

FREDERICO PADRE CARDOSO

**DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE
A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS:**

Os elementos de conexão adotados na *Convenção Modelo da Organização para a
Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação
internacional sobre a renda.*

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-
Graduação em Direito da Universidade Federal de
Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção
do grau de Mestre em Direito.

Prof. Orientador: Dr. UBALDO CESAR BALTHAZAR.



Prof. Dr. Olga M. B. A. de Oliveira
Coordenadora CPGD/CCJ/UFSC

Florianópolis, julho de 2002.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

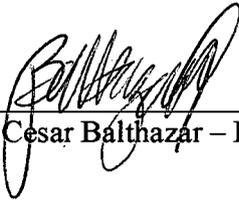
A DISSERTAÇÃO

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A
RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS: OS ELEMENTOS DE
CONEXÃO ADOTADOS NA CONVENÇÃO MODELO DA
ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) CONTRA
A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A
RENDA.

Elaborada por **Frederico Padre Cardoso**

E aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a
obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar – Presidente - UFSC



Prof. Dr. Indio Jorge Zavanzzi – Membro - UFSC

Prof. Di^a. Maria de Fátima Ribeiro - Membro - UEL/PR

Florianópolis, 30 de julho de 2002.

Dedicatória.

A DEUS, origem e fim de tudo. Seja qual for o nome que você Lhe der...

(Desiderata*

Siga tranqüilamente entre a inquietude e a pífessa, (emsmndó-se de que fiá sempre
■pqz no silêncio.

n^anto quanto possível sem humiChar-se, mantenha-se em harmonia fom todos que o
cercam

^á(e a sua verdady)^ra e mansamente.

^Escute a verdade dos outros, pois eles tamèem têm a sua própria história.

Evite as pessoas agitadas e agressivas: elas ajiigem o nosso espírito. 5Vão se
compare aos demais, olhando as pessoas como superiores ou inferiores a você: isso o
tomaria superficialem amargo.

Viva intensamente os seus ideais e o quẽ você já conseguiu realizar.

Mantenha o interesse no seu trabalho, por mais humilde que seja ele é um
verdadeiro tesouro na continua mudança dos tempos.

Seja prudente em tudo o que fizer, porque o mundo está cheio de armadilhas.

Mas não fique cego para o bem que sempre ejQste.

Em toda parte, a vida está cheia de heroísmo.

Seja você mesmo-

S0retudo, não simule afeição e não transforme o amor numa Brincadeira, pois, no
meio de tanta arif^z, ele é perene como a relva.

Ilceite, com carinho, o conselho dos mais velhos e seja compreensivo com os
impulsos inovadores da juventude.

Cultive a força do espírito e você estará preparado para enfrenth'as surpresas da
sorte ad%krsa. !Nao se desespere com perigos imaginários: muitos temores têm sua
origem no cansaço e na solidão.

!Lo lado de uma sadia disciplina conserve, para consigo mesmo, uma imensa
Bondade.

Você é filho do universo, irmão das estrelas e árvores, você merece estar aqui e,
mesmo se você não pode perceBer, a terra e o universo vão cumprindo o seu destino.

<Procure, pois, estar em paz com (Deus, seja qual for o nome que você lhe der 5Vb
meio do seu traBalho e nas aspirações, na fatigante jornada pela vida, conserve, no
mais profundo do seu ser, a harmonia e a paz.

Jicima de toda mesquinhez, falsidade e desengano, o mundo ainda é Bonito.

Caminhe com cuidado, faça tudo para ser feliz e partilhe com os outros a sua

felicidade^^

* **DESIDERATA - Do Latim *Desideratu*: Aquilo que se deseja, aspiração.**
 Texto de autor desconhecido encontrado na Igreja de Saint Paul, Baltimore, em 1692.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus.

A meus pais, Edmundo e Heloisa e à minha segunda mãe. Tia Corália.

Aos meus irmãos Cristina, Ludmila e Emmanuel.

Todos vocês sempre estiveram ao meu lado, nos piores e melhores momentos, compartilhando as alegrias e tristezas e dando o seu apoio incondicional mesmo quando expressavam a sua mais severa discordância das minhas decisões e atitudes. Sempre agradeço a Deus por tê-los colocado em meu caminho.

Aos antigos colegas Dante, Franciny, Guga, Régis, Cintia, Letícia, João, Felipe, Paula. Colegas de ontem, amigos de hoje e sempre.

Aos meus amigos “Gustavos” (Gustavo Soares de Souza Lima e Gustavo Régis de Figueiredo), colegas dos bancos da Faculdade de Direito e companheiros de idéias, meu especial agradecimento pelas pertinentes críticas feitas a este trabalho.

Ao professor orientador Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, pelas idéias e ensinamentos compartilhados; pela paciência e dedicação; por ter sido mais do que um professor; por ter sido um verdadeiro exemplo.

Ao professor índio Jorge Zavarizi, ex-orientador do PIBIC/CNPq e da monografia de graduação, que ainda muito me incentiva na carreira acadêmica.

Às estimadas Rose (Rosângela Alves), Gilvana e Dona Ivonete, pessoas ímpares que conheci no Curso de Pós-Graduação-em Direito da UFSC.

Ao professor Mario Lange, Angélica; Fátima, Conceição e Cleide pelas alegrias, e acima de tudo, pela compreensão e importantíssimo apoio nos momentos mais difíceis que passei no período em que atuei como professor substituto no Departamento de Direito (DIR) da Universidade Federal de Santa Catarina.

Enfim, a todos aqueles que a vida colocou em meu caminho; quer seja pelos bons ou maus momentos que vocês me proporcionaram, agradeço-lhes por terem feito parte de minha vida e deixado a sua marca indelével na minh'alma; sempre levarei um pouco de cada um de vocês comigo.

SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS.

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Convenção Modelo - Convenção Modelo proposta pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DO - Diário Oficial

E. g. (*exempli gratia*) - por exemplo, a saber *{latim}*

Ibid. (*Ibidem*) - na mesma obra *{latim}*

Id. (*Idem*) - o mesmo autor *{latim}*.

