, p. 15.

⁶⁹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 92.

⁷⁰ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. op. cit., p. 16.

Suponhamos que:

- a) um residente no Estado A recebe um rendimento de 100.000, sendo 80.000 produzidos no Estado A e 20.000 produzidos no Estado B;
- b) o imposto incidente no Estado B sobre os 20.000 recebidos pelo residente no Estado A seja de 40%, isto é, 8.000.

De acordo com o método da dedução o imposto no Estado A incidirá sobre 92.000, que constitui o somatório dos 80.000 produzidos no Estado A, mais o montante líquido recebido do Estado B, 12.000 (20.000 – 8.000).⁷¹

É possível concluir que a adoção de medida unilateral para evitar a dupla tributação pode ser prejudicial a um Estado que não tributa um determinado fato gerador de tributo porque na via oposta outro Estado pode não fazer o mesmo com os cidadãos do Estado que adotou a medida unilateral.

Dada a não reciprocidade de tratamento, é possível e provável que as medidas unilaterais possam não produzir os efeitos desejados. O modo de evitar que seja inócua a criação de ordens internas que provocam tratamento não isonômico indica que seria mais conveniente e seguro adotar a via da criação de convenção bilateral com a finalidade de evitar a dupla tributação.

3.4.5. Métodos do crédito presumido e do crédito fictício

O método do crédito presumido, denominado em inglês como *matching credit*, se dá da seguinte forma: o Estado da residência concede um crédito superior ao imposto fixado de acordo com a legislação do Estado fonte.

Destaca Dorneles que esta modalidade de crédito é de grande valia para os países importadores de capital que podem utilizar seu imposto de renda como

⁷¹ Ibid., p. 17

instrumento de atração de recursos externos para aplicação em atividades econômicas que desejam incentivar.⁷²

No Brasil, o método é utilizado nas convenções firmadas para evitar a dupla tributação no tocante aos dividendos, juros e royalties que não gozem de isenção no país de residência do beneficiário.⁷³

Já o crédito fictício, denominado em inglês de *tax sparing*, nada mais é do que a outorga de um crédito, no país de residência, que corresponda ao imposto estabelecido no país da fonte do rendimento, desde que não tenha sido reduzido ou eliminado em decorrência de incentivo fiscal ou por convenção para eliminar a dupla tributação.

O método do crédito fictício existe para evitar prejuízo ao contribuinte, manter a igualdade entre residentes que operam no exterior e eliminar o benefício do Estado de residência, em função do sacrifício suportado pelo país fonte.⁷⁴

Destaca Dorneles que difere, contudo, do *matching credit* num aspecto fundamental, pois, enquanto por este último é previamente fixada uma alíquota com base na qual se calcula o crédito, pelo *tax sparing* o seu montante poderá variar em razão de flutuações no nível de tributação, no país importador de capital.⁷⁵

Portanto, a diferença de um método e do outro é que no crédito presumido há uma prefixação do crédito de imposto sob um determinado percentual, e no crédito fictício, ocorre um mecanismo onde o Estado fonte declara os impostos que teriam sido pagos caso não existisse qualquer benefício.

⁷² Ibid., p. 19

⁷³ Ibid., p. 19.

⁷⁴ TÓRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 466.

⁷⁵ Ibid., p. 20.

3.5. Medidas bilaterais para evitar a dupla tributação internacional

As medidas unilaterais para evitar a dupla tributação internacional muitas vezes não contemplam o desejado pelos Estados que é a manutenção do fluxo de capitais, a arrecadação tributária e a mínima evasão.

Dessa forma, pode-se concluir que a melhor forma de evitar a dupla tributação internacional beneficiando o fisco e os contribuintes é a assinatura de acordos bilaterais.⁷⁶

Leciona Borges que

As convenções bilaterais podem resolver grande parte dos problemas de dupla tributação internacional, pois, por meio delas os Estados concedem alívios tributários, limitando os seus respectivos poderes de tributação, de forma bem mais abrangente do que estariam dispostos a fazê-lo indiscriminadamente.⁷⁷

Por meio de convenções, os Estados contratantes podem delimitar suas respectivas competências tributárias, enquanto Estados da fonte produtora dos rendimentos e Estados da residência. Assim, poderão limitar sua soberania tributária, estabelecendo, ainda, formas de minimização ou isenção, tudo com vista a evitar o fenômeno da dupla tributação internacional.

Podem ser estabelecidas regras como a de reservar-se com exclusividade a tributação de determinadas espécies de rendimentos a cada um dos Estados, devendo o Estado a que não foi reservado o direito de tributar certos rendimentos renunciar-lhes a tributação, ou a de se determinarem as espécies de rendimentos tributáveis tanto pelo Estado da residência, quanto pelo Estado da fonte, atribuindo-

⁷⁶ Cumpre ressaltar que os tratados são bilaterais porque os tratados multilaterais dificultam a harmonização da legislação tributária de mais de dois Estados.

⁷⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 95.

se a cada um deles a obrigação de eliminar ou atenuar a dupla tributação, por meio da concessão de isenções, ou da aplicação do método de imputação.

Para Moura Borges

É importante destacar que frequentemente, os tratados bilaterais apenas atenuam os seus efeitos, sendo que em determinadas circunstâncias permitem que a dupla tributação subsista em matérias que os Estados não entrem em acordo.⁷⁸

Mesmo assim, são destacadas no presente trabalho as convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação.

O principal meio utilizado pelos Estados para estabelecer regras nas convenções que evitem ou atenuem a dupla tributação é a criação de critérios que harmonizem as competências tributárias para que não sejam tributadas as mesmas modalidades de rendimentos.

As competências tributárias entrarão em acordo para evitar a dupla tributação pela definição dos critérios de tributação baseados nos critérios da residência, nacionalidade ou fonte.

Assim, os Estados contratantes distribuem competências de exigência tributária, podendo ser reservada a tributação de determinadas categorias de rendimentos a um Estado e o outro renuncia à tributação daqueles rendimentos de tributação exclusiva do outro Estado, e também, podem ser delimitadas as categorias de rendimentos que podem ser tributados seja pelo Estado da residência ou da fonte e atribui-se ao outro Estado o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação, utilizando ou método da isenção ou o da imputação.⁷⁹

Portanto, os acordos buscam a adoção de critérios uniformes de tributação para evitar ou atenuar a dupla tributação.

⁷⁸ BORGES, **Convenções sobre dupla tributação internacional**. op. cit., p. 94.

⁷⁹ Ibid., p. 97.

Destaca a doutrina que as convenções não têm mais objetivado somente remover ou atenuar a dupla tributação mas cada vez mais proteger os interesses orçamentários evitando a evasão fiscal.⁸⁰

Dessa forma, buscando facilitar as negociações, com a existência de Modelos de Convenções, os países procuram firmar esses acordos para evitar a dupla tributação, e também, diminuir a evasão fiscal. Os métodos sugeridos para a resolução do problema da dupla tributação, seja no Modelo de Convenção da OCDE, da ONU ou dos Estados Unidos da América, são o da isenção e o da imputação.

Diante da importância nas negociações bilaterais, esses modelos serão analisados detidamente nos próximos capítulos.

3.5.1. Aspectos das convenções

3.5.1.1. Generalidades

Diante do mundo modificado após a Segunda Guerra Mundial e o interesse dos países em não mais conquistarem territórios alheios mas de se integrarem seja comercialmente ou culturalmente, surgiu a necessidade de firmarem acordos para que pudessem negociar seus interesses.

A forma encontrada pelos países interessados em negociar além de suas fronteiras foi a utilização de tratados que nada mais são do que acordos firmados

⁸⁰ MOREIRA Jr., op. cit., p. 68; BORGES, op. cit., p. 94.

entre duas soberanias para que, relativizando seu poder, possam firmar compromissos em que ambos os lados façam concessões e tenham benefícios.

Os tratados com o intuito de evitar a dupla tributação internacional são tratados internacionais como quaisquer outros, e portanto, regidos pelo direito dos tratados.

Jan H. Christiaanse afirma que

Num sentido geral, pode-se dizer que um tratado fiscal serve, a quatro objetivos:

1. proteção do contribuinte – pessoa física ou jurídica – contra a bitributação internacional;
2. prevenção contra a falta de estímulo do livre-comércio e transferência de capital e tecnologia em razão da tributação onerosa;
3. proteção do contribuinte contra discriminação e disponibilidade da máxima segurança jurídica possível;
4. aperfeiçoamento da cooperação entre os Estados em assuntos tributários.⁸¹

Portanto, para incrementar a negociação entre os Estados, sejam eles desenvolvidos ou em desenvolvimento, algumas fases devem ser cumpridas a fim de que a convenção seja firmada, e passe a ter validade jurídica na ordem interna dos Estados signatários, e na ordem internacional.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), de 22 de maio de 1969, codificou o direito internacional que anteriormente era consuetudinário.

O projeto de Convenção foi preparado pela Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas, e foi submetido pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas à apreciação da Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados.

A celebração se deu em 1969 e a entrada em vigor se deu em 27 de janeiro de 1980.

⁸¹ CHRISTIAANSE, Jan H. Recentes progressos no Direito Tributário Internacional. In: **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 428-440.

A fim de que as convenções fossem externamente cumpridas, foram elencadas na CVDT, regras basilares de direito internacional como, por exemplo, o *pacta sunt servanda* (artigo 26)⁸² e seu corolário segundo o qual o direito interno não pode legitimar a não execução de um tratado (artigo 27)⁸³, a cláusula *rebus sic stantibus* que não permite a denúncia de um tratado quando passa a existir uma mudança fundamental nas circunstâncias que tenha ocorrido em relação àquelas existentes ao tempo de sua estipulação. (artigo 62)⁸⁴.

Sustenta Valério Mazzuoli que

A Convenção de 1969 foi complementada pela Convenção de 1986 sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, que teve por finalidade reconhecer às Organizações Internacionais o direito de firmar tratados e convenções.⁸⁵

O governo brasileiro enviou, em 1992, o texto da CVDT para o Congresso Nacional, mas até o momento o Brasil não cumpriu as formalidades exigidas pela Carta Magna, e dessa forma não está submetido às regras Convenção⁸⁶.

No artigo 1.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados está disposto que “tratado significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.”⁸⁷

⁸² Artigo 26. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2007.

⁸³ Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2007.

⁸⁴ Uma mudança fundamental de circunstâncias, ocorrida em relação às existentes no momento da conclusão de um tratado, e não prevista pelas partes, não pode ser invocada como causa para extinguir um tratado ou dele retirar-se. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2007.

⁸⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados internacionais**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p.20.

⁸⁶ SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira**. Florianópolis: OAB/SC, 2003. p. 67.

⁸⁷ Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2007.

A Convenção de Viena veio regular como negociam as partes, os órgãos encarregados da negociação, o gênero dos textos produzidos, a forma de assegurar a autenticidade do texto, como as partes manifestam o seu consentimento em obrigar-se pelo acordo, a forma de entrada em vigor do compromisso firmado, quais os efeitos que tal compromisso produz sobre os pactuantes e terceiros e a forma de duração, alteração e término dos atos internacionais.⁸⁸

Portanto, as convenções são atos jurídicos que surgem pela expressão da vontade dos Estados contratantes destinados a produzir efeitos consubstanciando-se em um ato jurídico internacional.

Faltando a vontade de contratar com vistas a criar obrigações mútuas para as partes, não existirá convenção internacional.

Segundo Francisco Rezek

A produção de efeitos de direito é essencial ao tratado, que não pode ser visto senão na sua dupla qualidade de ato jurídico e de norma. O acordo formal entre Estados é o ato jurídico que produz a norma, e que, justamente por produzi-la, desencadeia efeitos de direito, gera obrigações e prerrogativas, caracteriza enfim, na plenitude de seus dois elementos, o tratado internacional.⁸⁹

Portanto, a convenção é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público e destinados a produzir efeitos jurídicos na órbita internacional, sendo importante lembrar que esses acordos por produzirem efeitos criam, modificam ou extinguem direitos de uma relação existente entre os Estados contratantes.

Deve ser submetido às fases de negociação até a assinatura dos termos da convenção para que possa ser submetido à apreciação e aprovação do Poder Legislativo, no ordenamento jurídico brasileiro.

⁸⁸ MAZZUOLI, op. cit., p.20.

⁸⁹ REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: Curso elementar**. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 19.

Aprovado o anteprojeto do tratado pelo Parlamento, será devolvido ao Poder Executivo para ratificação.

De acordo com o Manual para Negociação de Convenções Tributárias Bilaterais entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento, existem sete fases para o procedimento de negociação dos Tratados para evitar a dupla tributação: a) verificação da necessidade de existência de um tratado para evitar ou atenuar a dupla tributação, analisando as relações econômicas entre os Estados envolvidos; b) após a análise são estabelecidos contatos iniciais entre os corpos diplomáticos de cada Estados; c) a eleição de uma delegação técnica especializada em tributos e legislação tributária; d) escolhida a delegação, são preparadas as negociações por meio de estudo dos sistemas tributários de cada Estado, elaborando-se um documento com as matérias e serem abordadas pelo tratados; e) as delegações se reúnem na próxima etapa a fim de discutirem os assuntos trazidos nos projetos elaborados pelas delegações; f) a condução das negociações é a próxima fase em que artigo por artigo do projeto é examinado, e chegado a um acordo, é elaborado o texto final e; g) ao final, o texto é levado para assinatura das autoridades superiores, qual seja, a delegação de negociação, após exame e aprovação.⁹⁰

Cumpridas as fases elencadas, os Estados signatários da convenção passarão à fase de expressar o consentimento com o documento formulado para que posteriormente, após assinado, passe a vigorar no ordenamento jurídico interno e internacional.

⁹⁰United Nations. Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries. Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan008579.pdf>. Acesso em: 30 de janeiro de 2008.

No artigo 11⁹¹ da Convenção de Viena está expresso que o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por qualquer outro meio, desde que previamente acordado pelas partes.

Destaca Valério Mazzuoli que “a entrada em vigor dos tratados ou convenções internacionais dá-se, em verdade, através da troca ou depósito dos instrumentos de ratificação em órgão que assuma a sua custódia, cuja notícia o depositário dará aos demais pactuantes.”⁹²

No Brasil, a ratificação é uma forma de conferir maior segurança nas relações internacionais, e em especial, à parte ratificante, pois outro Poder, no caso o Legislativo, estará analisando os termos da convenção e verificando se realmente existiu o mútuo consentimento e se é constitucional.

Após a ratificação, o ato é promulgado para atestar a existência da convenção celebrada pelo Brasil, e que preencheu todas as formalidades exigidas para a sua conclusão, ordenando a sua execução dentro dos limites aos quais se estende a competência Estatal.

Por fim, o tratado é promulgado, passando a vigorar internamente e produzir efeitos interna e externamente.

Depois de cumpridas as determinações da assinatura e ratificação do tratado o mesmo entrará em vigor nos planos temporal e espacial, ou seja, na data neles prevista e na ausência de previsão, na data em que as partes acordarem, e vigorará no território dos Estados que se obrigaram perante aquele determinado tratado.

⁹¹ Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2007.

⁹² MAZZUOLI, Valério. **Tratados internacionais**. op. cit., p. 48.

3.5.1.2. Convenções e a legislação interna

Na doutrina existe uma divergência se o direito internacional e o direito interno são espécies em igual nível hierárquico, ora devendo uma delas ou ambas encontrar-se subordinada à outra.

Divide-se a doutrina entre o dualismo e o monismo jurídico que informam sobre a possibilidade do direito internacional e o direito interno serem ordenamentos jurídicos diversos ou únicos.

Destaca Cibele Schuelter que

Para estabelecer a relação entre as fontes de direito nacionais e internacionais é necessário, então, examinar a base doutrinária que constitui estas duas teorias, cujo resgate é importante à medida que é necessário compreender o mecanismo de atribuição de validade, vigência e eficácia das normas internacionais no ordenamento jurídico interno dos Estados.⁹³

A teoria dualista, que foi concebida⁹⁴ por Carl Heinrich Triepel, sustenta que existem duas ordens jurídicas igualmente válidas, mas distintas e independentes: uma interna e uma internacional de modo que a validade jurídica da primeira não está condicionada à sua sintonia com a ordem internacional.

Assim, o direito internacional regularia as relações entre os Estados, enquanto que o direito interno destinar-se-ia à regulação da conduta do Estado com os indivíduos.

Com esse raciocínio é possível afirmar que as ordens jurídicas interna e internacional são diversas porque emanam de fontes distintas, têm como destinatários pessoas diferentes e não coincidem os campos de eficácia.

⁹³ SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira**. op. cit., p. 94.

⁹⁴ GARCIA JUNIOR, Armando Alvares. **Conflito entre normas do Mercosul e direito interno**. São Paulo: LTr, 1997. p.127.

Dessa forma, como são normas que não se encontram, pois têm essas características que as diferenciam, somente depois de internalizada com base nas normas do ordenamento jurídico receptor da norma internacional é que esta produziria efeitos.

Como destaca Mazzuoli

Para os dualistas, esses compromissos internacionalmente assumidos não têm o condão de gerar efeitos automáticos na ordem jurídica interna, se todo o pactuado não se materializar na forma de diploma normativo típico do direito interno: uma lei, um decreto, etc.⁹⁵

Sendo assim, ao sustentarem os dualistas a existência independente de duas ordens jurídicas, temos que os preceitos de direito internacional não revogam os de direito interno que lhes sejam contrários, contudo, o Estado signatário ou aderente ao tratado internacional obriga-se a promover sua incorporação na legislação interna.

Dessa forma, a norma de direito internacional somente teria aplicação no direito interno se fosse recepcionada ou internalizada por este, senão continuaria a pertencer a outro sistema jurídico.

Sustenta a doutrina que a concepção da teoria dualista conduz à teoria da incorporação o que significa que existe total independência entre as ordens interna e internacional e por isso nunca existirá conflito das teorias.⁹⁶

Já a teoria monista, surgiu como contraponto à teoria dualista. O precursor foi Hans Kelsen, que entendia ser o direito internacional e o direito interno componentes de um só sistema com base no princípio da lógica da identidade, pois não seria possível que uma norma pudesse ter validade internacional sem possuir validade interna.

⁹⁵ MAZZUOLI, op. cit., p. 120.

⁹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68.

Para os defensores da teoria monista, se um Estado assina um tratado é porque está se comprometendo juridicamente a assumir um compromisso, e se esse compromisso envolve direitos e obrigações que podem ser exigidas no âmbito interno do Estado, não seria necessária a edição de um novo diploma, materializando internamente aquele compromisso exterior.

Portanto, segundo a teoria, a simples ratificação dos tratados produziria efeitos no ordenamento interno e internacional.

Dentro da teoria monista existem divergências para o caso de conflito entre as normas interna e internacional, e para solucionar a questão surgiram as correntes da teoria monista dando primazia ao direito interno, denominada monismo nacionalista, e a com primazia ao direito internacional, denominada monismo internacional.

A primeira vertente sustenta que o direito público é parte do direito do Estado, ou seja, é um direito interno que os Estados aplicam na sua vida internacional.

Sendo assim, o direito internacional deverá se submeter ao direito interno porque surge em decorrência do poder Estatal de relacionar-se com outros Estados no cenário internacional, e se não fosse dessa forma, não teria surgido o direito internacional.

Afirma Valério Mazzuoli que

Os monistas nacionalistas aceitam a integração do produto externo convencional ao direito interno mas sob o ponto de vista do primado da ordem jurídica estatal, valendo tal integração somente na medida em que o estado reconhece como vinculante em relação a si a obrigação contraída, mas não em grau hierárquico superior.⁹⁷

A segunda vertente, foi desenvolvida⁹⁸ pela escola de Viena, e sustenta que a unicidade da ordem jurídica sob a ótica do direito internacional faria com que todas as ordens internas se ajustassem, em virtude da impossibilidade de um Estado

⁹⁷ MAZZUOLI, Valério. **Tratados internacionais**. op. cit., p. 131.

⁹⁸ Ibid., p. 125.

sobreviver isolado da comunidade internacional, indiferente do conjunto de princípios que compõem o direito internacional.

Entendem os estudiosos desta corrente que na pirâmide das normas encontra-se o direito internacional cuja norma fundamental é o *pacta sunt servanda*, de onde deriva o direito interno que lhe é subordinado.

No Brasil, entendemos⁹⁹ que é seguida a linha dualista porque só se confere validade aos instrumentos internacionais no âmbito interno se cumprirem o rito de incorporação que culmina na promulgação por meio de um decreto presidencial.

Portanto, a aprovação pelo Poder Legislativo e a ratificação não são suficientes para obrigar internamente o Estado brasileiro, até que o tratado passe pelas etapas de incorporação e seja promulgado por decreto do Presidente da República.¹⁰⁰

Porém, é importante destacar que os Estados ao firmarem tratados internacionais em detrimento do ordenamento jurídico interno a fim de evitar ou minimizar a dupla tributação internacional não deveriam permitir que uma norma interna fosse contrária ao direito internacional, facilitando sua aplicabilidade.

Analisada a teoria de recepção dos tratados adotada pelo ordenamento jurídico pátrio, qual seja, a dualista, que é aquela em que o tratado deve ser internalizado no ordenamento jurídico de acordo com os preceitos constitucionais, passemos ao estudo da hierarquia dos tratados.

⁹⁹ Seguem esta linha de entendimento: MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados internacionais**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001; SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas**. Florianópolis: OAB/SC, 2003; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999; DOLINGER, Jacob apud ARIOSI, Mariângela. **Conflito entre tratados internacionais e leis internas. O judiciário brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000; CASTRO, Amílcar apud ARIOSI, Mariângela. **Conflito entre tratados internacionais e leis internas. O judiciário brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

¹⁰⁰ SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira**. op. cit., p.153.

A partir do momento que o tratado passa a fazer parte do ordenamento jurídico surge a dúvida acerca de qual categoria de norma ele pertence, por exemplo, se é lei ordinária, lei complementar, decreto.

Cumprir destacar como já fora afirmado, que este trabalho está analisando os tratados cuja finalidade é evitar a dupla tributação de renda e patrimônio, portanto, está sendo tratado exclusivamente de matéria tributária.¹⁰¹

Diante desta questão, por muitos anos, o país ficou sem norma ou jurisprudência que auxiliasse os operadores do direito a aplicarem as regras que envolviam tratados.

Surgiu como paradigma, a decisão proferida no Recurso Extraordinário 80.004/SE¹⁰² que sacramentou o entendimento da Suprema Corte Nacional acerca da hierarquia dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro.

O caso específico foi a análise do conflito entre o Decreto-Lei n.º 427/69, que dispunha acerca do registro de letras de câmbio e notas promissórias e a Lei Uniforme de Genebra sobre títulos de crédito, Decreto n.º 57.663/66.

Após dois anos de discussão sobre o caso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia de leis ordinárias.

Esse fato foi de suma importância porque existiam dúvidas sobre como deveria o tratado ser analisado no ordenamento brasileiro, e a decisão acabou tornando-se um meio de auxiliar a solução de antinomias normativas.

Além da decisão acerca da hierarquia do tratado, o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal decidiu também, que embora fosse reconhecida a

¹⁰¹ Foi feita a ressalva, uma vez que os tratados que envolvem direitos e garantias fundamentais têm outro tratamento constitucional, consoante artigo 5.º, parágrafos 2.º e 3.º da Constituição Federal de 1988, que têm hierarquia de emendas constitucionais.

¹⁰² RE n.º 80.004/SE, publicado no DJU de 29 de dezembro de 1977, Relator Ministro Xavier de Albuquerque.

aplicabilidade da norma internacional, esta não poderia sobrepor-se às disposições da legislação interna do País que lhe fossem posteriores.

Se por um lado a Suprema Corte foi elogiada por solucionar a celeuma da hierarquia dos tratados, foi bombardeada de críticas pela decisão de que a lei interna posterior pode ser contrária a tratado, e se fazer valer.

Celso Albuquerque Melo foi um dos críticos¹⁰³ da decisão e afirmou:

A tendência mais recente no Brasil é de verdadeiro retrocesso nesta matéria. No Recurso Extraordinária n. 80.004, decidido em 1978, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que uma lei revoga o tratado anterior. A grande maioria dos votos está fundamentada em autores antigos e dualistas, como é o caso de Triepel. Sustentar que a nossa Constituição é omissa nesta matéria significa apenas que a jurisprudência passa a ter um papel mais relevante, mas não que a jurisprudência possa ignorar a tendência atual do direito nessa matéria adotando uma concepção de soberania que desapareceu em 1919, pelo menos entre os juristas...¹⁰⁴

Entendeu a doutrina que o fato do Supremo avalizar como válida a criação de norma posterior ao tratado, e contrária ao mesmo tempo, era um retrocesso no processo de abertura do país ao comércio internacional, e além de tudo, violaria um dos princípios basilares do direito internacional que é o *pacta sunt servanda*.

Apesar das críticas, esta posição está mantida até os dias atuais, e pode ser utilizada na solução de conflitos entre normas internas e tratados internacionais.

Norberto Bobbio desenvolveu possíveis soluções para antinomias¹⁰⁵ de normas de um mesmo ordenamento jurídico e mesmo âmbito de validade. São elas: a coincidência temporal, espacial, pessoal e material.

¹⁰³ Dentre outros: Jacob Dolinger apud ARIOSI, Mariângela. **Conflito entre tratados internacionais e leis internas. O judiciário brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000; REZEK, J. F. **Direito Internacional Público. Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 1987.

¹⁰⁴ MELO, Celso Albuquerque, 2004, p. 131 apud ROCHA, Sérgio André. **Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 16.

¹⁰⁵ “Definimos antinomia como aquela situação na qual são colocadas em existência duas normas, das quais uma obriga e a outra proíbe, ou uma obriga e a outra permite, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento.” BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: Editora UnB, 1994, p. 86.

Foram então, destacados três critérios para solução das antinomias: cronológico, hierárquico e especialidade.

Quando temos duas normas incompatíveis, podemos utilizar o critério cronológico em que prevalece a lei posterior que revogará a lei anterior: *lex posterior derogat priori*.

O critério hierárquico é aquele em que a norma hierarquicamente superior prevalece sobre aquela inferior que lhe é incompatível: *lex superior derogat inferiori*.

E, finalmente, a lei especial deve prevalecer sobre a lei geral que seja incompatível a ela pelo princípio da especialidade: *lex specialis derogat generali*.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento paradigma, utilizou o critério cronológico para decidir que a lei posterior editada no nosso ordenamento jurídico pode revogar tratado sem considerar as normas de direito internacional, entre elas, as da Convenção de Viena, que no artigo 26 presume a boa fé das partes e cumprimento dos tratados, e que sua revogação por meio de nova norma interna seria uma violação ao citado princípio.

Além disso, a forma de um Estado deixar de fazer parte de um tratado é por meio da denúncia, como prescreve o artigo 56¹⁰⁶ da Convenção de Viena, e não por edição de nova norma.

Diante das regras internacionais, a revogação de um tratado por uma lei posterior com ele incompatível não existe no Direito Internacional, pois neste âmbito o tratado continua a vigor com base nos princípios internacionais, e o país que normatizou contrariamente ao tratado poderia sofrer sanções internacionais.

¹⁰⁶ Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. Artigo 56. 1. Um tratado que não contém disposição relativa à sua extinção, e que não prevê denúncia ou retirada, não é suscetível de denúncia ou retirada, a não ser que: a) se estabeleça terem as partes tencionado admitir a possibilidade da denúncia ou retirada; ou b) um direito de denúncia ou retirada possa ser deduzido da natureza do tratado. 2. Uma parte deverá notificar, com pelo menos doze meses de antecedência, a sua intenção de denunciar ou de se retirar de um tratado, nos termos do parágrafo 1.º

Sérgio André Rocha exemplifica o caso de descumprimento do tratado internacional, com a edição de norma que conflite com seus termos:

Como exemplo de *treaty override*¹⁰⁷, temos: o Estado A cria um imposto de fonte sobre determinado rendimento e a Convenção firmada pelo referido Estado isenta esse mesmo rendimento de tributação no Estado da fonte (juros ou royalties, por exemplo). Mesmo assim, o Estado A insiste em cobrar o imposto com base em sua legislação interna, malgrado a existência de uma obrigação advinda da Convenção de isentar o rendimento em questão.¹⁰⁸

Ademais, admitir que um compromisso internacional perca a vigência em virtude da edição de lei posterior que com ele conflite é permitir que um tratado possa, unilateralmente, ser revogado por um dos Estados contratantes, o que não é permitido.¹⁰⁹

Afirma Rocha que a edição de lei contrária a tratado internacional seria mais um descumprimento do tratado do que sua denúncia, mantendo-se o Estado brasileiro vinculado na arena internacional.¹¹⁰

Ao que parece foi equivocada a decisão tomada pelo Excelso Pretório no que tange à solução de antinomia entre tratado e lei interna com a aplicação do princípio de que lei posterior revoga lei anterior, mas por outro lado foi importante a decisão de que tratados quando internalizados no nosso ordenamento jurídico têm hierarquia de leis ordinárias.

Além desta decisão emblemática do RE n.º 80.008-SE, o Supremo Tribunal Federal também se manifestou na ADin n.º 1.480-DF¹¹¹, cujo objeto era a aplicação do artigo 4.º da Convenção n.º 158 da Organização Internacional do Trabalho (OIT),

¹⁰⁷ Por *treaty override* entende-se a superação, por ato legislativo posterior, de compromissos firmados por meio de um acordo internacional. ROCHA, Sérgio André. **Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro** op. cit., p. 52.

¹⁰⁸ MOREIRA Jr., Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de conexão**. op. cit., p. 101.

¹⁰⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direitos humanos e relações internacionais**. Campinas: Agá Júris, 2000, p. 148 apud MAZZUOLI, op. cit., p. 204.

¹¹⁰ ROCHA, Sérgio André. **Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Op. cit., p. 52.

¹¹¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1480/DF, publicada decisão no DJU de 18 de maio de 2001, Relator Ministro Celso de Melo.

o qual dispõe sobre a demissão sem justa causa do empregado, restringindo as situações da ocorrência e o artigo 7.º, inciso I da Constituição Federal está expresso que as condições e direitos dos trabalhadores, no caso de demissão por justa causa, serão objeto de lei complementar.

Como a Convenção n.º 158 foi assinada pelo Brasil e continha regras acerca da demissão por justa causa, questionou-se na ação se, com base na Constituição Federal, a convenção internacional deveria ser recepcionada como lei complementar.

A decisão foi no sentido de que tratado internacional não pode dispor de matéria reservada pela Constituição a lei complementar, mantendo o entendimento de que tratado internacional tem hierarquia de lei ordinária no nosso ordenamento jurídico.

Destaca Sérgio André Rocha que

[...] foi reafirmada pela Suprema Corte a posição no sentido de que os tratados internacionais são incorporados ao ordenamento jurídico pátrio no mesmo nível hierárquico das leis ordinárias, sendo eventual conflito resolvido pelos critérios cronológico e de especialidade.¹¹²

Portanto, o Supremo Tribunal Federal tem o entendimento de que tratado quando internalizado no nosso ordenamento jurídico tem tratamento de lei ordinária, conforme decisão paradigmática proferida em 1977 no RE n.º 80.004/SE e na recente¹¹³, proferida na ADin n.º 1.480/DF.

Ademais, apesar de a Constituição Federal de 1988 ser omissa quanto à matéria de conflito entre tratados e lei interna, está expresso no artigo 101, inciso III, alínea “a” que o Supremo Tribunal Federal julgará recurso extraordinário em única ou última instância, decisão que declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

¹¹² ROCHA, op. cit., p. 37.

¹¹³ Decisão proferida no ano de 2001.

Entende Schuelter que

A Constituição de 1988, quanto à hierarquia do tratado no ordenamento jurídico nacional, expressamente determina a superioridade constitucional ao estabelecer a competência do Supremo Tribunal Federal para as ações que declarem inconstitucionalidade da norma convencional.¹¹⁴

O referido artigo causa polêmica entre doutrinadores, pois alguns compreendem que o Constituinte somente definiu a superioridade da Constituição frente aos tratados, já outros autores entendem ter ocorrido uma equiparação da lei ordinária e dos tratados.

Mariângela Ariosi citando Jacob Dolinger afirma que o autor chama atenção para o fato de que as palavras lei e tratado estão juntas para demonstrar que são equivalentes.¹¹⁵

Ficou posto no sistema jurídico brasileiro o entendimento da Suprema Corte de que lei posterior pode revogar tratado. Além disso, o Código Tributário Nacional dispôs que a legislação interna pode ser modificada ou revogada por tratados ou convenções.

No artigo 98 do Código Tributário Nacional está expresso “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”¹¹⁶

Assim, temos que aplicar aos tratados em matéria tributária o disposto no Código Tributário Nacional, e sendo assim, diferente do que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, os tratados modificarão ou revogarão legislação interna.

¹¹⁴ SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira**. op. cit., p. 127.

¹¹⁵ DOLINGER, Jacob. 1996, p. 83 apud ARIOSI, Mariângela. **Conflito entre tratados internacionais e leis internas. O judiciário brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.167 .

¹¹⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, artigo 98.

Diante do contexto internacional e da necessidade de adequar as decisões da Suprema Corte às tratativas internacionais, ficou decidido no julgamento do RE n.º 90.824, que “De feito, em matéria tributária, independentemente da natureza do tratado internacional, se observa o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional.”¹¹⁷

Portanto, a hierarquia dos tratados internacionais, em matéria tributária, é superior das leis internas brasileiras.

Destaca Márcio P.P. Garcia que “[...] a hierarquia que estatui o artigo 98 do CTN advém de sua caracterização como lei complementar. A lei ordinária federal, estadual ou municipal que se oponha às normas convencionais será nula.”¹¹⁸

Entendido o tratamento aos tratados em matéria tributária, para afirmar que as normas – interna e internacional – possam ensejar a dupla tributação, devem existir os elementos citados: a) têm que ser aplicadas a impostos comparáveis ou similares de dois ou mais Estados soberanos; b) sobre o mesmo fato gerador; c) mesmo contribuinte; e d) no mesmo espaço de tempo.

O professor Heleno Tôrres sustenta que:

A causa prevalecte do problema da bitributação internacional deve-se às relações entre dois ou mais sistemas tributantes de estados soberanos, instigada por inevitáveis concurso de pretensões impositivas sobre um mesmo ato de produção de rendimentos, em base transnacional, pela incidência das normas do Estado da situação da fonte efetiva dos rendimentos e pelas normas do Estado de residência.¹¹⁹

Sendo assim, o problema da dupla tributação ocorre porque os países podem adotar estruturas diversas no que concerne à tributação de renda e capitais.

¹¹⁷ RE n.º 90.824/SP, Relator Ministro Moreira Alves, Publicado no DJ de 19 de setembro de 1980.

¹¹⁸ GARCIA, P.P. Márcio. Tributo aos tratados. In: **O direito internacional e o Direito Brasileiro**. Homenagem a José Francisco Rezek. Ijuí: Editora Unijuí, 2004, p. 53-75.

¹¹⁹ TÔRRES, Heleno. **Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 95.

Como o poder de tributar baseia-se na soberania dos Estados, para evitar a dupla tributação de determinada renda ou capital, é necessário que sejam harmonizados por meio de convenções os princípios que norteiam a tributação, adotados pelos países acordantes.

Esses princípios como analisados podem ser o da universalidade que se subdivide em dois critérios, o da residência e o da nacionalidade, e o princípio da territorialidade, que se baseia no critério da fonte.

A dupla tributação internacional resulta das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, em conjugação com critérios diferentes de delimitação da competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, porém, entendido diversamente.

Destaca Dornelles que

Basta, para o surgimento de concurso de jurisdições estatais sobre relações ou situações tributárias, que os Estados: 1) adotem critérios diferentes para a definição do poder tributário; ou 2) conceituem, no plano jurídico, diversamente, um mesmo princípio.¹²⁰

Portanto, adotando um critério de incidência tributária seja universal ou territorial, o tratado em matéria tributária deve conter como objetivo, a definição do critério de localização da renda para evitar que o contribuinte possa usar subterfúgios e evitar o campo de incidência da norma tributária, mantendo sempre claras as definições do fato gerador de tributos.

¹²⁰ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979, p.7.

4. MODELOS DE CONVENÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.1. Modelos da Sociedade das Nações

Com o fim da Primeira Guerra Mundial, a Conferência de Paz formada pelos países vencedores, em 1919, adotou projeto que criou a Sociedade das Nações ou Liga das Nações.

As suas três funções essenciais foram a segurança, a cooperação econômica, social e humanitária e a igualdade entre Estados soberanos.

Destaca Moura Borges que

Desde a sua criação, a Sociedade das Nações manifestara interesse em resolver questões de ordem financeira e tributária, tendo criado, em 1920, o Comitê Econômico, Financeiro e Fiscal, que se foi posteriormente subdividindo, dando lugar a três comitês: o econômico, o financeiro e o fiscal.¹²¹

Com o término da primeira grande guerra, os países no momento da criação da Sociedade das Nações tinham a intenção de estreitarem laços de forma que um auxiliasse o outro na sua reconstrução.

Assim, desenvolveram-se relações comerciais que acarretaram a ocorrência da dupla tributação internacional.

Diante do surgimento de situações envolvendo a tributação de um só indivíduo em mais de um país em virtude da mesma renda, surgiu a necessidade de ser criado um Comitê destinado a estudar o fenômeno da dupla tributação internacional.