IN - Instrução Normativa da Secretaria Receita Federal

IPI - Imposto sobre produtos Industrializados

IR - Imposto de Renda

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

IVA - Imposto sobre o valor agregado

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

MRE - Ministério das Relações Exteriores

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

Op. cit. (*opus citatum*) - obra citada *{latim}*

p. - página(s)

PIS/PASEP - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RIR - Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999)

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SRF - Secretaria da Receita Federal

STF - Supremo Tribunal Federal

V. g. (*verhi grafia*) - por exemplo *{latim}*

SUMÁRIO.

RESUMO.....	vn
ABSTRACT.....	vm
INTRODUÇÃO.....	1
1 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. OBJETO E DEFINIÇÕES.....	7
1.1 TRIBUTAÇÃO E GLOBALIZAÇÃO.....	8
1.2 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: DEFINIÇÃO E OBJETO.....	12
1.3 CONTEÚDO E NATUREZA (DAS' NORMAS) DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	16
1.4 As FONTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	20
1.4.1 <i>Os tratados internacionais.....</i>	<i>21</i>
1.4.2 <i>O procedimento de celebração dos tratados internacionais e sua incorporação no ordenamento jurídico brasileiro.....</i>	<i>23</i>
1.4.3 <i>Supremacia dos tratados em relação à legislação interna (artigo 98 do Código Tributário Nacional).....</i>	<i>28</i>
1.4.3 <i>Outras fontes de Direito Tributário Internacional.....</i>	<i>30</i>
a. <i>Costume.....</i>	<i>31</i>
b. <i>Jurisprudência e doutrina.....</i>	<i>52</i>
1.5 DUPLA TRIBUTAÇÃO: CONCEITOS E DEFINIÇÕES.....	33
1.6 A CONVENÇÃO MODELO DA ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A RENDA.....	34
2 ELEMENTOS DE CONEXÃO NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	40
2.1 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL. CONCEITOS E DELIMITAÇÕES.....	V.....42
2.1.1 <i>Harmonização, unificação e aproximação.....</i>	<i>42</i>
a. <i>Aproximação (ou coordenação) das legislações.....</i>	<i>44</i>
b. <i>Unificação (ou uniformização) das legislações.....</i>	<i>45</i>
c. <i>(In)conveniência da unificação das legislações tributárias.....</i>	<i>46</i>
d. <i>Harmonização (ou compatibilização) das legislações.....</i>	<i>47</i>
e. <i>Harmonização das legislações tributárias.....</i>	<i>48</i>
2.1.2 <i>Aspectos da harmonização para as diferentes categorias de tributos: necessidades atuais de harmonização da imposição direta e indireta.....</i>	<i>49</i>
a. <i>As necessidades de harmonização nos processos de integração regional.</i>	<i>50</i>
b. <i>A tributação indireta nos processos de integração econômica.....</i>	<i>52</i>
c. <i>Pressuposto para a harmonização da tributação indireta nas zonas de integração.....</i>	<i>53</i>
d. <i>As necessidades de harmonização fora dos processos de integração regional.....</i>	<i>57</i>
2.2 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO NOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA. PRINCÍPIOS DA UNIVERSALIDADE E DA TERRITORIALIDADE.....	58

2.3 Os ELEMENTOS DE CONEXÃO SUBJETIVOS.....	62
2.3.1 Nacionalidade.....	62
2.3.2 Residência e domicílio.....	64
a. Residência e domicílio na Convenção Modelo contra a dupla tributação....	66
2.4 Os ELEMENTOS DE CONEXÃO OBJETIVOS.....	69
2.4.1 A fonte dos rendimentos.....	69
2.4.2 O “estabelecimento permanente”.....	71
a. O conceito de estabelecimento no direito brasileiro.....	74
2.5 CAUSAS DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A RENDA.....	75
2.6 A ADOÇÃO DO CRITÉRIO DE RESIDÊNCIA X CRITÉRIO DA FOVTE.....	77
3 O IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL E A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE REALIZAM OPERAÇÕES INTERNACIONAIS.....	79
3.1 ASPECTOS GERAIS.....	79
3.2 ANÁLISE DO SISTEMA LEGISLATIVO BRASILEIRO REFERENTE AO IMPOSTO DE RENDA.....	80
3.2.1 O Imposto de Renda. Conceitos básicos.....	80
a. Tributação com base no lucro real.....	82
b. Lucro presumido, arbitrado e regime simplificado de tributação.....	83
3.2.2 O conceito de pessoa jurídica no direito tributário brasileiro.....	85
3.3 A TRIBUTAÇÃO DO LUCRO, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR PELAS PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL.....	89
a. Análise das normas legais brasileiras em confronto com a Convenção Modelo da OCDE.....	90
3.4 DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA).....	94
3.4.1 Técnicas de controle dos preços de transferência.....	95
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	103
ANEXOS.....	110
ANEXO I - Convenção Modelo proposta pela OCDE (Versão original em inglês).	
ANEXO II - Convenção Modelo proposta pela OCDE (Tradução oficial para o português, na versão do Decreto nº 4.012, de 2001, que promulga a Convenção entre Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação sobre a renda).	
ANEXO III - Instrução Normativa nº 38/96 da Secretaria da Receita Federal.	
ANEXO IV - Instrução Normativa nº 164/99 da Secretaria da Receita Federal.	
ANEXO V - Instrução Normativa nº 68/2000 da Secretaria da Receita Federal.	
ANEXO VI - Instrução Normativa nº 32/2001 da Secretaria da Receita Federal.	

RESUMO.

O Direito Tributário Internacional é ramo do direito que tem como objeto de estudo as situações em que o fato tributário tem desdobramento em mais de um ordenamento jurídico soberano. Assim, as regras de Direito Tributário Internacional podem ser divididas em dois grandes grupos; normas de conflitos e normas materiais; as primeiras têm por objetivo determinar quais as regras que devem incidir sobre um fato concreto, já as segundas ocupam-se em resolver a situação propriamente dita, ditando a solução cabível. No âmbito deste estudo, os tratados internacionais ocupam papel relevante, na medida que é por sua celebração que os Estados soberanos irão definir a aplicação conjunta de um mesmo *elemento de conexão* que servirá como critério para se determinar qual o país detentor do poder de tributar, a fim de se evitar a dupla tributação internacional. Os principais *elementos de conexão* na tributação internacional sobre os rendimentos são: (a) a nacionalidade; (b) a residência e o domicílio; (c) a fonte dos rendimentos; e (d) a existência, ou não, de um estabelecimento permanente num país. Estes critérios - ou *elementos de conexão* - são tratados de forma bastante peculiar pela Convenção Modelo proposta pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, de modo que a opção pelo critério da tributação de acordo com o país da *residência* denota uma notória tentativa de favorecimento dos países economicamente mais desenvolvidos em detrimento daqueles países importadores de capital: como a maioria das grandes empresas internacionais tem a sua sede nos países desenvolvidos, a atribuição da competência exclusiva ao país de residência para tributar os rendimentos de suas empresas exclui a pretensão tributária dos países da fonte, isto é, do local onde as riquezas são efetivamente produzidas. A generalidade dos tratados internacionais bilaterais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda segue o modelo proposto pela OCDE. Esta última constatação justifica, por si só, a opção feita em se analisar o *modelo proposto* pela OCDE e não determinado tratado especificamente. É evidente que existem pequenas modificações introduzidas em alguns desses tratados celebrados pelo Brasil. No entanto, a sua grande maioria segue literalmente o modelo proposto pela OCDE.