De acordo com relatos históricos, em 1921, o Comitê Financeiro foi formado por quatro economistas: Bruins, professor da Universidade de Rotterdam; Einaudi,

¹²¹ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções internacionais sobre a dupla tributação internacional**. op. cit., p. 112.

professor da Universidade de Turim; Seligman, professor da Universidade de Colúmbia; e Josiah S. Stamp, da Universidade de Londres.¹²²

O referido Comitê teve a função, dentre outras, de analisar as causas e conseqüências da dupla tributação internacional.

A conclusão foi que a principal conseqüência seria a influência na livre circulação de capitais, e portanto deveriam ser analisados os critérios de delimitação de competência dos Estados, para que fosse elaborada uma forma de evitar a dupla tributação internacional.

A fim de atingir resultados factíveis, o Comitê solicitou à Sociedade das Nações que alguns Governos¹²³ indicassem técnicos para participar do grupo que examinaria as questões da dupla tributação internacional.

Afirma Borges que

[...] Esse novo grupo apresentou, em 1927, quatro modelos de Convenção, dois a propósito da evasão fiscal – um sobre assistência administrativa e outro respeitante a assistência judicial em matéria de arrecadação de tributos – e dois concernentes a dupla tributação – um em matéria de impostos sobre a renda [...].¹²⁴

O relatório desse grupo foi distribuído aos países membros e aos não membros da Sociedade das Nações, para que elaborassem pareceres sobre o tema porque entendiam os técnicos que não detinham competência para indicar qualquer forma de evitar a dupla tributação internacional, sem as sugestões dos Estados que poderiam implementá-las.

¹²² DORNELES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. op. cit., p. 27.

¹²³ Os governos que enviaram técnicos foram os da Bélgica, França, Inglaterra, Itália, Holanda, Suíça Tchecoslováquia. BORGES, op. cit., p. 112 e DORNELLES, op. cit., p. 28.

¹²⁴ BORGES, op. cit., p. 112.

Surgiu, então, o anteprojeto¹²⁵ de modelo de acordo para eliminar a dupla tributação da renda, elaborado pelo grupo de peritos em dupla tributação, convocado pela Sociedade das Nações, em 1925, cuja elaboração se deu em 1927.

Segundo Dorneles,

[...] O grupo, afinal, decidiu redigir um modelo de convenção bilateral, visto que os sistemas tributários dos diversos países representados apresentavam diferenças tão profundas que se tornaria impossível elaborar um texto de convenção multilateral que pudesse harmonizar todas essas diferenças.¹²⁶

Com o modelo elaborado em 1927, o grupo de peritos se reuniu novamente no ano seguinte, em Genebra, para discutir o trabalho que fora elaborado anteriormente, a respeito de dupla tributação e evasão fiscal.

É importante destacar que o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação de 1928, na teoria garantia considerável poder de tributação aos países fonte uma vez que este poder era limitado, na prática, pelo fluxo internacional de capital privado que era procedente da Grande Depressão ocorrida na época.

Apesar de não ter sido formalmente adotado, o esboço de Convenção para alocar renda proveniente de negócio entre países, teve importância para a continuação dos trabalhos que desembocou nos Modelos de Convenção do México e de Londres.

Neste esboço foi incluída a definição de renda de negócios que excluía rendas específicas, assim como dividendos e juros e os itens restantes eram agrupados para serem tributados sobre cada estabelecimento permanente e especificamente, de onde eram originados.

E, tendo em vista as inovações tecnológicas ocorridas no mundo desde os primeiros trabalhos de elaboração dos Modelos de Convenção iniciado em 1928,

¹²⁵ DORNELLES, op. cit., p. 30.

¹²⁶ Ibid., p. 30.

onze anos depois foram iniciadas tratativas do Comitê Fiscal da Liga das Nações para atualizar o Modelo existente.

Para Antônio de Moura Borges “[...] Os trabalhos do Comitê Fiscal culminaram com a elaboração dos chamados Modelos do México, de 1943, e de Londres, de 1946. Tratava-se de modelos de convenções internacionais contra a dupla tributação em matéria de rendas e sucessões.”¹²⁷

O Modelo do México surgiu no ano de 1943, após reuniões do Comitê Fiscal da Liga das Nações que entendeu serem necessárias mudanças no Modelo de Convenção de 1928 uma vez que, como destacado, os avanços tecnológicos não eram abrangidos pelo antigo Modelo.

O trabalho de revisão foi iniciado por um subcomitê fiscal no ano de 1940, que prosseguiu com duas reuniões regionais, uma na Cidade do México, em junho de 1940, e em julho de 1943, onde havia representantes da Argentina, Bolívia, Canadá, Chile, Colômbia, Equador, México, Peru, Estados Unidos, Uruguai e Venezuela.

Do primeiro encontro surgiu um Modelo que foi submetido, no segundo encontro, a peritos da Liga das Nações, que elaboraram o Modelo de Convenção para prevenir a dupla tributação de rendas e sucessões.

No artigo 1.º do Modelo de Convenção do México, fica definido qual o campo de aplicação da Convenção, ou seja, os beneficiários que são os indivíduos residentes nos Estados contratantes.

O Modelo de Convenção foi desenvolvido com a intenção de tributar o contribuinte e não o nacional, e por esse fato, foi incluído o artigo 15 que dispõe acerca do princípio da não-discriminação ou igualdade de tratamento, para que o

¹²⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções internacionais sobre a dupla tributação internacional**. op. cit., p. 112.

estrangeiro não seja submetido a uma tributação diferente dos nacionais dos Estados contratantes de uma Convenção para evitar a dupla tributação.

Nos artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º do Modelo de Convenção, devem estar identificados os impostos que serão abrangidos pela Convenção, que são os impostos sobre a propriedade, sucessões e renda proveniente de produção industrial, comercial ou agricultura, e de renda proveniente de operação de navios ou aeronaves.

Segundo o artigo 4.º, deverá ser definida a residência fiscal do contribuinte para que seja evitada a dupla tributação.

Sendo assim, os Estados contratantes devem definir qual a residência deve ser escolhida para tributar e qual deve ser preterida e não tributar, e quais as situações.

A identificação do estabelecimento permanente é fundamental para demarcar o direito de um Estado contratante de tributar os lucros de uma empresa do outro Estado contratante, pois, de acordo com o art. 4.º, um Estado contratante não poderia tributar as rendas de uma empresa do outro Estado contratante caso ela não exercesse suas atividades por intermédio de um estabelecimento permanente, situado em seu território (do que pretende tributar).

Assim, definido onde o estabelecimento de pessoa jurídica é permanente, é que se definirá qual Estado contratante da Convenção poderá tributar as rendas provenientes dessa empresa.

No artigo 13 do Modelo, foram estabelecidos quais métodos poderiam ser utilizados pelos Estados contratantes para evitar a dupla tributação, ficando estabelecido o método da isenção, com base no princípio da territorialidade, ou seja, um residente de um Estado Contratante seria tributado onde tem domicílio fiscal

mesmo que a renda seja proveniente do outro Estado, e o outro Estado (não residência do contribuinte) o isenta do recolhimento do tributo sobre aquela determinada renda.

Também, foi adotado o método da imputação no mesmo artigo, permitindo a dedução do tributo pago em dois casos: quando o tributo já foi recolhido pelo contribuinte no Estado, ou a dedução do imposto pago no exterior não poderia exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que poderiam ser tributados em um Estado contratante.

Já o Modelo de Londres, foi elaborado com a finalidade de melhorar o modelo de 1928, sem modificar a estrutura geral do Modelo elaborado no México, suprimindo algumas palavras e artigos, cujas previsões já estavam expressas em outros artigos.

Destaca-se que surgiu divergência entre a reunião do México e de Londres, no tocante a tributação de lucros, dividendos, *royalties* e pensões.¹²⁸

Acrescentou o Comitê Fiscal reunido em Londres, que no Modelo do México prevaleceu o ponto de vista dos países importadores de capital ou em desenvolvimento, e naquele, o dos países exportadores de capital.

No artigo 1.º do Modelo de Convenção de Londres foi definido qual o campo de aplicação da Convenção, ou seja, os beneficiários que são os indivíduos residentes nos Estados contratantes.

O Modelo de Convenção foi desenvolvido com a intenção de tributar o contribuinte e não o nacional, e por esse fato, foi incluído o artigo 14 que traz o princípio da não-discriminação ou igualdade de tratamento, de forma que o

¹²⁸ **Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries.** New York: United Nations, 2001.

estrangeiro não se submeta a uma tributação diferente dos nacionais dos Estados contratantes de uma Convenção para evitar a dupla tributação.

Segundo os artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º do Modelo de Convenção, devem estar identificados os impostos que serão abrangidos por ela, que são os impostos sobre a propriedade, hipotecas, renda proveniente de produção industrial, comercial ou agricultura e de renda proveniente de operação de navios ou aeronaves.

No artigo 4.º deverá ser definida a residência fiscal do contribuinte para que seja evitada a dupla tributação internacional.

Sendo assim, os Estados contratantes devem definir qual a residência deve ser escolhida para tributar, qual deve ser preterida e não tributar, e quais as situações.

A identificação do estabelecimento permanente é fundamental para demarcar o direito de um Estado contratante de tributar os lucros de uma empresa do outro Estado contratante, pois, de acordo com o art. 4.º, um Estado contratante não pode tributar as rendas de uma empresa do outro Estado contratante caso ela não exerça suas atividades por intermédio de um estabelecimento permanente situado em seu território (do que pretende tributar).

Assim, definido onde o estabelecimento de pessoa jurídica é permanente é que se definirá qual Estado contratante da Convenção poderá tributar as rendas provenientes dessa empresa.

No artigo 13, foram estabelecidos métodos que podem ser utilizados pelos Estados contratantes para evitar a dupla tributação internacional, ficando estabelecido o método da isenção, com base no princípio da territorialidade, ou seja, um residente de um Estado Contratante será tributado onde tem domicílio fiscal

mesmo que a renda seja proveniente do outro Estado, devendo este Estado isentar o contribuinte de recolher tributo sobre aquela renda em questão.

Também, foi adotado o método da imputação no mesmo artigo, permitindo a dedução do tributo pago em dois casos: quando o tributo já foi recolhido pelo contribuinte no Estado, ou a dedução do imposto pago no exterior não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que puderem ser tributados em um Estado contratante.

Como destaca DORNELLES:

“Os modelos do México e de Londres, que constituíram os últimos trabalhos relacionados com a dupla tributação da renda elaborados pela Liga das Nações, enfatizaram, pela primeira vez, em Organismos Internacionais, a divergência de posições entre países importadores e exportadores de capital. A posição dos primeiros, que prevaleceu no Modelo do México, foi definida no sentido de que a dupla tributação da renda deve ser eliminada pela outorga do direito exclusivo da tributação ao país onde a renda é produzida. A posição dos segundos, que prevaleceu no Modelo de Londres, é oposta: o país de domicílio sempre tem o direito de tributar os rendimentos recebidos por seus residentes, independentemente do local onde foram produzidos.”¹²⁹

Portanto, os Estados que importam capital, os denominados países em desenvolvimento, têm interesse em que a dupla tributação seja eliminada tributando-se somente onde a renda é produzida, e os países desenvolvidos que exportam capital, têm interesse em que a dupla tributação seja eliminada pela tributação de seus residentes, onde é obtida a renda.

Os Estados em desenvolvimento desejam tributar a renda produzida em seu território, e os países desenvolvidos o que seus residentes obtiverem, seja no seu território ou fora dele.

¹²⁹ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. op. cit., p. 34.

Nesse ínterim da elaboração de acordos para evitar a dupla tributação entre os países membros da Sociedade das Nações, surgiu em 1948, na Europa a Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE) que, posteriormente, tornou-se Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O papel da OCDE tem sido de suma importância para os trabalhos desenvolvidos a fim de evitar a dupla tributação internacional.

4.2. Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE

Com a Europa devastada pela Segunda Guerra Mundial tornava-se impossível aos países se reerguerem sozinhos, e aproveitando este contexto, os Estados Unidos ofereceram auxílio econômico aos países europeus, fato que foi conhecido como Plano Marshall.

A intenção do Plano era para que os países europeus pudessem reconstruir o que fora derrubado pela Guerra, e possuir capital para injetar nas economias para desenvolvê-las.

Utilizando os recursos provenientes do plano americano, os países da Europa Ocidental criaram, em 1948, a Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE).

A organização tinha como finalidade planejar o desenvolvimento econômico dos Estados-membros.

Como os objetivos da organização foram esvaziados com a criação da Comunidade Econômica Européia e a Área Européia de Livre Comércio, em 1960 os países membros decidiram substituir a OECE por uma nova organização denominada Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A primeira inovação em relação à antiga OECE é que a OCDE foi aberta ao ingresso de países não europeus, com certo grau de desenvolvimento.

Os objetivos da OCDE são: atingir a maior expansão possível da economia, do emprego e uma progressão do nível de vida nos países-membros, contribuir a uma sadia expansão econômica dos países membros, bem como dos países não-

membros que se encontram em vias de desenvolvimento, contribuir à expansão do comércio internacional em bases multilaterais e não discriminatórias, em conformidade com as obrigações internacionais.¹³⁰

A OECE assumiu o trabalho que foi deixado pela Sociedade das Nações, extinta em 1947, e o Comitê de Assuntos Fiscais que já estava formado, foi retomado pela OECE em 1955.

Diante da situação mundial, o Comitê Fiscal, deu início no ano de 1956, aos trabalhos para elaborar um projeto de convenção destinado a solucionar os problemas de dupla tributação existentes entre os países membros da OECE e que fosse aceito por todos.

Foi aprovado em 1963 um Modelo de acordo para eliminar a dupla tributação que poderia servir de instrumento para proporcionar aos países, elementos que solucionassem questões relativas à dupla tributação.

O modelo, segundo a doutrina¹³¹, era apropriado para reger acordo entre Estados que estivessem no mesmo estágio de desenvolvimento.

Submetido à revisão em 1977, o Modelo sofreu efeitos¹³² de novas condições econômicas e tecnológicas dos países, e do processo de globalização e liberalização das economias, e ainda, a necessidade do aperfeiçoamento das estratégias de combate à evasão e às fraudes fiscais.

Destaca Heleno Tôrres que “Esta segunda versão (OCDE/77), pragmaticamente, gerou uma importante harmonização no plano internacional

¹³⁰Informação obtida no http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34483_1915847_1_1_1_1,00.html. Acesso em 11 de junho de 2008. Tradução livre.

¹³¹ DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. op. cit., p. 49; BORGES, Antonio de Moura. **Convenções internacionais sobre a dupla tributação internacional**. op. cit., p. 113.

¹³² MOREIRA Jr., Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. op. cit., p. 118.

quanto ao tratamento das rendas transnacionais e a redução das possibilidades de formação de fenômenos pluriimpositivos.”¹³³

A OCDE, consciente da constante mudança dos países e do mercado internacional, decidiu que o Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação deveria passar por revisão, e assim, em 1992 o modelo de 1977 foi revisto e, em 2003, o Modelo foi novamente revisado.

Para Moreira Jr

Foi de suma importância a criação do Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação nas negociações, aplicações e interpretação das Convenções porque houve um incremento no número de Convenções celebradas a partir de 1957, quando a OCDE já possuía recomendações para a elaboração de Convenções destinada à dupla tributação e, também, o modelo foi utilizado como inspiração para as Nações Unidas elaborar o modelo de Convenção para países desenvolvidos e em desenvolvimento e, com a repercussão, o modelo passou a ser utilizado no mundo, o que uniformizou as Convenções e facilitou a negociação entre os países a fim de evitarem a dupla tributação.¹³⁴

Para que seja compreendida a importância do Modelo de Convenção da OCDE, se faz necessário conhecer seu conteúdo.

A estrutura do Modelo da OCDE tem o seguinte corpo:

- Capítulo I – Campo de aplicação da Convenção
 - art. 1.º - esfera subjetiva – definição dos sujeitos beneficiários
 - art. 2.º - esfera objetiva – impostos visados
- Capítulo II – Definições
 - art. 3.º - definições gerais
 - art. 4.º - residência fiscal
 - art. 5.º - estabelecimento permanente
- Capítulo III – O tratamento das rendas
 - art. 6.º - rendimentos dos bens imobiliários
 - art. 7.º - lucros das empresas
 - art. 8.º - navegação marítima, interior e aérea
 - art. 9.º - empresas associadas
 - art. 10 – dividendos
 - art. 11 – juros
 - art. 12 – *royalties*
 - art. 13 – ganhos de capital
 - art. 14 – profissões independentes
 - art. 15 – profissões dependentes
 - art. 16 – percentagens de membros de conselhos

¹³³ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais.** op. cit., p. 501.

¹³⁴ MOREIRA Jr., op. cit., p. 121.

art. 17 – artistas e desportistas
art. 18 – pensões
art. 19 – estudantes
art. 20 – outros rendimentos
Capítulo IV – A tributação do capital
art. 22 – tributação do património
Capítulo V – Os métodos para eliminação da dupla tributação
art. 23 A – método da isenção
art. 23 B – método da imputação
Capítulos VI – As disposições especiais
art. 24 – princípio da não-discriminação
art. 25 – procedimento amigável
art. 26 – assistência administrativa por troca de informações
art. 27 – tratamento a respeito dos funcionários diplomáticos e agentes consulares
Capítulo VII – Disposições conclusivas
art. 28 – extensão territorial
art. 29 - entrada em vigor
art. 30 – denúncia
Cláusula final

Tendo em vista a extensão do Modelo de Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda, serão analisados os artigos que tratam do campo de aplicação; da definição dos sujeitos beneficiários; o conceito de residente e estabelecimento permanente; os impostos visados; o tratamento das rendas como o lucro das empresas, dividendos, juros, *royalties*, serviços independentes e rendimento de emprego; os métodos para eliminar a dupla tributação e a assistência administrativa por troca de informações, com a finalidade de evitar a evasão fiscal.

No artigo 1.º do Modelo de Convenção da OCDE fica definido qual o campo de aplicação da Convenção, ou seja, os beneficiários que são os indivíduos residentes nos Estados contratantes.

Destaca Heleno Tôrres que “O Modelo não faz referência aos nacionais dos Estados contratantes, mas sim os residentes, sem distinção de nacionalidade, procurando alcançar os efetivos contribuintes dos impostos sobre a renda em cada um dos Estados.”¹³⁵

¹³⁵ TÔRRES, op. cit., p. 507.

O Modelo de Convenção foi desenvolvido com a intenção de tributar o contribuinte e não o nacional, e por esse fato, foi incluído o artigo 24 que trata do princípio da não-discriminação ou igualdade de tratamento, para que o estrangeiro não seja submetido a uma tributação diferente dos nacionais dos Estados contratantes de uma Convenção para evitar a dupla tributação.

No artigo 2.º do Modelo de Convenção, deverão estar identificados os impostos que serão abrangidos pela Convenção, que são os impostos sobre a renda e o capital em vigor no território dos Estados contratantes, no momento da celebração, bem como os que forem criados no futuro e tenham natureza análoga.

São considerados impostos sobre rendimentos e o capital todos os impostos que incidam sobre o cômputo total da renda e do capital, bem como seus elementos constitutivos, como os impostos que incidem sobre a alienação de bens móveis e imóveis, dentre outros.¹³⁶

Segundo o artigo 4.º, deverá ser definida a residência fiscal do contribuinte para que seja evitada a dupla tributação.

Isso se deve de o fato do Modelo adotar o critério da residência do contribuinte para, assim, delimitar os elementos de conexão e os Estados contratantes se adequarem, relativizando sua competência tributária.

A competência tributária deve ser relativizada, pois pode um Estado contratante adotar o princípio da universalidade para tributar o rendimento global do contribuinte com base na fonte do rendimento ou de sua nacionalidade, independente da sua residência, e esse fato atrapalharia a aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação pois não haveria harmonização dos elementos de conexão de dois Estados porque um estaria tributando a renda de acordo com a

¹³⁶ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais.** op. cit., p. 508.

Convenção baseada no Modelo da OCDE com fundamento no critério da residência, e o outro no princípio da nacionalidade. Nesta situação o contribuinte continuaria a ter a mesma renda tributada duas vezes.

Sendo assim, devem os Estados contratantes definir qual residência deve ser escolhida para tributar e qual deve ser preterida e não tributar, e quais as situações.

Para pessoa jurídica, o Modelo de Convenção da OCDE de acordo com o princípio da territorialidade, e assim, identificar a fonte efetiva de rendimentos, optou por definir o local em que a empresa efetivamente está estabelecida.

Dessa forma, determinou que o estabelecimento que for permanente é aquele em que a empresa tenha uma instalação fixa de negócio, onde é exercida no todo ou em parte a sua atividade.

Para Heleno Tôrres

A identificação do estabelecimento permanente é fundamental para demarcar o direito de um Estado contratante de tributar os lucros de uma empresa do outro Estado contratante, pois, de acordo com o art. 7.º, um Estado contratante não pode tributar as rendas de uma empresa do outro Estado contratante caso ela não exerça suas atividades por intermédio de um estabelecimento permanente situado em seu território (do que pretende tributar).¹³⁷

Assim, definido onde o estabelecimento de pessoa jurídica é permanente, que se definirá qual Estado contratante da Convenção poderá tributar as rendas provenientes dessa empresa.

No Capítulo III está elencado o tratamento a ser dispensado pelo Modelo sobre as rendas. Segundo o artigo 7.º os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas neste Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus

¹³⁷ TÔRRES, op. cit., p. 512.

lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

A tributação dos dividendos está tratada no artigo 10, sendo que aqueles pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados neste outro Estado. Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que pagar os dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Já os juros¹³⁸, tratados no artigo 11, provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado, fazendo-se a ressalva de que esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

¹³⁸ O termo juros, conforme usado no presente artigo significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza, acompanhados ou não de garantias hipotecárias ou de uma cláusula de participação nos lucros do devedor, e, em particular, os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, inclusive ágios e prêmios vinculados a esses títulos, obrigações ou debêntures, assim como quaisquer outros rendimentos que a legislação tributária do Estado Contratante de que provenham assimile aos rendimentos de importâncias emprestadas. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_rafs_20_5224.htm. Acesso em: 28 de setembro de 2008.

No modelo de Convenção contra a dupla tributação da OCDE ainda existe o tratamento a ser dado aos *royalties*¹³⁹. No artigo 12 está descrito que poderão ser tributados neste outro Estado. Todavia, esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 10 por cento do montante bruto dos *royalties*, em todos os demais casos.

A tributação dos serviços independentes¹⁴⁰ é tratada no artigo 14 do Modelo da seguinte forma: os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas neste Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também serem tributados nesse outro Estado; ou b) aquela pessoa, seus empregados ou qualquer outra

¹³⁹ 3. O termo *royalties*, conforme empregado no presente artigo, significa os pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pelo uso, ou o direito de uso, de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos e filmes, fitas ou discos para transmissão por rádio ou televisão), de qualquer patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, assim como pelo uso, ou direito de uso, de equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações relativas à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_rafs_20_5224.htm. Acesso em: 28 de setembro de 2008.

¹⁴⁰ 2. A expressão "serviços profissionais" inclui, especialmente, as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, assim como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_rafs_20_5224.htm. Acesso em: 28 de setembro de 2008.

pessoa por conta daquela pessoa estiverem presentes, ou os serviços ou atividades continuarem, no outro Estado Contratante por um período ou períodos que excederem, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que começar ou terminar no ano fiscal em questão. Nesse caso, somente a parte dos rendimentos decorrente dos serviços prestados, ou atividades desempenhadas nesse outro Estado poderá ser tributada neste outro Estado; ou c) os serviços ou atividades forem prestados ou desempenhados no outro Estado Contratante por intermédio de uma instalação fixa regularmente disponível para aquela pessoa nesse outro Estado para o fim de prestar seus serviços ou desempenhar suas atividades. Nesse caso, somente a parte dos rendimentos atribuível àquela instalação fixa, poderá ser tributada nesse outro Estado.

No artigo 15, estão tratados os rendimentos de emprego, sendo que estes recebidos por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

Os métodos a serem utilizados pelos Estados contratantes para evitar a dupla tributação, estão estabelecidos nos artigos 23A o método da isenção e 23B o método da imputação.

O Modelo de Convenção da OCDE, como dispôs a definição de residente e de estabelecimento permanente, tencionou definir qual o Estado contratante que iria abrir mão de sua competência tributária em favor de outro, a fim de que fosse evitada a dupla tributação.

Sendo assim, o Estado de residência permitiria que a renda obtida por seu residente em outro Estado e fosse neste tributada ou isenta no seu Estado de

residência, de acordo com o disposto no artigo 23^a, ou fosse concedido um crédito ao contribuinte, com base no que foi pago no Estado onde foi obtida a renda, consoante o artigo 23B.

Por este fato é possível afirmar que o Modelo de Convenção da OCDE adotou o critério da residência para evitar a dupla tributação.

Destaca Heleno Tôrres que “O princípio de fundo deste capítulo, todavia, é o de que cabe ao país da residência do beneficiário a responsabilidade de adotar as medidas destinadas a impedir que sejam mantidos os caso de bitributação internacional, conforme o art. 23 A, § 1.º.”¹⁴¹

Finalmente, o último artigo destacado para análise no trabalho é o 26, onde ficou estabelecida a possibilidade de os países trocarem informações de seus contribuintes a fim de facilitar o cumprimento da Convenção, a adaptação à legislação local, e principalmente, evitar a evasão fiscal internacional.

Este Modelo de Convenção como foi elaborado por peritos indicados por países desenvolvidos, acabou privilegiando em detrimento dos outros, o princípio da residência, dessa forma o Estado onde reside o contribuinte irá tributar a renda, mesmo que obtida em outro Estado.

Neste íterim da elaboração do Modelo de Convenção pela OCDE privilegiando os países desenvolvidos, a Organização das Nações Unidas – ONU, sucessora da Sociedade das Nações, ao herdar todas suas responsabilidades, também passou a cuidar do tema dupla tributação.

O Modelo da ONU desenvolveu-se, conforme capítulo a seguir.

¹⁴¹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais.** op. cit., p. 539.

4.3. Modelo da Organização das Nações Unidas - ONU

O comitê fiscal da Sociedade das Nações foi sucedido pela Organização das Nações Unidas (ONU) uma vez que a Liga das Nações encerrou suas atividade em 1947. Entretanto, já em 1945, reunidos em São Francisco, nos Estados Unidos da América, cinqüenta países aprovaram a Carta das Nações Unidas.

Na ONU, os trabalhos sobre tributação são realizados por intermédio do Conselho Econômico e Social, tendo sido criada a Comissão Fiscal.

As Nações Unidas, diante da análise nos Modelos destinados a evitar a dupla tributação internacional da renda, produzidos pela Sociedade das Nações, considerou necessária a elaboração de um Modelo de acordo para evitar a dupla tributação, que colocasse em evidência as peculiaridades dos países desenvolvidos, mas também as dos países em desenvolvimento.

Segundo Dornelles:

“a preocupação das Nações Unidas quanto aos acordos de dupla tributação eram a de buscar um modelo de acordo que fosse compatível com a desigualdade de situações existentes entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento e que levasse em conta a maior vulnerabilidade dos últimos e que os acordos se tornassem um instrumento capaz de gerar um fluxo de investimentos úteis aos países em desenvolvimento.”¹⁴²

Dessa forma, o grupo de peritos das Nações Unidas definiu que o modelo a ser desenvolvido deveria ser feito com base no Modelo da OCDE, e nele seriam introduzidas modificações destinadas a ampliar o direito de tributar dos países em desenvolvimento, importadores de capital.¹⁴³

¹⁴²BORGES, Antônio de Moura. **Convenções internacionais sobre a dupla tributação internacional**. op. cit., p. 49.

¹⁴³ Ibid., p. 51

A ONU tinha um duplo objetivo ao elaborar um novo Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação: a) que fosse compatível com a desigualdade de situações existentes entre Estados desenvolvidos e em desenvolvimento, e b) tornar os acordos instrumentos capazes de gerar um fluxo de investimento útil aos países em desenvolvimento.¹⁴⁴

Mesmo com pequenas modificações, o Modelo da ONU muito se assemelha com o Modelo da OCDE, podendo ser destacada como alteração substancial a definição do critério de conexão como o da territorialidade, de forma que os Estados contratantes onde está a fonte da renda é que deveriam abrir mão de sua competência tributária para que o outro Estado contratante, onde o residente se encontra, tributasse a renda proveniente da fonte estrangeira.

O corpo do Modelo de Convenção contra a dupla tributação da ONU tem os seguintes tópicos:

- Capítulo I – Escopo da Convenção
- art. 1.^o - sujeitos envolvidos
- art. 2.^o - impostos envolvidos
- Capítulo II – Definições
- art. 3.^o - definições gerais
- art. 4.^o - residência
- art. 5.^o - estabelecimento permanente
- Capítulo III – O tratamento das rendas
- art. 6.^o - rendimentos dos bens imobiliários
- art. 7.^o - lucros das empresas
- art. 8.^o - navegação marítima, interior e aérea (alternativa A)
- art. 8.^o - navegação marítima, interior e aérea (alternativa B)
- art. 9.^o - empresas associadas
- art. 10 – dividendos
- art. 11 – juros
- art. 12 – *royalties*
- art. 13 – ganhos de capital
- art. 14 – profissões independentes
- art. 15 – profissões dependentes
- art. 16 – percentagens de membros de conselhos
- art. 17 – artistas e desportistas
- art. 18 – pensões (alternativa A)
- art. 18 – pensões (alternativa B)
- art. 19 – serviços governamentais
- art. 20 – estudantes

¹⁴⁴ DORNELES, Francisco Neves. O Modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda, e os países em desenvolvimento. In: **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Estudos jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. op. cit., p.195-232.

art. 21 - outros rendimentos
Capítulo IV – A tributação do capital
art. 22 – tributação do patrimônio
Capítulo V – Os métodos para eliminação da dupla tributação
art. 23 A – método da isenção
art. 23 B – método da imputação
Capítulos VI – As disposições especiais
art. 24 – princípio da não-discriminação
art. 25 – procedimento amigável
art. 26 – assistência administrativa por troca de informações
art. 27 – tratamento a respeito dos funcionários diplomáticos e agentes consulares
Capítulo VII – Disposições conclusivas
art. 28 – entrada em vigor
art. 29 - denúncia

Analisando o modelo da ONU, verificamos que as bases adotadas pelos especialistas em dupla tributação que sugeriram este Modelo de Convenção aos países que tinham interesse em firmar acordos para evitar a dupla tributação, são as mesmas das adotadas pela OCDE.

O que foi acrescido no modelo da ONU são as duas alternativas de tributação de navegação marítima, interior e aérea, duas alternativas para tributar pensões, a inclusão da tributação de serviços governamentais e a exclusão do artigo que tratava da extensão territorial do Modelo da OCDE.

Além disso, no artigo 5.º, a definição de estabelecimento permanente foi ampliada para que fossem estendidos os critérios de conexão para a tributação das rendas de empresas estrangeiras, com um conceito mais amplo para abranger prestação de serviços e de consultorias.

O corpo do Modelo da ONU é idêntico ao da OCDE, mas no texto há prevalência da tributação ao país que recebe a renda, diferentemente do Modelo da OCDE que privilegia a residência do contribuinte, o que beneficia os países em desenvolvimento que importam capital, e não os produtores, como ocorre com o Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação da OCDE.

Tendo em vista a extensão do Modelo de Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda da ONU, serão analisados os artigos que tratam do campo de aplicação; da definição dos sujeitos beneficiários; o conceito de residente e estabelecimento permanente; os impostos visados; o tratamento das rendas como o lucro das empresas, dividendos, juros, *royalties*, serviços independentes e rendimento de emprego; os métodos para eliminar a dupla tributação e a assistência administrativa por troca de informações com a finalidade de evitar a evasão fiscal.

No artigo 1.º do Modelo de Convenção da ONU, fica definido qual o campo de aplicação da Convenção, ou seja, os sujeitos que são os indivíduos residentes nos Estados contratantes.

Assim, como o Modelo de Convenção da OCDE, este foi desenvolvido com a intenção de tributar o contribuinte e não o nacional, e por esse fato, também foi incluído o artigo 24 que traz o princípio da não-discriminação ou igualdade de tratamento, para que o estrangeiro não seja submetido a uma tributação diferente dos nacionais dos Estados contratantes de uma Convenção para evitar a dupla tributação.

No artigo 2.º do Modelo de Convenção, deverão estar identificados os impostos que serão abrangidos pela Convenção, que são os impostos sobre a renda e o capital, em vigor no território dos Estados contratantes, no momento da celebração, bem como os que forem criados no futuro e tenham natureza análoga.

Segundo o artigo 4.º, deverá ser definida a residência do contribuinte para que seja evitada a dupla tributação.

Para o Modelo, o residente de um Estado contratante é qualquer pessoa que possa ter sua renda tributada em decorrência do seu domicílio, residência, lugar da incorporação ou local de administração.¹⁴⁵

Esse artigo foi feito com base no Modelo da OCDE, mas trouxe o acréscimo do lugar da incorporação para tributação do residente em um dos Estados contratantes.

Para pessoa jurídica, o Modelo de Convenção da ONU, de acordo com o princípio da territorialidade, e assim, identificar a fonte efetiva de rendimentos, optou por definir o local em que a empresa efetivamente está estabelecida.

Dessa forma, determinou que o estabelecimento permanente é aquele em que a empresa tenha uma instalação fixa de negócio onde é exercida no todo ou em parte a sua atividade.

Assim, definido onde o estabelecimento de pessoa jurídica é permanente é que se definirá qual Estado contratante da Convenção poderá tributar as rendas provenientes dessa empresa.

No Capítulo III está elencado o tratamento a ser dispensado pelo Modelo sobre as rendas. Segundo o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros, atribuível a esse estabelecimento permanente.

A tributação dos dividendos está tratada no artigo 10, sendo que aqueles pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente do

¹⁴⁵ **United Nations Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries.** New York: United Nations, 2001.

outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado. Todavia, esses dividendos também serão tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) (percentual a se decidido pelos Estados) por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 10 por cento do capital da sociedade que pagar os dividendos; ou b) (percentual a se decidido pelos Estados) por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Já os juros, tratados no artigo 11, provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, ressalvando-se de que esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder (percentual a se decidido pelos Estados) por cento do montante bruto dos juros.

No modelo de Convenção contra a dupla tributação da OCDE ainda existe o tratamento a ser dado aos *royalties*. No artigo 12 está expresso que os que forem obtidos em um Estado Contratante, e pago a um residente do outro Estado contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado. Todavia, esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder (percentual a se decidido pelos Estados) por cento, do montante bruto dos *royalties*.

A tributação dos serviços independentes é tratada no artigo 14 do Modelo da Convenção, da seguinte forma: os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado; ou b) aquela pessoa, seus empregados ou qualquer outra pessoa por conta daquela pessoa estiverem presentes, ou os serviços ou atividades continuarem, no outro Estado Contratante por um período ou períodos que excederem, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que começar ou terminar no ano fiscal em questão. Nesse caso, somente a parte dos rendimentos decorrente dos serviços prestados ou atividades desempenhadas nesse outro Estado poderá ser tributada nesse outro Estado.

No artigo 15 estão tratados os rendimentos de emprego, sendo que estes recebidos por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego, somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 foram estabelecidos quais os métodos a serem utilizados pelos Estados contratantes para evitar a dupla tributação. No artigo 23A o método da isenção e no artigo 23B o método da imputação.

O Modelo de Convenção da ONU, como dispôs a definição de residente e de estabelecimento permanente, desejou definir qual o Estado contratante que iria abrir

mão de sua competência tributária em favor de outro, a fim de que fosse evitada a dupla tributação.

Sendo assim, o Estado de onde provém a renda permitiria que fosse isenta no seu Estado de residência de acordo com o disposto no artigo 23A ou fosse concedido um crédito ao contribuinte com base no que foi pago no Estado onde foi obtida a renda, consoante o artigo 23B.

Por este fato é possível afirmar que o Modelo de Convenção da ONU adotou o princípio da territorialidade para evitar a dupla tributação.

Finalmente, o último artigo destacado para análise no trabalho é o artigo 26 onde ficou estabelecida a possibilidade dos países trocarem informações de seus contribuintes a fim de facilitar o cumprimento da Convenção, a adaptação à legislação local, e principalmente, evitar a evasão fiscal internacional.

4.4. Modelo dos Estados Unidos da América¹⁴⁶

O Departamento de Tesouro Americano é a agência responsável em promover a prosperidade econômica e assegurar a segurança financeira dos Estados Unidos.

Regula, ainda, os sistemas que são críticos na infra-estrutura financeira, tal como a produção de moeda, o desembolso dos pagamentos ao público americano, tributação de rendimentos, e o empréstimo dos fundos necessários para funcionamento do Governo Federal.¹⁴⁷

Diante da quantidade de responsabilidades que tocam ao Departamento do Tesouro Americano, este foi organizado com a divisão de tarefas por departamentos onde cada trata de uma área específica da exigência tributária.

As áreas específicas que cuidam os departamentos descentralizados incluem, dentre outras: controle de finanças federais, recolhimento de impostos, cunhagem de moedas, controle da dívida pública, controle de Bancos Nacionais, evasão de tributos.¹⁴⁸

O IRL - *Internal Revenue Service* é um departamento do Tesouro americano que cuida da administração dos tributos.

¹⁴⁶ Draft U.S. Model Income Tax Treaty

¹⁴⁷ U.S. Treasury – Mission, Duties and Functions. Disponível em: <http://www.ustreas.gov/education/duties/>. Acesso em: 11 de junho de 2008. Tradução livre.