ABSTRACT.

International Tax Law refers to situations which taxation occurs in more than one sovereign State. Thus, the rules of International Tax Law may be separate into two wide groups: “rules of conflicts” and “material rules”. The first ones aim to point out which law shall regulate each case; the other ones shall regulate the very taxable event. International treaties had been an important resource throughout this study, once it is by means of those international treaties that sovereign States define the common regulation seeking to avoid international double taxation. The major principles adopted by international conventions to avoid double taxation on income and on Capital are: (a) nationality; (b) residence and place of business; (c) source of income; and (d) the existence of a permanent establishment. The Organization on Economic and Cooperation Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital has given peculiar treatment to those principles once the choice of the principle of residence - as a major rule - favors developed countries and jeopardize undercapitalized countries. Most of international agreements to avoid double taxation signed by Brazil follow the OECD Model Tax Convention. This remark justifies the preference hereinafter adopted to study the OECD Model Tax Convention and not each specific agreement signed by Brazil.

Introdução.

Com a internacionalização do capital e dos investimentos observada nas últimas décadas, a questão da tributação das operações internacionais ganhou relevo e importância. Pode-se dizer que há uma “internacionalização do capital” como decorrência dessa nova característica de volatilidade e mobilidade dos investimentos, que são facilmente transferidos de um extremo ao outro do globo terrestre com o simples toque de um botão. Assim, nesse processo de *globalização da tributação*, vários problemas devem ser estudados a fim de se reconhecer o impacto que determinadas medidas tributárias podem ter sobre as finanças públicas dos países envolvidos nesse processo. Dentre todas as questões que dizem respeito à tributação das *operações internacionais* - v.g, a distribuição disfarçada de lucros entre empresas com estabelecimentos em diferentes países que praticam os chamados preços de transferência (*transfer pricing*) a tributação das remessas de lucros para o exterior, o regime de *drawback*, entre outras -, destaca-se o problema da dupla tributação incidente sobre a renda das empresas que realizam atividades em mais de um Estado soberano.

Na tentativa de regulamentar a forma de tributar a renda de tais empresas, os países normalmente adotam soluções bilaterais como a celebração de Convenções que determinam regras tendentes a evitar a dupla tributação das aludidas operações. Desta forma, uma vez celebrada uma Convenção, os Estados-

¹ O autor da dissertação reconhece - e nessa mesma oportunidade, assume a total culpa pela eventual “falta de cientificidade” - que possui certa aversão ao termo “globalização”, e isso se dá especialmente porque o mesmo não representa um fenômeno novo, já que desde a expansão marítima medieval (e talvez até mesmo antes, por ocasião da expansão do Império Romano na Antiguidade) sempre houve uma tendência irreversível no sentido de internacionalizar-se as relações entre os Estados soberanos e entre estes e os indivíduos. Daí, não haveria razão para o emprego do termo no sentido em que atualmente o mesmo é utilizado e menos ainda para a sua apresentação como se fosse um fenômeno típico e característico do mundo contemporâneo. De qualquer forma, o autor rende-se ao emprego do vocábulo “globalização”; tanto isto é verdade, que aborda o assunto já em seu primeiro capítulo, no item “Tributação e globalização”. Mas rende-se apenas diante do fato inevitável de ter que abordar o tema, sob pena do trabalho tornar-se incompleto. Mas, aproveitando a oportunidade, transcreve-se em seguida a dúvida da qual muitos compartilham: “(...) estamos diante de imia nova fase da humanidade ou, ao contrário, de um mommiental engodo para iludir os incautos? Como quer que se a considere, ela existe e não mais pode ser ignorada. É chegado o momento de enfrentar a questão e descerrar o misterioso véu que a encobre”. (In: NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalização e tributações*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 26.)

Contratantes assumem o compromisso de observar as regras que têm por principal objetivo evitar a dupla incidência dos tributos sobre um mesmo fato.

Trata-se, indiscutivelmente, de uma medida imprescindível nos tempos atuais, em que há uma grande e rápida circulação do capital no cenário internacional, de modo que a existência de normas que regulamentam a matéria tributária no âmbito internacional tem conseqüências diretas no fluxo e direcionamento dos investimentos internacionais, uma vez que no processo de *globalização*, a tendência do capital é buscar a menor tributação.

Desta forma, o estudo das principais regras que dispõem a respeito da tributação incidente sobre as operações internacionais das empresas é de grande relevância prática e também teórica. Uma constatação de maior caráter pragmático desta dissertação é que as atuais regras - constantes na Convenção Modelo da OCDE[^] contra dupla tributação - que pretendem regulamentar a tributação internacional sobre a renda de empresas[^] que realizam operações internacionais favorecem os países exportadores em detrimento dos países importadores, uma vez que - de acordo com o artigo *T* da aludida Convenção - prevalece a regra da tributação no *país de residência* da empresa e não a regra da tributação no *país da fonte pagadora*, como seria desejável para os países importadores. Somente subsidiariamente é que será aplicada a tributação de acordo com o país da *fonte*, na hipótese de aí existir um “estabelecimento permanente”. Diante desta observação de conteúdo prático, a análise teórica dos principais institutos jurídicos que permitem a manutenção de um sistema prejudicial para as finanças

[^] A OCDE (sigla para Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) é órgão vinculado à ONU (Organização das Nações Unidas). A respeito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, vide item 1.6 desta dissertação.