¹⁴⁸ U.S. Treasury – Mission, Duties and Functions. Disponível em: <http://www.ustreas.gov/education/duties/>. Acesso em: 11 de junho de 2008. Tradução livre.

No sítio do departamento na internet, está definida sua missão como sendo a de ajudar a grande maioria dos contribuintes complacentes com a lei fiscal, a cumprir com sua obrigação tributária, e recolher os tributos devidos.¹⁴⁹

Sendo assim, este departamento que cuida da aplicação e cumprimento das leis tributárias no país, e conseqüentemente, previne a evasão e elisão fiscal. Além disso, cuida da temática concernente a dupla tributação internacional.

Diante da crescente globalização, e para proteger negócios multinacionais e aumentar a competitividade, técnicos do departamento entenderam que deveria ser produzido um Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação internacional.

Os trabalhos para criação de um Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação já se desenvolviam em 1977, quando a IRL propôs um modelo de convenção para regular as relações comerciais mais atuais à época.

Dentre as inovações sugeridas pelos técnicos eram a inclusão nos modelos de convenção a dupla tributação, a não limitação a créditos tributários, e a criação de procedimentos de arbitragem e proteção obrigatórios na legislação para evitar o não cumprimento da convenção.

Essas inclusões seriam necessárias para proteger o comércio internacional e incrementar a competitividade.

Com estas necessidades destacadas, no ano de 1992, o Departamento de Tesouro anunciou um projeto de revisão do Modelo de Convenção Americano, e foram retiradas das duas propostas de Modelo de Convenção de 1977 e 1981.

Foi aprovado, em 1996, o Modelo de Convenção contra a Dupla Tributação dos Estados Unidos da América.

¹⁴⁹ The Agency, its Missions and Statutory Authority. Disponível em: <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>. Acesso em: 11 de junho de 2008. Tradução livre.

O corpo do Modelo de Convenção contra a Dupla Tributação dos Estados Unidos da América tem os seguintes tópicos:

- Artigo 1.^o – escopo da Convenção
- Artigo 2.^o - impostos envolvidos
- Artigo 3.^o - definições gerais
- Artigo 4.^o - residência
- Artigo 5.^o - estabelecimento permanente
- Artigo 6.^o - rendimentos dos bens imobiliários
- Artigo 7.^o - lucros das empresas
- Artigo 8.^o - navegação marítima e transporte aéreo
- Artigo 9.^o - empresas associadas
- Artigo 10 – dividendos
- Artigo 11 – juros
- Artigo 12 – *royalties*
- Artigo 13 – ganhos de capital
- Artigo 14 – renda proveniente do trabalho
- Artigo 15 – percentagens de membros de conselhos
- Artigo 16 – artistas e desportistas
- Artigo 17 – pensões
- Artigo 18 – seguridade social
- Artigo 19 – serviços governamentais
- Artigo 20 - estudantes ou estagiários
- Artigo 21 - outros rendimentos
- Artigo 22 – limitações aos benefícios da convenção
- Artigo 23 - meios de minimizar a dupla tributação
- Artigo 24 – princípio da não-discriminação
- Artigo 25 – procedimento amigável
- Artigo 26 – assistência administrativa por troca de informações
- Artigo 27 – tratamento a respeito dos funcionários diplomáticos e agentes consulares
- Artigo 28 – entrada em vigor
- Artigo 29 - denúncia

Tendo em vista a extensão do Modelo de Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda, serão analisados os artigos que tratam do campo de aplicação; da definição dos sujeitos beneficiários; o conceito de residente e estabelecimento permanente; os impostos visados; o tratamento das rendas como o lucro das empresas, dividendos, juros, *royalties*, serviços independentes e rendimento de emprego; os métodos para eliminar a dupla tributação e a assistência administrativa por troca de informações com a finalidade de evitar a evasão fiscal.

No artigo 1.^o do Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação dos Estados Unidos da América, fica definido qual o campo de aplicação da Convenção,

ou seja, os sujeitos que são os indivíduos residentes nos Estados contratantes, como feito no Modelo da OCDE.

Também, como o Modelo de Convenção da OCDE, este foi desenvolvido com a intenção de tributar o contribuinte e não o nacional, e por esse fato, também foi incluído o artigo 24 que traz o princípio da não-discriminação ou igualdade de tratamento, para que o estrangeiro não seja submetido a uma tributação diferente dos nacionais dos Estados contratantes de uma convenção para evitar a dupla tributação.

No artigo 2.º do Modelo de Convenção, deverão estar identificados os impostos que serão abrangidos pela convenção, que são os impostos sobre a renda e o capital, em vigor no território dos Estados contratantes, no momento da celebração, bem como os que forem criados no futuro e tenham natureza análoga.

Segundo o artigo 4.º deverá ser definida a residência do contribuinte para que seja evitada a dupla tributação.

Para o Modelo, o residente de um Estado Contratante é qualquer pessoa que possa ter sua renda tributada em decorrência do seu domicílio, residência, lugar da incorporação ou local de administração.¹⁵⁰

Esse artigo foi feito com base no Modelo da OCDE mas é importante destacar que no artigo 22¹⁵¹ deste Modelo de Convenção, foi estabelecida uma limitação a extensão dos benefícios advindos da convenção. Sendo assim, além de ser residente, a pessoa também tem que se qualificar como beneficiária do que

¹⁵⁰ United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006. Tradução livre.

¹⁵¹ Op. Cit. Artigo 22. Se não for classificado de outra maneira neste artigo, um residente de um Estado contratante não receberá os benefícios desta Convenção, exceto se acordado de outra maneira aos residentes de um Estado contratante a menos que tal residente for uma pessoa do qualificada como definido no parágrafo 2. Parágrafo 2. O residente de um Estado contratante deve ser uma pessoa qualificada a ser tributada como residente quando: a) for individual, b) o Estado contratante ou uma subdivisão política ou autoridade local, c) uma companhia, d) uma pessoa descrita no parágrafo 2 do artigo 4.º desta Convenção, e) outra pessoa que não seja individual. Tradução livre.

estabelece o referido artigo para se enquadrar como residente em um Estado Contratante.

Destaca este Modelo de Convenção também, que o termo residente, entretanto, não inclui qualquer pessoa que seja responsável tributária em um Estado sobre a renda de fonte proveniente daquele Estado ou de lucros atribuídos a estabelecimentos permanentes naquele Estado.

Para pessoa jurídica, o Modelo de Convenção dos EUA de acordo com o princípio da territorialidade, e assim, identificar a fonte efetiva de rendimentos, optou por definir o local em que a empresa efetivamente está estabelecida.

Dessa forma, determinou que o estabelecimento será permanente quando uma empresa tenha uma instalação fixa de negócio, onde é exercida no todo ou em parte a sua atividade.

Assim, definido onde o estabelecimento de pessoa jurídica é permanente que se definirá qual Estado contratante da Convenção poderá tributar as rendas provenientes dessa empresa.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 5 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 10 por cento do capital votante da sociedade que pagar os dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante, e pagos a um residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado.

No artigo 12 estão tratados os royalties que provenientes de um Estado Contratante, e pagos a um residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado.

Os rendimentos de emprego estão relacionados no artigo 14 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 foram estabelecidos quais os métodos a serem utilizados pelos Estados contratantes para evitar a dupla tributação, quais sejam, o da imputação e o da isenção.

O modelo de Convenção dos EUA, como dispôs a definição de residente e de estabelecimento permanente, desejou definir qual o Estado contratante que iria abrir

mão de sua competência tributária em favor de outro a fim de que fosse evitada a dupla tributação.

Sendo assim, o Estado de onde provém a renda permitiria esta fosse isenta no seu Estado de residência ou seria concedido um crédito ao contribuinte com base no que foi pago no Estado onde foi obtida a renda de acordo o que estivesse definido no parágrafo 2 da Convenção.

Foi definido no Modelo, no parágrafo 3.º do referido artigo que os EUA permitirão a seus cidadãos e residentes um crédito sobre o imposto de renda pago no outro Estado contratante.

No parágrafo 3.º restou definido no Modelo de Convenção que um residente dos EUA pode obter um crédito referente a tributo pago no exterior quando a Convenção atribuir ao outro Estado direito de tributação anterior aos EUA sobre a renda.

O parágrafo 4.º está estabelecida uma regra especial para o tratamento de imposto em ambos os Estados contratantes sobre determinados tipos de renda derivadas das fontes dos Estados Unidos recebidos por cidadãos americanos residentes em outro Estado.

Com a análise dos parágrafos acrescentados no Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação dos Estados Unidos da América, e que não se encontram no Modelo da OCDE, é possível afirmar que adotou também o critério da nacionalidade para evitar a dupla tributação.

Finalmente, o último artigo destacado para análise no trabalho é o artigo 26 onde ficou estabelecida a possibilidade dos países trocarem informações de seus contribuintes a fim de facilitar o cumprimento da Convenção, a adaptação à legislação local, e principalmente, evitar a evasão fiscal internacional.

Diante da análise, concluímos que o Modelo de Convenção dos Estados Unidos da América se assemelha ao Modelo da OCDE, em vários aspectos, dando destaque somente ao privilégio que se dá na maior utilização do critério da nacionalidade e cidadania do que o critério da residência fiscal.

Além disso, há um exacerbado protecionismo aos cidadãos americanos em detrimento dos nacionais dos Estados contratantes.

5. ESPECIFICIDADES DAS CONVENÇÕES FIRMADAS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E CAPITAL

Diante do contexto internacional e a necessidade do país de adaptar às novas regras da economia global, o Brasil passou a firmar convenções para evitar a dupla tributação internacional da renda.

Neste capítulo serão destacadas todas as Convenções firmadas pelo Brasil, e promulgados pelo Congresso Nacional.

Como já informado na introdução deste trabalho, este capítulo tem a finalidade de elencar os pontos de destaque das 28 (vinte e oito) Convenções, analisando especificamente de cada uma, os artigos que tratam do campo de aplicação; da definição dos sujeitos beneficiários; o conceito de residente e estabelecimento permanente; os impostos visados; o tratamento das rendas como o lucro das empresas, dividendos, juros, *royalties*, serviços independentes e rendimento de emprego; os métodos para eliminar a dupla tributação e a assistência administrativa por troca de informações com a finalidade de evitar a evasão fiscal.

Assim, é importante ressaltar que pode tornar-se uma leitura cansativa porque na maior parte do tempo os textos são semelhantes, o que poderá gerar mais interesse para leitores que procuram detalhes específicos acerca das Convenções firmadas pelo Brasil com os países relacionados.

Lembra-se que além da intenção principal dos tratados que é a dupla tributação, também incluem cláusula de troca de informações para evitar a evasão, uma vez que este tem sido um interesse crescente dos países.¹⁵²

¹⁵² VALADÃO, op. cit., p. 208.

5.1. África do Sul

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul celebraram, em Pretória, em 8 de novembro de 2003, Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n. 301, de 13 de julho de 2006, entrou em vigor em 24 de julho de 2006, nos termos do parágrafo 1o de seu Artigo 29, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 5.922, de 3 de outubro de 2006.¹⁵³

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, abrangerá os impostos sobre a renda exigíveis por cada um dos Estados contratantes, sendo que os impostos sobre a renda são todos aqueles que gravarem a totalidade da renda ou parte da mesma.¹⁵⁴

No Brasil, especificamente o imposto federal sobre a renda, e na África do Sul, o imposto normal, o imposto secundário sobre as sociedades e o imposto na fonte sobre *royalties* e quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares¹⁵⁵ que forem introduzidos após a assinatura do documento, irão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

¹⁵³ 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. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_rafs_20_5224.htm. Acesso em: 13 de fevereiro de 2008.

¹⁵⁴ 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. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_rafs_20_5224.htm. Acesso em: 28 de setembro de 2008.

¹⁵⁵ Ibid.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que pagar os dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação

desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 10 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante, ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado; ou b) aquela pessoa, seus empregados ou qualquer outra pessoa por conta daquela pessoa estiverem presentes, ou os serviços ou atividades continuarem, no outro Estado Contratante por um período ou períodos que excederem, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que começar ou terminar no ano fiscal em questão. Nesse caso, somente a parte dos rendimentos decorrente dos serviços prestados ou atividades desempenhadas nesse outro Estado poderá ser tributada nesse outro Estado; ou c) os serviços ou atividades forem prestados ou

desempenhados no outro Estado Contratante por intermédio de uma instalação fixa regularmente disponível para aquela pessoa nesse outro Estado para o fim de prestar seus serviços ou desempenhar suas atividades. Nesse caso, somente a parte dos rendimentos atribuível àquela instalação fixa poderá ser tributada nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 onde está disposto que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na África do Sul, deverá ser deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse contribuinte, um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pagos na África do Sul.

É importante destacar que, como o método utilizado é o da imputação ordinária, a dedução do imposto pago no exterior não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que puderem ser tributados na África do Sul.

Também, sendo um tema de suma importância para os países na atualidade, foi introduzido no artigo 26 da convenção, o item da troca de informações que é importante para evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.2. Alemanha

O Congresso Nacional aprovou pelo Decreto Legislativo número 92, de 5 de novembro de 1975, o Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, entre o Brasil e a República Federal da Alemanha, concluído em Bonn, a 27 de junho de 1975. O Acordo entrou em vigor em 30 de dezembro de 1975, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 76.988, de 6 de janeiro de 1976.

Porém, como o Acordo foi denunciado pela Alemanha, em 5 de abril de 2005, deixou de vigorar em 1.º de janeiro de 2006, nos termos de seu Artigo 31, uma vez que foi revogado pelo Decreto n.º 5.654, de 29 de dezembro de 2005.

Consoante dispunha no artigo 2.º da Convenção, os impostos visados eram, no caso da República Federal da Alemanha o imposto de renda, incluindo a sobretaxa respectiva, o imposto de sociedades, incluindo a sobretaxa respectiva, o imposto de capital, e o imposto comercial e no Brasil o imposto federal de renda.

Estavam incluídos também, quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados, fossem em adição aos impostos existentes ou em sua substituição.

Consoante à pessoa física, a Convenção atingia o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente seria determinado pela legislação interna de cada Estado.

Existia na convenção, método de solução caso a pessoa física fosse residente de ambos os Estados.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangeria estabelecimento permanente que significava uma instalação fixa de negócios em que a empresa exercesse toda ou parte de sua atividade.

No artigo 24 da Convenção foram definidos os métodos para eliminar a dupla tributação.

Foram adotados dois métodos para evitar a dupla tributação da renda, o método da dedução da base de cálculo de impostos pagos no exterior, que se encontrava no item 1 do artigo 24 e o método da imputação delimitado no item 2 do mesmo artigo.

Na Convenção ficou estabelecido como seriam tratadas as rendas provenientes de cada país.

Estava disposto no artigo 24, item 1, no caso de um rendimento de um residente na República Federal da Alemanha, ser excluído da base de cálculo sobre a qual incide o imposto alemão. Seriam os seguintes rendimentos:

- a) rendimentos de bens imobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente situado no Brasil e ganhos obtidos através da alienação de tais bens;
- b) lucros de uma empresa e ganhos aos quais se aplicam o artigo 7 e o § 2 do artigo 13;
- c) dividendos mencionados no artigo 10, pagos a uma empresa residente da República Federal da Alemanha por uma empresa residente do Brasil se, no mínimo, 25% do capital da empresa brasileira pertencer diretamente à empresa alemã;
- d) remunerações às quais se aplicam o artigo 15 e os §§ 1 e 3 do artigo 18;
- e) lucros aos quais se aplica o § 6 do artigo 10.

Porém, para resguardar o direito do fisco alemão, ficou estabelecido que o mesmo poderia levar em conta na determinação de suas alíquotas de imposto, os rendimentos excluídos.

Igualmente seria aplicado o mesmo método para as rendas situadas no Brasil, se os rendimentos desse capital fossem ou pudessem vir a ser excluídos da base de cálculo sobre a qual incidiria o imposto alemão.

No item 2 do artigo 24, ficou estabelecido o método a imputação ordinária para evitar a dupla tributação por que:

2. A menos que sejam aplicáveis as disposições do § 1, o imposto de renda que, de acordo com a legislação brasileira e com o presente acordo, for pago sobre os rendimentos provenientes do Brasil será creditado contra os impostos alemães de renda e de sociedades, inclusive a sobretaxa incidente sobre os mesmos pagáveis em relação aos rendimentos provenientes do Brasil. Todavia, o crédito não poderá exceder à fração do imposto alemão, calculado antes da concessão do crédito, correspondente a esses rendimentos.

Os países também adotaram no artigo 27, a troca de informações para que o tratado fosse cumprido, e conseqüentemente, evitada a evasão fiscal.

5.3. Argentina

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina celebraram, em Buenos Aires, em 17 de maio de 1980, Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 74, de 05 de dezembro de 1981, e entrou em vigor por troca de instrumentos em 07 de dezembro de 1982, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 87.976, de 22 de dezembro de 1982.

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, a mesma abrangerá os impostos sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e sobre atividades de menor importância no Brasil e o imposto sobre ganhos e o imposto sobre os lucros eventuais da Argentina.¹⁵⁶

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.¹⁵⁷

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.¹⁵⁸

De acordo com o artigo 7º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

¹⁵⁶ Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_argt_184_2144.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

¹⁵⁷ “Artigo IV. Para fins da presente Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, seja considerada aí residente em razão de seu domicílio ou residência, de sua sede de direção ou qualquer outro critério de natureza análoga.” Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_argt_184_2144.htm Ibid. Acesso em 29 de setembro de 2008.

¹⁵⁸ Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_argt_184_2144.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante, a um residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

No artigo 11 estão tratados os juros, que serão tributados da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado, todavia, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

O tratamento tributário dos *royalties* encontra-se no artigo 12 que destaca que os provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo só são tributáveis nesse Estado, a não ser que: a) as remunerações por esses serviços ou atividades sejam pagas por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento permanente ou uma base fixa situados nesse outro Estado; ou b) esses serviços ou atividades sejam prestados no outro Estado Contratante e o beneficiário; c) permaneça nesse outro Estado durante um período ou períodos que excedam no total 183 dias no ano fiscal; ou d) disponha de maneira habitual nesse outro Estado de uma base fixa para o exercício de suas atividades, mas unicamente à medida que esses rendimentos sejam atribuíveis a esta base fixa, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foram adotados dois métodos para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e o método da isenção.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na Argentina, deverá ser deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse contribuinte, um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pagos na Argentina.

É importante destacar que, como o método utilizado é o da imputação ordinária, a dedução do imposto pago no exterior não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que puderem ser tributados na Argentina.

Além do método da imputação foi adotado o método da isenção integral para pessoas jurídicas que com residência na Argentina paguem dividendos a outra residente no Brasil detentora de 10% do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina.¹⁵⁹

Para as pessoas físicas também foi adotado o método da isenção “quando um residente da Argentina receber rendimentos que, de acordo com as disposições

¹⁵⁹ Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_argt_184_2144.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Argentina isentará de imposto esses rendimentos, a menos que sejam considerados provenientes da Argentina.”¹⁶⁰

A troca de informações também faz parte desta Convenção com a finalidade de que seja possível a aplicação do documento e, conseqüentemente, evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.4. Áustria

O Governo da República Federativa do Brasil e a República da Áustria celebraram em Viena, em 24 de maio de 1975, Convenção para evitar a dupla tributação em relação aos impostos sobre a renda e sobre o capital.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n. 95, de 10 de novembro de 1975 e entrou em vigor em 11 de novembro de 1975, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 78.107, de 22 de julho de 1976.

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, a mesma abrangerá os impostos sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil, e dos impostos de renda, de sociedade, especial de renda e a contribuição proveniente da renda para a promoção de construções residenciais e para a equalização de encargos familiares e provenientes da renda para o fundo de emergência, imposto de diretores, imposto de capital, contribuição proveniente do capital para o fundo de emergência, o

¹⁶⁰ Ibid.

imposto especial de capital, imposto sobre propriedades, excluído o imposto sobre heranças, imposto sobre empresas comerciais e industriais, inclusive o imposto sobre a soma de salários, imposto territorial, imposto sobre empresas agrícolas e florestais, as contribuições das empresas agrícolas e florestais para o fundo de equalização dos encargos familiares e imposto sobre o valor de terrenos não ocupados, no caso da Áustria.¹⁶¹

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.¹⁶²

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

¹⁶¹ Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e do capital. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_oste_17_855.pdf. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

¹⁶² Ibid.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, não podendo exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, excluídos os de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão; b) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de marcas de indústria ou de comércio; c) 15 por cento nos demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a

remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foram adotados, para evitar a dupla tributação da renda, os métodos da imputação ordinária e da isenção.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na Áustria, deverá ser deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse contribuinte, um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pagos na Áustria.

É importante destacar que, como o método utilizado é o da imputação ordinária, a dedução do imposto pago no exterior não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que puderem ser tributados na Áustria.

No caso de pessoas jurídicas, os dividendos pagos por uma sociedade residente na Áustria a uma sociedade residente no Brasil que possua no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) das ações do capital da sociedade que paga os dividendos, serão isentos do imposto de sociedades do Brasil.

Também, sendo um tema de suma importância para os países na atualidade, foi introduzido no artigo 26 da convenção, o item da troca de informações que é importante para evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.5. Bélgica

O Governo da República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica celebraram, em Brasília, em 23 de junho de 1972, Convenção para evitar a dupla tributação e regular outras questões em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 76, de 1.º de dezembro de 1972, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 72.542, de 30 de julho de 1973.

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, a mesma abrangerá no caso da Bélgica, os impostos de pessoas físicas, sociedades, de pessoas jurídicas e de não-residentes, incluindo os “précomptes” e os complementos de “précomptes”, os décimos e os centésimos adicionais a tais impostos e “précomptes”, assim como a taxa comunal adicional ao imposto de pessoas físicas.¹⁶³

No Brasil, será tratado especificamente do imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de

¹⁶³ Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para evitar a dupla tributação e regular outras questões em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_belg_29_3585.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.¹⁶⁴

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante, e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação

¹⁶⁴ Ibid.

desse Estado, mas o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos *royalties* pagos seja pelo uso ou pela concessão do uso de filmes cinematográficos, de filmes ou de fitas de televisão ou de radiodifusão produzidos por um residente de um dos Estados contratantes; b) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* pagos pelo uso de uma marca de indústria ou de comércio; c) 15 por cento, nos demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da Convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Os critérios adotados pelos países signatários para evitar a dupla tributação da renda são o da imputação ordinária e da isenção parcial nas situações específicas de pessoa física e pessoa jurídica, respectivamente.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na Bélgica, o Brasil deverá conceder, na aplicação de seu imposto, um crédito equivalente ao imposto pago na Bélgica.

Como para evitar a dupla tributação os países adotaram o método da imputação ordinária, o montante do crédito concedido não poderá exceder à fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento no total dos rendimentos tributáveis no Brasil.

Já no caso da Bélgica, um residente que obtiver rendimentos provenientes de dividendos tributáveis que sejam tributáveis no Brasil, a Bélgica isentará esses rendimentos de imposto, mas poderá, para calcular o montante de seus impostos sobre o restante dos rendimentos desse residente, aplicar a mesma taxa que aplicaria se esses rendimentos não tivessem sido isentos.

Concluimos que neste caso, se aplica o método da isenção parcial para evitar a dupla tributação porque isenta da incidência do imposto o residente da Bélgica que seria tributável no Brasil, mas o cálculo do imposto a ser devido pelo residente considerará o que foi isentado.

Já os *royalties* e juros tributáveis, a Bélgica concederá sobre o imposto belga devido pelo referido residente, uma dedução igual a 20% do montante bruto dos rendimentos que compuserem a base tributável em nome do residente.

Além dessas regras, existem outras no artigo 23 para definir a alíquota aplicável para dedução dos impostos específicos pagos na residência seja para pessoa física ou jurídica, mantendo a regra da aplicação do método da imputação ordinária.

Também, sendo um tema de suma importância para os países na atualidade, foi introduzido no artigo 26 da Convenção, o item da troca de informações que é importante para evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.6. Canadá

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá celebraram, em Brasília, em 4 de junho de 1984, Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e sobre o capital.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 28, de 12 de novembro de 1985, e entrou em vigor por troca de instrumentos concluída em Ottawa, em 23 de dezembro de 1985, nos termos do seu artigo XXVII.

A Convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 92.318, de 23 de janeiro de 1986.

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, a mesma abrangerá os impostos sobre a renda exigíveis por cada um dos Estados Contratantes, independente do sistema usado para sua cobrança.¹⁶⁵

No Brasil, especificamente o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância e no Canadá, os impostos sobre a renda cobrados pelo Governo do Canadá.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.¹⁶⁶

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

¹⁶⁵ Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_cana_56_1259.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

¹⁶⁶ Ibid.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for uma sociedade que detenha uma participação de pelo menos 10 por cento na sociedade pagadora dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia se o beneficiário efetivo dos juros for uma sociedade, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos juros provenientes do Brasil e pagos a um residente do Canadá em razão de um empréstimo garantido ou seguro por um período mínimo de sete anos, pela *Export Development Corporation of Canadá*; b) 15 por cento, nos demais casos.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for uma sociedade, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de

caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foram adotados, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e isenção para o rendimento de pessoa física e de pessoa jurídica.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação no Canadá, deverá ser deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse contribuinte, um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pagos no Canadá.

Como o método utilizado é o da imputação ordinária, a dedução do imposto pago no exterior não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que puderem ser tributados no Canadá.

O método é o utilizado tanto para rendimentos de pessoa jurídica¹⁶⁷ como de pessoa física.

Também é aplicado o método da isenção, no caso de dividendos recebidos por uma sociedade residente do Canadá de uma sociedade residente do Brasil de forma que serão isentos de imposto no Canadá se a sociedade que receber os dividendos detiver uma participação de pelo menos 10% (dez por cento) na sociedade pagadora dos dividendos, e se os lucros que deram origem aos dividendos forem provenientes do exercício de uma atividade empresarial no Brasil ou em um país com o qual o Canadá tenha concluído uma convenção de dupla tributação.¹⁶⁸

No artigo 25 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.7. Chile

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile celebraram, em Santiago do Chile, em 3 de abril de 2001, Convenção para

¹⁶⁷ Para a dedução indicada no § 2.º, o imposto brasileiro será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos lucros aos quais se aplica o § 5, “b” do artigo X e à alíquota de 20% (vinte por cento) do montante bruto do rendimento pago no Brasil no caso dos juros aos quais se aplica o § 2, do artigo XI e dos “*royalties*” aos quais se aplica o § 2.º, “b”, do artigo XXI. Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_cana_56_1259.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

¹⁶⁸ Para os fins da presente disposição, qualquer rendimento proveniente de fonte situada em um país que não o Canadá e que seja pertinente ou relacionado com o exercício de uma atividade empresarial em outro país que não o Canadá, será considerado como lucro proveniente do exercício de uma atividade empresarial. Ibid.

destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 331, de 22 de julho de 2003, e entrou em vigor em 24 de julho de 2003, nos termos do parágrafo 1.º de seu artigo 27.

A Convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 4.852, de 2 de outubro de 2003.

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, a mesma abrangerá os impostos sobre a renda exigíveis por cada um dos Estados Contratantes, sendo que consideram-se impostos sobre a renda os que gravam a totalidade da renda ou qualquer parte da mesma.

No Brasil, especificamente o imposto federal sobre a renda, e no Chile, os impostos estabelecidos na lei sobre imposto de renda.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.¹⁶⁹

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros

¹⁶⁹ Ibid.

poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que controle, direta ou indiretamente, pelo menos 25 por cento das ações com direito a voto da sociedade que pagar os dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante, e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro

Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos *royalties*.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado; ou b) aquela pessoa, seus empregados ou qualquer outra pessoa por conta daquela pessoa estiverem presentes, ou os serviços ou atividades continuarem, no outro Estado Contratante por um período ou períodos que excederem, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que começar ou terminar no ano fiscal em questão; ou c) os serviços ou atividades forem prestados ou desempenhados no outro Estado Contratante por intermédio de uma instalação fixa regularmente disponível para aquela pessoa nesse outro Estado para o fim de prestar seus serviços ou desempenhar suas atividades. Nesse caso, somente a parte dos rendimentos atribuível àquela instalação fixa poderá ser tributada nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 22 da Convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária seja para o rendimento de pessoa física ou de pessoa jurídica.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Chile, caso seja passível de tributação no Brasil, poderá creditar contra os impostos chilenos correspondentes a esses rendimentos os impostos pagos no Brasil, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação chilena.¹⁷⁰

No caso do residente do Brasil auferir renda que seja tributável no Chile, o procedimento deverá ser o mesmo explicado para o caso do residente no Chile, contudo, a dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Chile.

O método é o utilizado tanto para rendimentos de pessoa jurídica¹⁷¹ como de pessoa física.

No artigo 25 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.8. China

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Popular da China celebraram, em Pequim, em 5 de agosto de 1991, Convenção destinada a

¹⁷⁰ Este parágrafo será aplicado a todos os rendimentos a que se refere a Convenção. Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_chil_118_4822.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

¹⁷¹ Para a dedução indicada no § 2.º, o imposto brasileiro será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos lucros aos quais se aplica o § 5.º, “b” do artigo X e à alíquota de 20% (vinte por cento) do montante bruto do rendimento pago no Brasil no caso dos juros aos quais se aplica o § 2.º, do artigo XI e dos “royalties” aos quais se aplica o § 2.º, “b”, do artigo XXI.

evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 85, de 24 de novembro de 1992, e entrou em vigor em 06 de janeiro de 1993, nos termos do parágrafo 1.º de seu Artigo 28, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 762, de 19 de fevereiro de 1993.

Como disposto no artigo 2.º da Convenção, a mesma abrangerá o imposto federal de renda, excluídos o imposto de renda suplementar e o imposto sobre atividades de menor relevância, no caso do Brasil e o imposto de pessoas físicas, imposto de renda concernente a associações de negócios com chineses e o relativo a investimentos externo, imposto relativo a empresas estrangeiras e o imposto de renda local, no caso da China.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.¹⁷²

¹⁷² Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_chin_36_1521.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos. É importante destacar que não pode ser prejudicada a tributação dos lucros da sociedade, que antecedem a distribuição dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados

no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou do direito de uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado ou; b) se a remuneração pelas atividades exercidas no outro Estado contratante é paga por pessoa residente naquele Estado contratante ou sustentada por estabelecimento permanente ou instalação fixa, somente a parcela da remuneração obtida naquele outro Estado contratante, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária seja para o rendimento de pessoa física ou de pessoa jurídica.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na China, poderá creditar contra o imposto brasileiro correspondente a esses rendimentos. Todavia, o montante do crédito, não excederá ao valor do imposto brasileiro sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil.¹⁷³

No caso do residente da China auferir renda que seja tributável no Brasil, o procedimento deverá ser o mesmo explicado para o caso do residente na China, contudo, a dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na China.

No caso de pessoa jurídica residente no Brasil distribuir dividendos à empresa residente na China, e que possua no mínimo 10% das ações da empresa que realiza a distribuição, o crédito levará em conta o imposto de renda recolhido pela empresa no Brasil.

No artigo 25 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.9. Coréia do Sul

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia celebraram, em Seul, em 7 de março de 1989, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

¹⁷³ Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_chin_36_1521.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 205, de 7 de outubro de 1991, e entrou em vigor em 21 de novembro de 1991, por troca dos instrumentos de ratificação, na forma de seu artigo 28, inciso 2.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 354, de 2 de dezembro de 1991.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, excluído o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda, de sociedades e de habitantes, cobrado com base no imposto sobre a renda ou no imposto de sociedades, no caso da Coréia.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros

poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos juros, o imposto assim exigido não poderá exceder: a) a 10 por cento do montante bruto dos juros, e o beneficiário for um banco e o empréstimo for concedido por um período de, no mínimo 7 anos, relacionado com a compra de equipamento industrial ou com o estudo, a compra e a instalação de unidades industriais ou científicas, assim como o financiamento de obras públicas; b) 15 por cento do montante bruto dos juros, em todos os demais casos.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado,

mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos *royalties*, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária, seja para o rendimento de pessoa física ou de pessoa jurídica.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na Coreia do Sul, poderá creditar contra o imposto brasileiro correspondente a esses rendimentos. Todavia, o montante do crédito não excederá ao valor do imposto brasileiro sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil.

No caso do residente da Coréia do Sul auferir renda que seja tributável no Brasil, o procedimento deverá ser o mesmo explicado para o caso do residente na Coréia do Sul, contudo, a dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Coréia do Sul.

No caso de pessoa jurídica residente no Brasil distribuir dividendos à empresa residente na Coréia do Sul, e que possua no mínimo 10% do capital com direito a voto da sociedade pagadora dos dividendos, o crédito levará em conta o imposto de renda recolhido pela empresa no Brasil no recolhimento do tributo na Coréia do Sul.

Como no caso de pessoas físicas, também para as pessoas jurídicas o crédito a ser concedido por um dos países signatários não poderá exceder à fração do imposto no outro país contratado, calculado antes da concessão do crédito, correspondente aos rendimentos tributados no primeiro país signatário.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.10. Dinamarca

O Governo da República Federativa do Brasil e o Reino da Dinamarca celebraram, em Copenhagen, em 27 de agosto de 1974, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 90, de 28 de novembro de 1974, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto de renda dos Estados e os impostos comerciais, no caso da Dinamarca.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 25 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante, e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento, nos demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de

caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária seja para o rendimento de pessoa física ou de pessoa jurídica.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação na Dinamarca, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Dinamarca e a situação inversa será tratada da mesma forma.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado Contratante.

No caso do residente da Dinamarca que receber rendimentos de juros e royalties que sejam tributáveis no Brasil, a Dinamarca permitirá que seja deduzido do imposto sobre a renda dessa pessoa um montante igual ao imposto pago no Brasil,

contudo, a dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Brasil.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.11. Equador

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Equador celebraram, em Quito, em 26 de maio de 1983, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 4, de 20 de março de 1986, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 95.717, de 11 de fevereiro de 1988.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda, inclusive previstos na lei do imposto sobre a renda, no caso do Equador.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de

Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se a pessoa for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se a pessoa for o beneficiário efetivo dos juros, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se a pessoa for o beneficiário efetivo dos juros, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária seja para o rendimento de pessoa física ou de pessoa jurídica e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil, caso seja passível de tributação no Equador, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Equador e a situação inversa será tratada da mesma forma.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado Contratante.

No caso de dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante, detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da convenção, serão isentos de imposto pago no outro Estado Contratante.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.12. Espanha

O Governo da República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol celebraram em Brasília, em 14 de novembro de 1974, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 62, de 7 de agosto de 1975, e entrou em vigor em vigor a 3 de dezembro de 1975.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 76.975, de 2 de janeiro de 1976.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto geral sobre a renda das pessoas físicas, imposto geral sobre a renda de sociedades e demais entidades jurídicas, com inclusão do imposto especial de 4% estabelecido pelo artigo 104 da Lei n.º 41/1964, de 11 de junho, a contribuição territorial sobre a riqueza rural e pecuária, a contribuição territorial sobre a riqueza urbana, imposto sobre os rendimentos do trabalho pessoa, o imposto sobre a renda do capital e o imposto sobre atividades e lucros comerciais industriais, no Sahara, os impostos sobre a renda e os lucros da empresa, o câmbio de superfície, o imposto sobre o produto bruto e o imposto especial sobre os lucros, regidos pela Lei n.º 21/1974, de 24 de junho, sobre pesquisa e exploração de hidrocarbonetos e os impostos de renda locais.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos *royalties* pagos pelo uso de direito de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão, quando produzidos por um residente de um dos Estados contratantes); b) 15 por cento, nos demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado desde que: a) o beneficiário permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias ano-calendário considerado; e b) as remunerações forem pagas por ou em nome de uma pessoa que não seja residente do outro Estado; e c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção parcial.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente de um Estado contratante, caso seja passível de tributação no outro Estado, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2.º, 3.º e 4.º, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado contratante.

Todavia o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado Contratante, e à Espanha, o disposto incluirá impostos gerais como aos impostos à conta.

Já no caso do recebimento de dividendos, o método da isenção será aplicado quando um residente do Brasil receber dividendos que sejam tributáveis na Espanha, o primeiro Estado isentará de imposto e vice e versa.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.13. Filipinas

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas celebraram, em Brasília, em 29 de setembro de 1983, Convenção destinada

a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 198, de 1º de outubro de 1991 e, em 7 de outubro de 1991, na forma de seu artigo 28, inciso 2.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 241, de 25 de outubro de 1991.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal de renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda cobrado pelo Governo da República das Filipinas.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros

poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário for uma sociedade, incluindo uma sociedade de pessoas; ou b) 25 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos. Destaca-se que este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com relação aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão e radiodifusão; b) 15 por cento do montante bruto *dos royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado desde que: a) o beneficiário permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias ano-calendário considerado; e b) as remunerações forem pagas por ou em nome de uma pessoa que não seja residente do outro Estado; e c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária para pessoa física e jurídica.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente de um Estado contratante, caso seja passível de tributação no outro Estado, o primeiro Estado permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado contratante.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado contratante, e às Filipinas, o disposto incluirá impostos gerais como aos impostos à conta.