[^] Adota-se, aqui o conceito de “empresa” em conformidade com o Código Civil Brasileiro de 2002 (Lei n° 10.406 de 10 de janeiro de 2002), em seus artigos 66, 981 e seguintes. Em outras palavras, entende-se a “empresa” como a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços; ao passo que “empresário” é a pessoa (natural ou jurídica) que exerce a atividade da empresa. Importante ressaltar que a Convenção Modelo da OCDE fala em lucros da “empresa” (*business profit*) e não em lucros da “pessoa jurídica”. Assim, ambas as expressões serão utilizadas neste trabalho quando se referir às cláusulas constantes na Convenção Modelo. Entretanto, não se pretende, com isso afirmar que exista uma equivalência entre as expressões - que possuem acepções diferentes no direito brasileiro - ainda que, especificamente, nas normas da legislação tributária brasileira seja comum a equiparação das atividades de determinadas pessoas físicas às atividades de pessoas-jurídicas para fins tributários. A respeito desta última afirmação, deve-se consultar o capítulo 3 desta dissertação, que entre outros assuntos, aborda o “conceito de pessoa jurídica no direito tributário brasileiro”.

dos países em desenvolvimento pode - e deverá - apontar soluções para que este quadro seja alterado, com o objetivo de alcançar uma maior justiça na distribuição internacional das receitas tributárias.

De fato, o artigo 7º do *Tratado Modelo da OCDE contra a dupla tributação sobre renda* tem por objetivo regular a forma de tributação da renda de empresas em duas situações: (a) quando uma empresa de um “Estado Contratante” exerce suas atividades em um mais de um Estado (país) sendo que não existem estabelecimentos permanentes neste outro país - como ocorre na grande generalidade dos casos, das vendas internacionais de mercadorias e serviços, caso em que os lucros das empresas vendedoras só podem ser tributados no país de *residência ou domicílio* e não podem ser objeto de tributação no país da fonte pagadora - , ou (b) quando uma empresa exerça tais atividades em mais de um Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

O disposto no artigo 7º estabelece que os lucros sejam tributados no país de *residência* e caso haja um estabelecimento estável em outro Estado, deve-se tributar os rendimentos nesse outro Estado, na medida em que os ganhos possam ser atribuídos a esse estabelecimento. O *problema* que surge nesse momento é indicar o alcance e delimitação dos conteúdos previstos no artigo ora examinado. Assim, de acordo com o que dispõe o artigo analisado, os lucros obtidos no Brasil, e.g., por uma empresa estrangeira* (que tenha vendido aqui as suas mercadorias, mas que não possua um “estabelecimento permanente” no território nacional), *não poderão* ser tributados no Brasil, mas apenas no seu Estado de residência.

Uma vez situado o problema central - a **dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas** - deve-se ressaltar que o presente estudo tem por objetivo uma análise mais detalhada *dos elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da OCDE contra a dupla tributação internacional sobre a renda*. De fato, vários são os aspectos que gravitam em torno da questão central - dupla tributação internacional - tais como os paraísos fiscais, o planejamento tributário internacional, entre outros que mereceriam igualmente a atenção dos pesquisadores e estudiosos do direito. Como, no entanto.

* Desde que, evidentemente, seja originária de país que tenha celebrado acordo com o Brasil.

trata-se, aqui, de trabalho científico, muitos aspectos - apesar de seu interesse - não podem ser abordados, sob pena de se prejudicar a objetividade. Assim, a presente dissertação tem o seu objeto de estudo restrito à *análise dos elementos de conexão propostos na Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas*.

Na tentativa de melhor se estudar o fenômeno da “dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas” e os “principais elementos de conexão na tributação internacional sobre a renda”, a presente dissertação é dividida em três capítulos.

O primeiro capítulo tem por objetivo situar o problema central no âmbito do Direito Tributário Internacional; busca-se nessa passagem delimitar o seu *objeto*, bem como definir os principais institutos jurídicos necessários para uma compreensão mais precisa e científica das questões colocadas. Como se pode observar, neste capítulo são apresentados os conceitos centrais pertinentes à matéria, tal como a definição - e os limites do conceito - de “direito tributário internacional”, quais as suas fontes e o seu conteúdo. Aborda-se, ainda nesse capítulo, uma questão recorrente em direito tributário: a aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional e a supremacia (ou não) dos tratados internacionais em relação à legislação interna. Estuda-se também o conceito de “dupla tributação” no sentido jurídico e econômico, bem como a sua distinção do fenômeno chamado “*bis in idem*” Por fim, apresentam-se os principais aspectos pertinentes à Convenção Modelo proposta pela OCDE.

O problema central é, então, colocado no segundo capítulo que é denominado “Elementos de conexão na tributação internacional”. E não poderia ser de uma maneira diferente, uma vez que o estudo das normas internacionais de conflitos gira em torno do conceito de *elementos de conexão*. De acordo com Alberto Xavier, “os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários[^]”, e poderão ser *elementos de conexão subjetivos* quando se reportarem às pessoas ou às suas qualidades, ou ainda, *objetivos*, nas hipóteses em que se

[^] XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 4[®] ed. Rio de Janeiro; Forense, 1997, p. 196.

referirem a determinadas coisas ou fatos. Os principais elementos de conexão nos tributos sobre a renda e o capital são (a) os princípios da fonte e da residência e (b) os princípios da universalidade e territorialidade. Sabe-se assim - e isso será mais bem demonstrado no segundo capítulo do estudo - que a dupla tributação internacional sobre a renda resulta basicamente da divergência de critérios adotados pelas normas tributárias de diferentes países.[^] Esta divergência pode ocorrer não apenas porque há uma diversidade na identidade dos princípios adotados, mas ocorre igualmente quando há diversidade no conteúdo (ou sentido) conferido às normas tributárias; “tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos - como o local da produção da renda e a residência do beneficiário -, como por, adotando embora o mesmo elemento - por exemplo, a residência-, imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso”⁷.