Já no caso de uma sociedade residente em um Estado contratante possuir mais de 15% do capital votante da sociedade residente do outro Estado Contratante da qual receber dividendos em qualquer ano fiscal, o primeiro Estado concederá um crédito correspondente ao montante de imposto pago ou devido ao outro Estado contratante pela sociedade que paga esses dividendos, com relação aos lucros de que se originaram os dividendos pagos, incluindo os impostos que teriam sido pagos ou devido a esse outro Estado contratante se não tivessem sido isentos ou reduzidos de acordo com as medidas especiais de incentivo para promover o desenvolvimento econômico nesse outro Estado.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.14. Finlândia

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia celebraram, em Brasília, em 2 de abril de 1996, um Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 35, de 19 de agosto de 1997, e entrou em vigor em 26 de dezembro de 1997, nos termos do parágrafo 2.º de seu artigo 27.

A convenção foi promulgada pelo Decreto n.º 2.465, de 19 de janeiro de 1998.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto de renda federal, no caso do Brasil e os impostos de renda do estado, das sociedades, comunal, da igreja, imposto retido na fonte sobre juros e sobre rendimentos de não-residentes, no caso da Finlândia.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual, as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 10 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se quem os for receber for o beneficiário efetivo dos juros, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto.

Não obstante o percentual fixado: a) os juros provenientes do Brasil serão isentos do imposto brasileiro se forem pagos: i) ao Estado da Finlândia ou a um seu poder local; ii) ao Banco da Finlândia; iii) a qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva do Governo do Brasil a uma entidade legal (pessoa jurídica de direito público) ou a um seu poder; b) os juros provenientes

da Finlândia serão isentos do imposto finlandês se forem pagos ao Governo do Brasil, a uma sua subdivisão política ou a um seu poder local ou a qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo, subdivisão política ou poder local.¹⁷⁴

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado,. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão e radiodifusão e qualquer direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica produzidos por um residente de um dos Estados contratantes; b) 25 por cento do montante bruto do uso ou da concessão de uso de marcas de indústria ou de comércio; c) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

¹⁷⁴ Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_finl_18_2229.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado desde que: a) o beneficiário permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias ano-calendário considerado; e b) as remunerações forem pagas por ou em nome de uma pessoa que não seja residente do outro Estado e; c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção parcial.

De acordo com o artigo, o residente no Brasil que obtiver rendimentos tributáveis na Finlândia terá concedido um crédito equivalente ao imposto pago na Finlândia no Estado residência e a situação inversa¹⁷⁵ terá o mesmo tratamento.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado contratante.

¹⁷⁵ e) para fins da alínea a, a expressão “imposto de renda pago no Brasil” será considerada como tendo sido paga à alíquota de 10% (dez por cento), no caso de dividendos, e à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), no caso de juros e *royalties*. Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_finl_18_2229.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

O método da isenção será aplicado pela Finlândia, no caso de dividendos pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Finlândia que controle diretamente, ao menos, 10 por cento do poder de voto na sociedade pagadora dos dividendos.

No artigo 25 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.15. França

O Governo da República Federativa do Brasil e a República Francesa celebraram, em Brasília, a 10 de setembro de 1971, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimento.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 87, de 27 de novembro de 1971, e entrou em vigor em 10 de maio de 1972, nos termos do artigo 14.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 70.506, de 12 de maio de 1972.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda e sobre sociedades, incluindo qualquer retenção

na fonte, o “précompte” ou qualquer pagamento antecipado referente aos impostos visados acima, no caso da França.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do

outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos *royalties* pagos, seja pelo uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, seja pelo uso ou pela concessão de uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão e radiodifusão produzidos por um residente de um dos Estados contratantes; b) 25 por cento do montante bruto do uso ou da concessão de uso de marcas de fábrica ou de comércio; c) 15 por cento, nos demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro

Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado desde que: a) o beneficiário permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias ano-calendário considerado; e b) as remunerações forem pagas por ou em nome de uma pessoa que não seja residente do outro Estado; e c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil for tributável nesse país e na França, o Brasil concederá na aplicação de seu imposto um crédito tributário, equivalente ao imposto pago na França.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda brasileiro, correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.

Já no caso do recebimento de dividendos, o método da isenção será aplicado quando uma sociedade residente na França receba dividendos de uma sociedade residente no Brasil, na qual possua ao menos 10% de participação na sociedade pagadora dos dividendos, serão isentos de tributação¹⁷⁶ na França, uma vez que foi tributada no Brasil, face o princípio da residência.

Na França, os dividendos, juros, *royalties*, ganhos de capital, profissões independentes, remunerações de direção e artistas e desportistas será concedido um crédito pelo imposto pago no Brasil, no limite do imposto francês referente a esses mesmos rendimentos.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.16. Hungria

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria celebraram, em 20 de junho de 1986, em Budapeste, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo 13, de 22 de junho de 1990, e entrou em vigor em 13 de julho de 1990,

¹⁷⁶ Na França o imposto sobre sociedades incide sobre o seu montante bruto, senão sobre uma quota-parte de gastos e obrigações limitada a 5% desse montante. Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Disponível em http://www2.mre.gov.br/dai/b_fran_74_2300.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

na forma de seu art. XXVIII, inciso 2, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 53, de 8 de março de 1991.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão de o imposto suplementar de renda e do imposto sobre atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda, sobre o lucro, o imposto especial de sociedades, a contribuição para o desenvolvimento comunal da população cobrada com base nos impostos sobre a renda, a contribuição da cidade e da comunidade e o imposto sobre distribuição de dividendos e lucros de sociedades comerciais, no caso da Hungria.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder: a) 10 por cento no que concerne aos juros de empréstimos e créditos concedidos por um banco, por um período de no mínimo 8 anos, ligados à venda de equipamentos industriais ou ao estudo, à instalação ou ao fornecimento de unidades industriais ou científicas, assim como as obras públicas; b) 15 por cento do montante bruto dos juros, em todos os demais casos.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do

montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, o rendimento de residente no Brasil for tributável nesse país e na Hungria, o Brasil concederá na aplicação de seu imposto um crédito tributário, equivalente ao imposto pago na Hungria.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Hungria.

Já no caso do recebimento de dividendos, juros e *royalties* e outros rendimentos não citados na convenção, o método da isenção será aplicado para um residente na Hungria cujos recebimentos sejam tributáveis no Brasil.

Na Hungria, os dividendos, juros, *royalties*, ganhos de capital, profissões independentes, remunerações de direção e artistas e desportistas será concedido um crédito pelo imposto pago no Brasil, no limite do imposto francês referente a esses mesmos rendimentos.¹⁷⁷

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.17. Índia

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia celebraram em Nova Delhi, em 26 de abril de 1998, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 214, de 12 de novembro de 1991, e entrou em vigor em 11 de março de 1992, por troca de instrumentos de ratificação, na forma de seu art. 28, § 2º.

¹⁷⁷ Para esta dedução, o imposto brasileiro será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% e o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos recebidos no Brasil. Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria. Disponível em http://www2.mre.gov.br/dai/b_hung_20_2654.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 510, de 27 de abril de 1992.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão de o imposto suplementar de renda e do imposto sobre atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda inclusive seus adicionais e a sobre taxa, no caso da Índia.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro

Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, quando o rendimento de um residente em um Estado contratante seja tributável no outro Estado contratante, o primeiro Estado permitirá que seja deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto pago no outro Estado.

Todavia o montante deduzido¹⁷⁸ não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

Já no caso do recebimento de dividendos, o método da isenção será aplicado quando uma sociedade residente em um Estado seja tributável no outro Estado contratante, o primeiro isentará de impostos esse dividendo.

¹⁷⁸ 2. Para a dedução o imposto pago nesse outro Estado será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% do montante bruto dos juros referidos no parágrafo 2.º do Artigo 11 e dos “royalties” referidos no parágrafo 2-b do Artigo 12 [...]. Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_07_2670.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Existe, ainda, a isenção do residente da Índia que auferir lucros tributáveis no Brasil, o país residência isentará de impostos esse lucro.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

Com isso, procuram os Estados signatários, trocar informações para que tenham conhecimento de transações de residentes em seus países que tentam evitar a incidência tributária sobre a renda.

5.18. Israel

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel celebraram, em Brasília, em 12 de dezembro de 2002, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a Renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 931, de 15 de setembro de 2005, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 5.576, de 8 de novembro de 2005.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, no caso do Brasil e os impostos decorrentes da lei do imposto de renda e legislação complementar e os impostos sobre ganhos na alienação da propriedade imobiliária de acordo com a lei de tributação fundiária.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que pagar

os dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 10 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária.

De acordo com o artigo, Israel concederá aos seus residentes, como um crédito contra o imposto israelense, o valor correspondente ao imposto brasileiro pago sobre os rendimentos originários do Brasil, em um montante não superior ao imposto pagável em Israel sobre os rendimentos originários do Brasil.

Neste caso, a tributação fica destinada ao país fonte e o país residência concede um crédito do imposto pago na fonte para evitar a dupla tributação.

O residente no Brasil que receber rendimentos que possam ser tributados em Israel terá uma dedução do imposto sobre os rendimentos calculado no Brasil um montante igual ao imposto sobre a renda pago em Israel.

No artigo 27 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.19. Itália

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana celebraram, em Roma, em 3 de outubro de 1978, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 77, de 5 de dezembro de 1979, e entrou em vigor, por troca dos Instrumentos de ratificação, nos termos de seu artigo 28, em 24 de abril de 1981.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 85.985, de 06 de maio de 1981.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto federal sobre a renda das pessoas físicas, das pessoas jurídicas e o imposto local sobre a renda, no caso da Itália.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que: a) a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, quando o rendimento de um residente em um Estado contratante seja tributável no outro Estado contratante, o primeiro Estado permitirá que seja deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto pago no outro Estado.

Todavia, o montante deduzido¹⁷⁹ não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

Quando uma sociedade residente da Itália detiver 25% do capital de uma sociedade residente no Brasil, a Itália isentará de imposto os dividendos recebidos pela sociedade residente da Itália, da sociedade residente no Brasil.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.20. Japão

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Japão celebraram, em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimentos.

¹⁷⁹ Para a dedução acima indicada, o imposto italiano será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% do montante bruto dos dividendos pagos a um residente no Brasil. Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bititalia.htm>. Acesso em 29 de setembro de 2008.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 43, de 1967, e entrou em vigor em vigor a 31 de dezembro de 1967, de conformidade com seu art. 27.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 61.899, de 14 de dezembro de 1967.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda e o imposto sobre as companhias, no caso do Japão.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional levada a efeito por uma empresa de um Estado contratante, somente serão tributáveis nesse Estado Contratante.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 9.º.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 12,5 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 10 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 12,5 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 11 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso, ou da concessão do uso de filmes cinematográfico se filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou de radiodifusão; c) 12,5 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de

caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 13.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 14 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 22 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária.

De acordo com o artigo, quando o rendimento de um residente do Brasil for passível de tributação no Japão, primeiro Estado considerará como dedução do imposto de renda daquela pessoa, um montante igual ao imposto de renda pago no Japão, e no caso contrário será aplicado o mesmo procedimento.

Nesse caso, os países adotaram o princípio da fonte que tributará, e o país residência deixa em parte de exercer sua competência tributária, não exigindo o tributo, mas concedendo o crédito do valor recolhido no país fonte.

Todavia, o montante deduzido¹⁸⁰ não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

¹⁸⁰ 2. Para a dedução o imposto pago nesse outro Estado será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% do montante bruto dos juros referidos no parágrafo 2.º do Artigo 11 e dos

Já no caso do recebimento de dividendos por uma empresa com sede no Brasil de uma empresa do Japão que detenha 10% das ações com direito a voto da empresa, no Brasil obterá um crédito¹⁸¹ que levará em conta o imposto brasileiro exigível da empresa que paga os dividendos com relação aos seus rendimentos.

No artigo 24 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.21. Luxemburgo

O Governo da República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo celebraram, em Luxemburgo, em 8 de novembro de 1978, Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 78, de 5 de dezembro de 1979, e entrou em vigor em 23 de julho de 1980, por troca de instrumentos de ratificação, nos termos do artigo 30.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 85.051, de 18 de agosto de 1980.

“royalties” referidos no parágrafo 2-b do Artigo 12 [...].Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bittjapao.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

¹⁸¹ (ii) Para fins do crédito referido no subparágrafo “a” acima, o imposto brasileiro deverá incluir o montante do imposto brasileiro que deveria ter sido pago se não houvesse a isenção ou redução do imposto brasileiro de acordo com as medidas especiais de incentivo visando a promover o desenvolvimento econômico do Brasil, vigentes em 23 de março de 1976, ou que possam ser introduzidas posteriormente na legislação tributária brasileira, modificando ou ampliando as medidas existentes, desde que a extensão do benefício concedido ao contribuinte por tais medidas seja acordado pelos governos de ambos os Estados Contratantes. Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão. Disponível em <http://www2.mre.gov.br/dai/bittjapao.htm>. Acesso em 30 de setembro de 2008.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre a renda das pessoas físicas, das coletividades, imposto especial sobre as remunerações de direção, sobre o capital, comercial comunal sobre os lucros e o capital de exploração, imposto sobre o total dos salários e territorial.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que possua diretamente pelo menos 10 por cento do capital da sociedade que pagar os dividendos; ou b) 25 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de

marcas de indústria ou de comércio, de filmes cinematográficos e de filmes ou fitas de televisão ou de radiodifusão; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 24 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas físicas e jurídicas.

De acordo com o artigo, no caso do Brasil, a dupla tributação será evitada quando um residente do Brasil receber rendimentos tributáveis em Luxemburgo, o primeiro país permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos do residente, um montante igual ou imposto sobre a renda pago no Luxemburgo.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

Luxemburgo evitará a dupla tributação isentando de impostos o rendimento tributável no Brasil de residente do Luxemburgo, mas poderá, para calcular o montante do imposto sobre os restante dos rendimentos ou do capital desse residente, aplicar a mesma alíquota que aplicaria se o rendimento ou o capital em questão não tivessem sido isentos.

Uma sociedade residente em Luxemburgo desde o início do exercício social e que detenha ao menos 25% de participação de uma sociedade residente no Brasil, os rendimentos provenientes da participação serão isentos¹⁸² de imposto em Luxemburgo.

No artigo 27 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.22. Noruega

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega celebraram, em Brasília, em 21 de agosto de 1980, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda e o capital.

¹⁸² A isenção se aplica igualmente quando as participações acumuladas de diversas sociedades residentes do Luxemburgo atinjam pelo menos um quarto do capital da sociedade residente do Brasil e quando uma das sociedades residente do Luxemburgo detiver em cada uma das outras sociedades residentes do Luxemburgo uma participação superior a 50% (cinquenta por cento). Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/biluxem.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 50, de 5 de outubro de 1981, e entrou em vigor, por troca de instrumentos de ratificação, na forma de seu artigo 30, em 26 de novembro de 1981.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 86.710, de 9 de dezembro de 1981.

É importante destacar que, embora a Convenção esteja em vigor, estão sem aplicação, desde 1.º de janeiro de 2000, os seguintes artigos: art.10, parágrafos 2º e 5º, art. 11, parágrafos 2º e 3º, art. 12, parágrafo 2º, art. 24, parágrafo 4º.¹⁸³

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e os impostos nacional, comunal e municipal sobre a renda, os impostos nacional e municipal sobre o capital, os impostos nacionais sobre os lucros de artistas não residentes, as contribuições nacionais para o fundo de equalização fiscal e o imposto dos marinheiros.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

¹⁸³ Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/binorue.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio, filmes cinematográficos e de filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou de radiodifusão; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 24 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas físicas e jurídicas.

De acordo com o artigo, no caso do Brasil, a dupla tributação será evitada quando um residente do Estado receber rendimentos tributáveis na Noruega, o primeiro país permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os

rendimentos do residente, um montante igual ou imposto sobre a renda pago na Noruega.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

A Noruega evitará a dupla tributação isentando de impostos o rendimento tributável no Brasil de residente no país, mas poderá, para calcular o montante do imposto sobre o restante dos rendimentos ou do capital desse residente, aplicar a mesma alíquota que aplicaria se o rendimento ou o capital em questão não tivessem sido isentos.

No caso de um residente da Noruega receber rendimentos de dividendos, juros, *royalties*, de profissão independente e outros rendimentos não relacionados na Convenção que sejam tributáveis no Brasil, a Noruega permitirá que seja deduzido¹⁸⁴ imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Brasil.

Os lucros e o valor das ações de uma sociedade de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não será tributável no último Estado.

No artigo 27 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

¹⁸⁴ Para a dedução indicada no parágrafo 3.º, o imposto brasileiro sobre os dividendos, juros e *royalties* será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/binorue.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

5.23. Países Baixos (Holanda)

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos celebraram, em 8 de março de 1990, em Brasília, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 60, de 17 de dezembro de 1990, e em 20 de novembro de 1991, por troca de instrumentos de ratificação, na forma de seu artigo 28, inciso II.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 355, de 2 de dezembro de 1991.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto de renda, sobre salários e sobre sociedades, inclusive a participação do Governo nos lucros líquidos de exploração de recursos naturais.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos juros, se quem os receber for um banco e se o empréstimo for concedido por um prazo mínimo de 7 anos relacionado com a compra de

equipamento industrial, com estudo, compra ou instalação de unidades industriais ou científicas, bem como com o financiamento de obras públicas; b) 15 por cento do montante bruto, nos demais casos.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

A Holanda, ao tributar seus residentes, pode incluir na base de cálculo os rendimentos que podem ser tributados no Brasil, todavia, quando os rendimentos forem provenientes de bens imobiliários, lucros das empresas, dividendos, juros, *royalties*, ganhos de capital, profissão independente, profissões dependentes, remuneração de diretor e pagamentos governamentais que possam ser tributados no Brasil, serão isentados na Holanda.

Na Holanda, também se permite a dedução¹⁸⁵ do imposto sobre os rendimentos de dividendos, juros, *royalties*, ganhos de capital, artistas, pensões e outros rendimentos que sejam tributáveis no Brasil, desde que o montante da dedução seja igual ao valor do imposto pago no Brasil sobre aqueles rendimentos.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

¹⁸⁵ Para os efeitos do que dispõe o parágrafo 3.º, o imposto pago no Brasil será considerado: a) relativamente aos dividendos de que trata o parágrafo 2.º do Artigo 16, 25% (vinte e cinco por cento) de tais dividendos, se forem pagos a uma sociedade holandesa que detenha no mínimo 10% (dez por cento) do capital votante da sociedade brasileira, e 20% (vinte por cento) nos demais casos; b) relativamente aos juros de que trata o parágrafo 2.º do artigo 11, 20% (vinte por cento) de tais juros; c) relativamente aos “royalties” de que trata o subparágrafo b, do parágrafo 2.º do artigo 12, 25% (vinte e cinco por cento) de tais “royalties”, se forem pagos a uma sociedade holandesa que detenha, direta ou indiretamente, no mínimo 50% (cinqüenta por cento) do capital votante de uma sociedade brasileira, desde que não sejam dedutíveis na apuração do lucro tributável da sociedade que efetua o pagamento, e 20% (vinte por cento) nos demais casos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0355.htm. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

5.24. Portugal

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo República Portuguesa celebraram, em Brasília, em 16 de maio de 2000, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 188, de 8 de junho de 2001, e entrou em vigor em 5 de outubro de 2001, nos termos do parágrafo 2.º de seu artigo 28.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 4.012, de 13 de novembro de 2001.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, no caso do Brasil e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, sobre o rendimento das pessoas coletivas e a derrama, no caso de Portugal.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detiver pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que pagar os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 anos antes do pagamento dos dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação

desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos *royalties*.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, quando o rendimento de um residente em um Estado contratante seja tributável no outro Estado contratante, o primeiro Estado permitirá que seja deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto pago no outro Estado.