No terceiro e último capítulo busca-se fazer uma apreciação das normas legais em vigor no ordenamento jurídico brasileiro que dizem respeito ao imposto de renda e a tributação das operações internacionais realizadas por pessoas jurídicas com sede no Brasil que auferem rendas do exterior ou que possuam estabelecimentos comerciais, filiais, agências ou sucursais fora do país. Nesta parte final, há uma dedicação maior para a análise dos textos legais em detrimento da apreciação de conceitos doutrinários - que foram largamente abordados no capítulo anterior. Inicia o capítulo por uma breve análise e revisão de conceitos legais relativos ao tema tratado, passando em seguida ao estudo do sistema legal brasileiro referente ao imposto de renda, para enfim abordar-se os aspectos práticos da legislação ordinária (bem como de regulamentos, decretos e instruções normativas) referente à tributação da renda das pessoas jurídicas que realizam operações internacionais.* Ainda neste último capítulo, por se tratar de tema umbilicalmente ligado à questão central, aborda-se, embora sucintamente, as

® XAVEER, Alberto, *Direito tributário internacional do Brasil*, p. 199.

[^] IA, *Ibidem*, p. 199.

* Deve-se ressaltar que a designação “operações internacionais” abrange os aspectos relativos à “tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País” - expressão utilizada na Instrução Normativa n° 38 de 1996 da Receita Federal, assim como pela Lei n° 9.249/95.

normas legais relativas à regulamentação dos preços de transferência, que servem para impedir a distribuição disfarçada de lucros entre empresas que possuem suas atividades em mais de um Estado.

O procedimento metodológico adotado na presente dissertação é o método monográfico, que se valeu, para a sua concretização, principalmente, de técnicas de pesquisa bibliográfica.

Ao final da dissertação encontram-se em anexos alguns textos legislativos referentes ao tema tratado. Optou-se por não incluir textos da legislação ordinária federal, pressupondo-se que estes diplomas legais podem ser facilmente encontrados. Assim, ao final, foram incluídos apenas: o texto da Convenção Modelo (original, em inglês); sua versão em português[®]; e Instruções Normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal que tratam da matéria da tributação dos lucros de pessoas jurídicas originários do exterior e dos preços de transferência.

[®] Como se trata do texto de uma *Convenção Modelo*, não existe uma tradução *oficial* para este texto. Desta forma, optou-se por apresentar a tradução constante em uma das Convenções celebradas pelo Brasil que seguem o Modelo de Convenção proposta pela OCDE; fez-se a opção pela Convenção entre Brasil e Portugal, pelo fato de esta ter sido o tratado internacional em matéria tributária para evitar a dupla tributação sobre a renda mais recente celebrado pelo Brasil.

1 Direito tributário internacional. Objeto e definições.

1.1 Tributação e globalização. 1.2 Direito tributário internacional: definição e objeto. 1.3 Conteúdo e natureza (das normas) de direito tributário internacional. 1.4 As fontes de direito tributário internacional. 1.4.1 Os tratados internacionais. 1.4.2 Supremacia dos tratados em relação à legislação interna. 1.4.3 Outras fontes de Direito Tributário Internacional. 1.5 Dupla tributação: conceitos e definições. 1.6 A convenção modelo da OCDE contra a dupla tributação internacional sobre a renda.

Uma ressalva inicial deve ser feita, desde já: a presença constante de citações e notas de rodapé tomou-se uma necessidade incontornável, na medida que o objetivo primordial deste capítulo é buscar apresentar os principais “conceitos operacionais”¹⁰ relativos ao tema abordado na dissertação. Não raro encontrar-se-ão conceitos formulados pelo autor - especialmente quando essa necessidade se fez presente diante da ausência ou ocorrência de poucos estudos relativos ao tema -, mas optou-se pela simples apresentação de conceitos já consolidados pela doutrina e jurisprudência quando tais definições não suscitam maiores controvérsias; daí surgiu a opção pela transcrição desses conceitos, sob pena de se incorrer no risco de retirar-lhes algum elemento essencial para a sua compreensão.

¹⁰ A respeito dos “conceitos operacionais”, veja-se a obra “Prática da pesquisa jurídica”, de PASOLD, Cesar Lúiz, páginas 37 e seguintes.

1.1 Tributação e globalização[^]

Existe por parte de alguns autores^{^^} a tentativa de construir um *mito* que narra o “declínio do Estado Soberano” diante do fortalecimento das “empresas transnacionais”. Esse mito procura demonstrar a existência de corporações *transnacionais* como sendo aquelas que operam “sem lealdades nacionais” e com interesses que vão além das fronteiras de um determinado Estado/[^] Ainda de acordo com este *mito*, a economia internacional vem sendo cada vez mais dominada por empresas chamadas multinacionais ou transnacionais em detrimento da soberania dos Estados-Nações que se encontra cada vez mais reduzida. A grande falácia desse argumento reside no fato de que é raríssima - senão inexistente - a ocorrência, nos dias de hoje, de uma empresa realmente desvinculada de suas bases ou de suas origens nacionais.¹⁴

Para exemplificar a dificuldade em se apontar uma empresa *genuinamente transnacional*, vejamos as seguintes considerações;

(...) São poucas as corporações verdadeiramente transnacionais, isto é, que apresentam um grau de internacionalização, do ponto de vista da geração de empregos, de valor adicionado, de vendas e da distribuição geográfica dos seus ativos, que poderia justificar o uso do termo ‘empresa transnacional’ ou ‘multinacional’. Em geral, só encontramos empresas que se encaixam de alguma maneira nesse conceito em países desenvolvidos muito pequenos, como a Suíça, Holanda e Bélgica, que são tecnicamente adiantados, mas que contam com um mercado doméstico limitado. (...) Mas mesmo nesses casos, a idéia pode ser enganosa. Por exemplo, a Nestlé, que é uma das empresas mais transnacionalizadas do mundo (só tem 5% dos seus ativos empregados na Suíça), limita os direitos de voto de estrangeiros a apenas 3% do total. (...) E como diz a revista inglesa ‘The Economist’, diretores estrangeiros nas companhias japonesas são tão raros quanto lutadores britânicos de sumô.^{^^}

" Para um estudo mais aprofundado, recomenda-se a obra de NOGUEIRA, Alberto: *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial* - em que se poderá encontrar vastas referências sobre o tema.

¹² A tentativa de construir esse mito é exposta de maneira bastante clara nas obras de: NOGUEIRA, Alberto, *op. cit.*, BATISTA Jr., Paulo Nogueira, *Aideologia da “globalização”*, p. 7; e ainda BRANDÃO, Carlos, *Globalização da Economia mundial*, p. 161.

¹³ NOGUEIRA, Alberto, *op. cit.*, p. 27.

¹⁴ BATISTA Jr., Paulo Nogueira, *op. cit.*, p. 12.

¹⁵ *Id.*, *ibid.*, p. 12.

Apesar da importância crescente que as multinacionais têm no cenário econômico internacional, acredita-se que não se pode falar - ainda - no fim da soberania dos Estados. Por outro lado, também não se pode negar o fato de que a hipertrofia dessas grandes corporações *parece* conduzir a um enfraquecimento gradual do poder estatal (especialmente das Nações em desenvolvimento¹⁶) diante do grande poderio econômico dessas multinacionais.

E é exatamente dentro dessa conjuntura que se deve tentar inserir um estudo preliminar a respeito das influências que a *globalização* exerce - ou pode vir a exercer - sobre a tributação, e em especial sobre a tributação das operações internacionais.

Cumprindo inicialmente apresentar o conceito de globalização. Durante muito tempo, este termo - quase hermético - permaneceu na esfera exclusiva dos teóricos especialistas em história econômica, ao passo em que expressões como “integração regional” e “relações comunitárias” eram utilizadas pelos estudiosos do Direito Internacional.*

Antônio Rodrigues Freitas Jr. assim se manifesta sobre o fenômeno da “globalização”:

Designo globalização jurídico-política o fenômeno recente, consistente na perda da capacidade de formulação, de definição e de execução de políticas públicas pelo Estado-Nação, capacidade essa que progressivamente vai se deslocando para arenas transnacionais ou supranacionais, como produto dos efeitos da globalização econômica sobre o alcance do poder soberano.¹⁷

Já de acordo com o pensamento de Liszt Vieira, a *globalização* pode ser enfocada sob cinco dimensões distintas - econômica, política, social, ambiental e cultural - e a mesma não impõe sempre e necessariamente em

¹⁶ Prefere-se aqui empregar o termo país ou nação “em desenvolvimento” em lugar de “subdesenvolvido”. Esta opção parece ser freqüente na maioria dos estudiosos que atualmente se dedicam ao fenômeno. No entanto, não se pretende, com isso, afirmar haver alguma distinção entre os termos - que serão utilizados nesse estudo como sinônimos.

* FREITAS Jr., Antônio Rodrigues de. *Globalização, Mercosul e crise do Estado-Nação: perspectivas para o direito numa sociedade em mudança*. São Paulo: LTr, 1997. página 72.

¹⁸ Idem, *Ibidem*, p. 73.

efeitos negativos¹⁹. Esse mesmo autor apresenta o seguinte conceito sobre o fenômeno:

A globalização implica uma nova configuração espacial da economia mundial, como resultado geral de velhos e novos elementos de internacionalização e integração. Mas se expressa não somente em termos de maiores laços e interações internacionais, como também na difusão de padrões transnacionais de organização econômica e social, consumo, vida ou pensamento (...).²⁰

No âmbito das normas tributárias, é inegável que o fenômeno da globalização tem conseqüências diretas sobre as economias dos países. E geralmente essas conseqüências não são benéficas para os países em desenvolvimento. Ou explicitando ainda mais o raciocínio: esse fenômeno traz proveitos para as empresas multinacionais em detrimento dos países soberanos. Um benefício que facilmente se observa é a possibilidade dessas empresas que realizam operações internacionais fazerem um adequado planejamento tributário, de modo a recolher o imposto de renda incidente sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital em países com uma tributação menos elevada²¹. E tudo pode ser feito dentro da mais perfeita legalidade; afinal de contas, uma das tendências dessa chamada “globalização do capital” é que este (*o capital internacionalizado*) tende a correr para locais de tributação mais baixa, assim como as águas de um rio seguem inevitavelmente o seu curso rumo ao mar, a outro rio, ou a um lago situado mais abaixo.²²

¹⁹ VIEIRA, Lizst. *Cidadania e globalização*. 2^a ed. Rio de Janeiro: Record, 1998. O autor aborda as cinco dimensões da globalização nas páginas 80 e seguintes. Os pontos positivos do fenômeno são abordados nas páginas 103 e seguintes.

²⁰ Id., *Id.*, p.73-4.

²¹ Müir²¹, Nicolas José. VALDÉS, Miguel A.. Opportunities for tax savings by using hybrid entities in Latin América, p. 3.

²² Sobre essa tendência do capital internacional em migrar para locais onde há maiores benefícios tributários, veja-se a transcrição do seguinte trecho da obra de MARTIN, Hans-Peter, SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem estar-social*. São Paulo: Globo, 1999. p. 89-91. Apud NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 11-12.: “Nada docimienta melhor a tendência hostil ao Estado, típica do sistema financeiro planetário, do que o desenvolvimento das assim chamadas praças financeiras off-shore (ao largo da costa). Do Caribe a Cingapura, passando por Liechtenstein, hoje já estão espalhadas pelo mundo mais de cem praças, através dos quais os bancos, as seguradoras e os fundos de investimento administram o dinheiro de seus clientes, sistematicamente colocando-os fora do alcance dos países de origem. Esses portos seguros para capital de fuga operam sempre da mesma maneira: prometem impostos reduzidos ou até isenção de tributos para depósitos de estrangeiros e colocam sob sigilo bancário a identidade do titular da conta, mesmo no caso de consultas de autoridades governamentais.

No âmbito financeiro - e mais especificamente no âmbito tributário - a globalização, quando não há regras claras que limitam tanto a atuação dos particulares quanto dos Estados soberanos, pode revelar-se um “meio utilizado pelos senhores do mundo para exercerem a ditadura financeira mundial”.^^

Assim, este fenômeno - da internacionalização ou globalização do capital - pode ter sérias conseqüências no âmbito tributário, conforme assevera Juscelino Filgueiras Colares;

As alíquotas incidentes sobre a atividade econômica das pessoas jurídicas (*corporate tax rates*) têm sido reduzidas, de forma sistemática, entre as economias avançadas. Embora não pareça dramática, tal queda não deixa de ser significativa. Na média, a alíquota padrão do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) entre os países membros da OEDC (Organização para o Desenvolvimento Econômico e Cooperação) [*sic*] registrou queda de 43%, em 1986, para 33% em 1995; embora a carga tributária resultante tenha sofrido menor queda, vez que cortes nas alíquotas foram contrabalançadas por medidas redutoras de isenções e descontos. No Brasil, semelhante fenômeno ocorreu ainda que de modo mais súbito. De 1995 para 1996 foi promovida profunda reformulação do IRPJ, cuja principal alteração se deu com redução das alíquotas mínimas e máximas de 25% e 43% para 15% e 25% respectivamente. (...)