Todavia o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

No caso das pessoas jurídicas, Portugal permitirá a dedução de 95% (noventa e cinco por cento) de dividendos incluídos na base tributável de uma sociedade residente de Portugal que receba de uma residente no Brasil, sujeita ao imposto federal sobre a renda e que não tenha isenção, desde que a participação de 25% (vinte e cinco por cento) do capital votante seja pertencente a nacional português durante dois anos precedentes, ou desde a data da constituição da sociedade brasileira.

Já no caso de pessoa jurídica residente do Brasil que receba dividendos de uma sociedade residente em Portugal, a dedução no país da sede da empresa, ou seja, o Brasil levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos, conforme a legislação brasileira.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.25. República Tcheca e República Eslovaca¹⁸⁶

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca celebraram, em 26 de agosto de 1986, em Brasília, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 11, de 23 de maio de 1990, a cerimônia de troca dos instrumentos de ratificação se realizou em Praga, em 14 de novembro de 1990, e entrou em vigor em 14 de novembro de 1990, na forma de seu art. 28, inciso 2.

A promulgação da Convenção se deu por meio do Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão de o imposto suplementar de renda e do imposto sobre atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto sobre os lucros, sobre salários, sobre a renda de atividades literárias e artísticas, imposto agrícola, sobre a renda da população e sobre casas, no caso da Tchecoslováquia.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de

¹⁸⁶ A Convenção foi assinada pelo Brasil com o governo da então existente República Socialista da Tchecoslováquia. Em razão da sucessão de estados, e divisão desta em dois países independentes, permanece a Convenção em vigor com ambos. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/birieslo.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder: a) 10 por cento no

que concerne aos juros de empréstimos e créditos concedidos por banco, por um período de no mínimo 10 anos ligados à venda de equipamentos industriais ou ao estudo, à instalação ou ao fornecimento de unidades, industriais ou científicas, assim como a obras públicas; b) 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, no caso do Brasil, a dupla tributação será evitada quando um residente do Estado receber rendimentos tributáveis na Tchecoslováquia, o primeiro país permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos do residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Tchecoslováquia.

Todavia o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

Já, quando residente da Tchecoslováquia receber rendimentos provenientes de juros, *royalties*, remuneração de direção e de trabalho de artistas e desportistas, que sejam tributáveis no Brasil, o primeiro país deduzirá¹⁸⁷ do imposto sobre a renda dessa pessoa um montante igual ao pago no Brasil.

Os lucros e o valor das ações de uma sociedade de um Estado contratante cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado contratante, não será tributável no último Estado.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

¹⁸⁷ Para a dedução indicada no parágrafo 3.º do presente artigo, feita em relação à tributação de juros e “royalties”, o imposto brasileiro será sempre considerado com tendo sido pago à alíquota de 25 por cento. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0043.htm. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

5.26. Suécia

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Suécia celebraram, em 25 de abril de 1975, em Brasília, Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 93, de 5 de novembro de 1975, e entrou em vigor em 29 de dezembro de 1975, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 77.053, de 19 de janeiro de 1976.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto federal sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, no caso do Brasil e o imposto estatal sobre a renda inclusive os impostos dos marinheiros e o imposto sobre os cupons, o imposto sobre os lucros não distribuídos, o imposto sobre as distribuições no caso de redução do capital ou de liquidação de uma sociedade, sobre os profissionais de espetáculos e o imposto comunal sobre a renda, no caso da Suécia.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (excluindo-se a sociedade de pessoas); ou b) 25 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder: a) 25 por cento do

montante bruto dos juros, se o beneficiário for uma pessoa física ou uma sociedade de pessoas; b) 15 por cento do montante bruto dos juros, em todos os demais casos.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 25 por cento do montante bruto dos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 15 por cento do montante bruto *royalties*, em todos os demais casos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, no caso da Suécia, a dupla tributação será evitada quando um residente do Estado receber rendimentos tributáveis no Brasil, o primeiro país permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos do residente, um montante igual ou imposto sobre a renda pago no Brasil. Na situação inversa, o país adotará o mesmo procedimento.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

A pessoa jurídica residente na Suécia que receber dividendos de sociedade residente no Brasil terá isenção de impostos no país de residência se forem isentos pela legislação sueca e ambas as sociedades forem suecas.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.27. Ucrânia

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia celebraram em Kiev, em 16 de janeiro de 2002, Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo n.º 66, de 18 de abril de 2006, tendo sido promulgada por meio do Decreto n.º 5.799, de 7 de junho de 2006.

Como disposto no artigo 2.º da convenção, a mesma abrangerá o imposto de renda federal, no caso do Brasil e o imposto sobre o lucro das empresas e de renda das pessoas físicas, no caso da Ucrânia.

Quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a assinatura do documento deverão se adequar às regras inseridas na Convenção sobre a dupla tributação.

Consoante à pessoa física, a convenção atingirá o direito do residente em um dos territórios dos países signatários, sendo que, de acordo com o Modelo de Convenção para evitar dupla tributação da OCDE, o conceito de residente será determinado pela legislação interna de cada Estado.

No que tange às pessoas jurídicas, a convenção abrangerá estabelecimento permanente que significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

De acordo com o artigo 7.º, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente.

Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, de acordo com o disposto no artigo 10.

Todavia, esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder: a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (que não uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, no mínimo 25 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos; ou b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Os juros são tratados no artigo 11 da seguinte forma: juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

No artigo 12 estão tratados os *royalties* que provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas esses *royalties* poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. Todavia, se o beneficiário efetivo dos *royalties* for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15 por cento do montante bruto de todos os pagamentos.

Os rendimentos que uma pessoa residente de um Estado Contratante obtiver pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a

remuneração por esses serviços ou atividades for paga por um residente do outro Estado Contratante ou couber a um estabelecimento permanente ou instalação fixa. Nesse caso os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado, consoante dispõe o artigo 14.

Já os rendimentos de emprego, estão relacionados no artigo 15 que destaca remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego que somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

No artigo 23 da convenção está definido como será eliminada a dupla tributação.

Foi adotado, para evitar a dupla tributação da renda, o método da imputação ordinária e da isenção para pessoas jurídicas.

De acordo com o artigo, quando o rendimento de um residente em um Estado contratante seja tributável no outro Estado contratante, o primeiro Estado permitirá que seja deduzido do imposto incidente sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto pago no outro Estado.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, consoante o método da imputação ordinária.

Quando os rendimentos de residente de um Estado contratante forem isentos nesse Estado, este poderá calcular o montante do imposto incidente sobre os demais rendimentos de tal residente levando em conta os rendimentos isentos.

No artigo 26 da convenção, o item da troca de informações foi incluído para que os países se auxiliem a evitar ou minimizar a evasão fiscal.

5.28. Venezuela

O Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Venezuela celebraram, em Caracas, em 7 de novembro de 1979, Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de transporte aéreo.

O Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 26, de 5 de agosto de 1981, e entrou em vigor por meio de notificações, nos termos de seu artigo V, em 11 de agosto de 1981.

A convenção foi promulgada por meio do Decreto n.º 86.354, de 9 de setembro de 1981.

Diferentemente das convenções analisadas anteriormente, este documento tem a intenção de evitar a dupla tributação, especificamente nas situações que envolvam transporte aéreo.

Consoante disposto no artigo 1.º da convenção, a mesma abrangerá todos os lucros, receitas e ganhos de capital, auferidos por uma empresa de um dos Estados Contratantes, provenientes de operações de transporte aéreo internacional. Estarão isentos¹⁸⁸ em um Estado dos impostos que seriam aplicáveis no outro Estado Contratante.

A isenção que prevê o acordo aplica-se a toda empresa de um dos Estados Contratantes que servir regularmente um aeroporto localizado no território do outro Estado Contratante.

¹⁸⁸ Exceto os impostos municipais. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bitvenez.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

6. CONCLUSÃO

Com a globalização as pessoas, sejam jurídicas ou físicas, passaram a praticar negócios internacionais, e pelo fato das relações envolverem partes de diferentes países, começaram a ser duplamente tributados no país de origem e no país da realização do negócio, surgindo o interesse dos países em facilitarem as negociações internacionais, procurando formas de minimizar ou até eliminar a dupla tributação internacional pois isto tornava-se um fator que afastava o investidor no mercado interno.

O Estado é o ente que detém capacidade tributária para exercer o poder de tributar os cidadãos, e isto provém de seu poder soberano, e se fundamenta nos preceitos constitucionais e legais do país, porém para que os Estados possam exercer a competência tributária além de suas fronteiras, como nas negociações internacionais, têm que aplicar as regras de direito tributário internacional.

O conceito de soberania, ao ser estudado no âmbito do direito internacional, não pode ser considerado como absoluto da forma como era compreendido nos séculos passados porque o mundo modificou, e os países precisam permitir que parte de sua soberania seja abrangida por outras, no tocante a tributação, para permitir que o comércio internacional se desenvolva.

A normatividade positiva no âmbito do Direito Tributário Internacional indica que são fontes de direito neste campo as convenções, sejam elas bilaterais ou multilaterais, o costume internacional e os princípios gerais de direitos.

Podem os Estados solucionar a dupla tributação por meio de adoção de regras unilaterais, ou por meio de tratados bilaterais em que haverá delimitação da

competência de um Estado para que o outro Estado receba alguma compensação, e assim, o contribuinte não sofra a dupla imposição tributária sobre o mesmo fato gerador, o que auxiliará no incremento dos negócios internacionais.

Dupla tributação internacional é a ocorrência de exigibilidade do recolhimento de tributo em decorrência de mesmo fato gerador, por dois sujeitos ativos dotados de soberanias tributárias diferentes, sendo o sujeito passivo uma só pessoa.

Somente com a coincidência de quatro elementos: objeto, identidade do sujeito, identidade do período tributário e identidade ou semelhança do imposto; é possível afirmar que está ocorrendo a dupla tributação de determinada renda que se transforma em fato gerador para a imposição do gravame por dois países aonde venham a transitar as riquezas.

A dupla tributação pode ser classificada doutrinariamente como: efetiva e virtual; intencional ou não; simples e composta; real, pessoal ou mista; vertical, horizontal ou oblíqua.

É a delimitação da competência tributária que irá, em última hipótese, permitir que seja evitada a dupla tributação de rendas e capitais de nacionais em dois diferentes territórios soberanos.

Os Estados podem optar por tributar de acordo com os seguintes princípios: da universalidade que se subdivide em dois critérios o da residência e o da nacionalidade e o princípio da territorialidade que tem o critério da fonte da renda auferida.

Podemos dividir as conseqüências decorrentes da dupla tributação internacional em econômicas, financeiras, culturais, sócio-políticas e quanto à justiça desta prática.

Pode o contribuinte usar o planejamento tributário internacional a fim de evitar a ocorrência de dupla tributação ou até a incidência tributária.

Os meios destinados a evitar ou minimizar a dupla tributação pelos Estados podem contemplar o método da isenção, da imputação, da redução de alíquotas e da dedução de impostos pagos no exterior da base de cálculo.

Não se mostra vantajoso aos Estados adotar medida unilateral para evitar ou minimizar a dupla tributação pois sempre um Estado perderá em termos financeiros o que nos leva a entender que as convenções são a melhor forma de evitar a dupla tributação pois tanto os contribuintes como o fisco dos Estados terão seus direitos garantidos.

Por meio de convenções, os Estados contratantes podem delimitar suas respectivas competências tributárias, enquanto Estados da fonte produtora dos rendimentos e Estados da residência. Assim, poderão limitar sua soberania tributária, estabelecendo, ainda, formas de minimização ou isenção, tudo com vista a evitar o fenômeno da dupla tributação internacional.

Na doutrina existe uma divergência se o direito internacional e o direito interno são espécies em igual nível hierárquico, ora devendo uma delas ou ambas encontrar-se subordinada à outra se dividindo a doutrina entre o dualismo e o monismo jurídico.

No Brasil, é seguida a linha dualista porque só se confere validade aos instrumentos internacionais no âmbito interno, se cumprirem o rito de incorporação que culmina na promulgação por meio de um decreto presidencial.

A hierarquia dos tratados internacionais, em matéria tributária, é superior das leis internas brasileiras, consoante dispõe o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Foram elaborados dois Modelos de Convenção para evitar a dupla tributação pela Sociedade das Nações, o primeiro do México ficou marcado pela defesa do interesse dos países em desenvolvimento, porque a dupla tributação da renda deveria ser eliminada pela outorga do direito exclusivo da tributação ao país onde a renda é produzida, e o Modelo de Londres, onde prevaleceu o interesse dos países desenvolvidos, com a assertiva que o país de domicílio teria o direito de tributar os rendimentos recebidos por seus residentes, independentemente do local onde foram produzidos.

O Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE foi elaborado por peritos indicados por países desenvolvidos, o que acabou privilegiando em detrimento dos outros, o princípio da residência, dessa forma o Estado onde reside o contribuinte iria tributar a renda, mesmo que obtida em outro Estado.

O Modelo de Convenção das Nações Unidas foi feito com base no da OCDE, e foram introduzidas modificações destinadas a ampliar o direito de tributar dos países em desenvolvimento, importadores de capital.

O modelo de Convenção dos EUA, como dispôs a definição de residente e de estabelecimento permanente, desejou definir qual o Estado contratante que iria abrir mão de sua competência tributária em favor de outro a fim de que fosse evitada a dupla tributação.

Sendo assim, o Estado de onde provém a renda permitiria esta fosse isenta no seu Estado de residência, ou seria concedido um crédito ao contribuinte com base no que foi pago no Estado onde foi obtida a renda de acordo o que estivesse definido no parágrafo 1.º da Convenção.

Com a análise dos parágrafos acrescentados no Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação dos Estados Unidos da América, e que não se encontram no Modelo da OCDE, é possível afirmar que adotou também o critério da nacionalidade para evitar a dupla tributação e proteger seus cidadãos.

Estão em vigência, até a atualidade, 28 convenções para evitar a dupla tributação internacional no Brasil.

REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica. Para uma teoria da dogmática jurídica.** São Paulo: Saraiva, 2002.
- ALCOFORADO, Fernando. **Globalização.** São Paulo: Nobel, 1997.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Coord.). **Tratados internacionais na Ordem Jurídica Brasileira.** São Paulo: Aduaneiras, 2005.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2003.
- ARIOSI, Mariângela. **Conflito entre tratados internacionais e leis internas. O judiciário brasileiro e a Nova Ordem Internacional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 1995, artigo 3.º.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** São Paulo: Malheiros, 2003.
- BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no Direito Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito público internacional.** Tomo II, 2.^a Edição, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1939.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** Brasília: Editora UnB, 1994.
- BORGES, Antonio de Moura. **Convenções internacionais sobre a dupla tributação internacional.** Teresina: EDUFPI, 1992.
- _____. **Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional.** Revista Fórum de Dir. Tributário-RFDT, Belo Horizonte, ano 5, n. 25, p. 93-122, jan/fev. 2007.
- BORRÁS, Alegría. **La doble imposición: Problemas Jurídico-Internacionales.** Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1974.
- DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.
- FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada.** São Paulo: Malheiros, 2002.
- FRANCESCHINI, Luis Fernando; BARRAL, Welber. **Direito internacional público e integração econômica regional.** Curitiba: Juruá, 2001.
- GARCIA Junior, Armando Alvares. **Conflito entre normas do Mercosul e direito interno.** São Paulo: LTr, 1997.

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

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento Tributário. Análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2003.

MALUF, Said. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1979.

MARTINEZ, Pedro Soares. **Manual de direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1993.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados internacionais**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005.

MENEZES, Vagner (Coord.). **O direito internacional e o Direito Brasileiro**. Homenagem a José Francisco Rezek. Ijuí: Editora Unijuí, 2004.

MOREIRA JR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e Elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

ROCHA, Sérgio André. **Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2007.

REZEK, J. F. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. São Paulo: Saraiva, 1996.

SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira**. Florianópolis: OAB/SC, 2003.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2001.

UCKMAR, Victor. (Coord.). **Curso de derecho tributario internacional**. Bogotá: Temis S.A., 2003.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional. Tributação das operações internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REFERÊNCIAS DE INTERNET

Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2007.

United Nations Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries. New York: United Nations, 2001.

Sítio da **Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico**. http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34483_1915847_1_1_1_1,00.html
Acesso em 11 de junho de 2008. Tradução livre.

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. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_rafs_20_5224.htm. Acesso em: 28 de setembro de 2008.

U.S. Treasury – Mission, Duties and Functions. Disponível em: <http://www.ustreas.gov/education/duties/>. Acesso em: 11 de junho de 2008.
Tradução livre.

The Agency, its Missions and Statutory Authority. Disponível em: <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>. Acesso em: 11 de junho de 2008.

United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_argt_184_2144.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e do capital. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_oste_17_855.pdf. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para evitar a dupla tributação e regular outras questões em matéria de impostos

sobre a renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_belg_29_3585.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_chil_118_4822.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_chin_36_1521.htm.

Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_finl_18_2229.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre o Governo da República Federativa do Brasil e a França. Disponível em http://www2.mre.gov.br/dai/b_fran_74_2300.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria. Disponível em http://www2.mre.gov.br/dai/b_hung_20_2654.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dai/b_07_2670.htm. Acesso em: 29 de setembro de 2008.

Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Itália. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bititalia.htm>. Acesso em 29 de setembro de 2008.

Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Japão. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bittjapao.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmada entre o entre o Governo da República Federativa do

Brasil e o Governo de Luxemburgo. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/biluxem.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda e o capital entre o Governo do Brasil e o Governo da Noruega. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/binorue.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008

Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda e o capital entre o Governo do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0355.htm. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/birieslo.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008 e Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0043.htm. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de transporte aéreo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Venezuela. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bitvenez.htm>. Acesso em: 30 de setembro de 2008.

Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1480/DF, publicada decisão no DJU de 18 de maio de 2001, Relator Ministro Celso de Melo.

RE n.º 80.004/SE, publicado no DJU de 29 de dezembro de 1977, Relator Ministro Xavier de Albuquerque.

RE n.º90.824, publicado no DJU de 19 de setembro de 1980, Relator Ministro Moreira Alves.