Verificam-se, em todo o mundo, mudanças dessa natureza, isto é, caracterizadas pela redução na tributação do capital em

“Entre as principais praças desse tipo estão as Ilhas Cayman, no Caribe, que pertencem aos assim chamados ‘territórios independentes’ do Reino Unido. Na ilha principal, com apenas 14 km² e 14.000 habitantes, contam [sic] 500 bancos com registro. Está representado tudo o que no setor monetário tem porte e fama, incluindo os dez maiores bancos alemães. Mesmo instituições estatais como o Westdeutsche Landesbank ou o Hessische Landesbank, não se embarçam em levantar dinheiro nas Ilhas Cayman. Seus clientes, naturalmente, não dependem só do Caribe para sonegar impostos. O mesmo serviço também é encontrado nas ilhas do Canal da Mancha, Jersey e Guemsey, bem como nos principados de Liechtenstein e Luxemburgo.

“Como novo ímã para o dinheiro, entre esses ‘paraísos fiscais’ floresce Gibraltar. Mais de 100.000 ricos já transferiram pro forma seus patrimônios para a ‘Rocha dos Macacos’, situada na ponta sul da Espanha”.

(...).

“Mais de 200 bilhões de marcos foram depositados por seus titulares alemães somente nas filiais financeiras e corretoras de valores de origem germânica em Luxemburgo. Com isso, a Fazenda perde anualmente, em arrecadação, quantias enormes, de dois dígitos de bilhões, mais ou menos a metade do que é pago pelos contribuintes normais como tributos para programas sociais (...).

“Puro surrealismo! O Estado se torna devedor daqueles que lhe sonegam os impostos e ainda paga juros que favorecem os espertos com um rendimento adicional isento de taxaço (...).

“Seguramente, pelos levantamentos estatísticos do FMI, mais de 2 trilhões de dólares são administrados sob a bandeira dos paraísos off shore, fora do alcance dos países onde o dinheiro foi gerado”. Neste mesmo sentido, cf JACKMAN, Laura. *International taxation*, p. 4.

²³ NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*, p. 13.

favor de maior tributação daqueles fatores de produção, dotados caracteristicamente de menor mobilidade, figurando o trabalho assalariado como o principal dentre eles. Assim não surpreende verificar que a renda da pessoa física constitui, nesses dias, a mais importante fonte de receitas governamentais em todos os países ricos. Sobre esse prisma, a recente aprovação do aumento da alíquota máxima de 25% para 27,5% do IRPF vem, entre outras mudanças, apenas reforçar tal tendência. No caso do Brasil - a saber que menos de 6% da população são efetivamente contribuintes do IRPF -, se as atuais tendências não forem revertidas, seus efeitos distributivos podem ser ameaçadores. Agrava-se o quadro em decorrência dos baixos níveis salariais da população, a clamar, portanto, por profundas mudanças que venham a resgatar a necessária justiça fiscal.^{24*}

Dentro dessa perspectiva - da globalização da tributação - enquadra-se o presente estudo que tem por objetivo principal abordar o fenômeno da *dupla tributação intemacional sobre a renda das pessoas jurídicas*, analisado de acordo com as regras constantes no tratado modelo para evitar a dupla tributação intemacional sobre a renda proposto pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

Como se observa do exposto até o momento, a *globalização da tributação* tem como efeito direto a *redução* da soberania de *alguns* países - que são obrigados a reduzir seus tributos sobre determinadas operações se desejarem atrair parcela significativa de capital intemacional. Mas não se pode afirmar que estas limitações da soberania se dão em proveito de “organizações transnacionais”; o que há, em verdade, é o favorecimento de países economicamente mais desenvolvidos (onde estão sediadas tais *multinacionais* em detrimento daqueles em desenvolvimento).

1.2Direito Tributário Intemacional: definição e objeto.

Inicialmente, deve-se ressaltar que não seria correto afirmar que existe um chamado “*Direito Internacional Tributário*”²⁴ - pelo menos, no atual estágio

²⁴ COLARES, Juscelino Filgueiras. A globalização; algumas implicações sobre tributação e política fiscal. *Revista dos Tribunais*, Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 6, n. 23, abr./jun. 1998.

²⁵ Ressalte-se que não se deve confundir o “Direito Intemacional Tributário” com o “Direito Tributário Intemacional”. Esse último ramo do direito não apenas existe, como será objeto de estudo mais apreciado ao longo deste capítulo. Em posição contrária à esta opinião, veja-se

de integração entre os países soberanos, em que pese haver uma influência crescente da já aludida globalização, assim como uma importância cada vez maior dos *blocos econômicos regionais*, a exemplo da União Européia (antiga Comunidade Econômica Européia), Mercosul, Nafta, etc..

Poder-se-ia chamar de *Direito Internacional tributário* ao ramo do Direito Intemacional que trata das relações jurídicas ligadas à matéria tributária, ou ainda, ao conjunto de regras *de âmbito internacional* ou *supranacional* que regulem as relações entre o “contribuinte” de um lado da relação jurídica, e o “ente arrecadador” no outro pólo dessa mesma relação. Ressalte-se, devido à importância da escolha, que se preferiu adotar aqui a denominação “ente arrecadador”. Isto se deve ao fato de que, diante de prováveis normas intemacionais (ou transnacionais) de caráter tributário, este *ente arrecadador* não seria *necessariamente* um Estado-Soberano, mas poderia ser - e isso seria igualmente válido se houvesse norma de tal categoria - figura distinta do Estado, como por exemplo, um Organismo Intemacional, v.g. a ONU (Organização das Nações Unidas) ou a OIT (Organização Intemacional do Trabalho).

Como se sabe, ainda não existem normas de natureza tributária que são expedidas por um *órgão supranacional* e que devem ser obedecidas pelos contribuintes de nações soberanas. Poder-se-ia afirmar que as *diretrizes* - ou *diretivas* - proferidas pela União Européia seriam um embrião dessas futuras normas supranacionais. Porém, deve-se deixar claro que as mesmas seriam apenas um *protótipo* dessas normas que teriam validade em mais de um Estado. A bem da verdade, as *diretrizes* proferidas no âmbito da União Européia funcionam como espécies de *recomendações* para que os seus países membros criem, modifiquem ou revoguem leis de forma a adequar o ordenamento jurídico daquele país ao que preceitua a *diretriz*. Surge a questão de se saber até que ponto essas *diretrizes* não se transformam em normas auto-aplicáveis quando tais *diretrizes* são vinculantes

Alberto XAVIER, *Direito Tributário Intemacional do Brasil*, p. 81.- “Alguns autores têm distinguido, na esteira de ISAY e UDINA, o Direito Intemacional Tributário do Direito Tributário Intemacional, atendendo-se à origem e ao objeto dos seus preceitos: enquanto o primeiro seria constituído por normas de origem *internacional* e tendente a regular as relações entre Estados em matéria tributária (...), o segundo seria constituído por normas *intemas*, tendo por objetivo disciplinar questões conexas por qualquer dos seus elementos com mais de uma ordem tributária.”

para os Estados membros da Comunidade Européia.²⁶ O que acontece, na prática, é que normas tributárias *ainda* podem ser consideradas como reflexos diretos da soberania dos Estados.

Uma vez esclarecido que ainda não existe um chamado “*Direito Intemacional Tributário*”²⁷ resta examinar o conceito e objeto do chamado *Direito Tributário Internacional*.

Examinando o *objeto* do Direito Tributário Intemacional, assim se posiciona Alberto Xavier:

O Direito Tributário Intemacional tem por objeto *situações internacionais (cross-border situations)*, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.

Escapam, assim, ao seu objeto, as *situações puramente intemas*, cujos aspectos ou elementos se realizam integralmente no âmbito de um só Estado, seja ele o Estado do órgão de aplicação do direito (*situações intemas nacionais*) ou um Estado estrangeiro (*situações intemas estrangeiras*).²⁸

(...) A natureza intemacional da situação decorre da sua *conexão* com mais do que um ordenamento. (...) Em todos estes casos, a situação da vida se encontra *plurilocalizada*, pois que vinculada ao ordenamento de mais do que um país por *elementos de conexão* que tendem a referi-la a mais do que um Estado (...). Ora, o Direito Tributário Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação intemacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado.²⁹

²⁶ As *diretrizes* ou *diretivas* da União Européia são normas que “têm como destinatários os Estados membros e cujo conteúdo consiste na fixação de resultados a atingir, deixando, porém àqueles a escolha dos meios e das formas”. (XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 185).

²⁷ Mais uma vez ressalte-se que existem autores de grande renome - inclusive em âmbito intemacional - que pensam de forma diversa. Veja-se, por exemplo, a obra de Paulo Borba CASELLA intitulada *Direito Internacional Tributário Brasileiro*. Em sentido contrário, manifestando a sua preferência pela expressão *Direito Tributário Intemacional* em lugar de *Direito Intemacional Tributário*, veja-se a obra *Convenções sobre dupla tributação intemacional*, de autoria de Antônio de Moura BORGES.

²⁸ Esse mesmo autor explica em nota de rodapé a distinção entre “situações intemas nacionais” e “situações intemas intemacionais”: “Alguns autores denominam essas situações, no Direito Intemacional Privado, como *relativamente intemacionais* (por oposição às *absolutamente intemacionais*). É que, embora mono-localizadas num Estado estrangeiro, podem ser objeto de valoração por outro Estado para efeitos de reconhecimento de direitos adquiridos. Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Lições de Direito Internacional Privado* (4^o ed.), Coimbra 1990, 10-12. Como, porém, este último problema não se coloca no Direito Tributário Intemacional, prefere-se, nessa dissertação, usar a expressão *situação intema estrangeira*”. (XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4^a ed., p. 3).

²⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 3 e seguintes.

Partindo desses conceitos iniciais, pode-se conceituar o Direito Tributário Intemacional como sendo o conjunto de normas tributárias de cada Estado soberano que tem por objetivo regular as *situações intemacionais*, isto é, as normas tributárias que visam regulamentar as operações intemacionais, entendidas estas como todas aquelas relações jurídicas que não se limitam apenas ao âmbito territorial de um único país.

De acordo com esse conceito, pode-se falar em um ‘Direito Tributário Intemacional do Brasil’³⁰ ou num ‘Direito Tributário Intemacional da França’, “Direito Tributário Intemacional dos Estados Unidos” e assim por diante. Em outras palavras, cada Estado soberano tem a liberdade para prever - dentro do seu ordenamento jurídico - as regras de direito tributário que regularão as *situações intemacionais*, ou melhor, as operações internacionais - que são aquelas que têm conexão com mais de um ordenamento jurídico.

Na esfera do Direito Tributário Intemacional, uma primeira questão que não pode deixar de ser observada é a que diz respeito à distinção entre *âmbito de incidência* e *âmbito de eficácia* das leis tributárias no espaço. Com base no problema relativo ao “âmbito de incidência” procura-se saber até que ponto a norma tributária intema de um determinado país pode abranger situações, fatos ou coisas que se encontram em outro território soberano. Já a questão relativa ao “âmbito de eficácia” importa em saber se a norma tributária intema pode ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro e, vice-versa, até que ponto a norma estrangeira pode ser validamente aplicada e exigida em território nacional distinto.³¹

A esse respeito, mais uma vez se posiciona Alberto Xavier:

É certo que o âmbito de incidência e o âmbito de eficácia andam, via de regra, de mãos dadas - são “irmãos siameses” - , pois de nada adiantaria a um Estado alargar o âmbito de incidência das suas leis a ponto tal que não lhe fosse possível assegurar-lhes a eficácia coercitiva (...).

³⁰ E esse é o mesmo entendimento de Alberto Xavier. Dai o título de sua clássica obra, “Direito Tributário Intemacional do Brasil”, (*grifo acrescentado*).

³¹ CFXAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 5 e seguintes.

Mas também é verdade que, não raro, os dois círculos não coincidem, ficando por vezes o âmbito da incidência aquém do âmbito de eficácia - pense-se na tributação de pessoas jurídicas apenas em função de lucros produzidos no território do país, quando o imposto eventualmente devido por lucros realizados no exterior poderia ser coativamente exigido sobre os bens da pessoa localizados no território do Estado que o instituiu; ou, inversamente, ficando o âmbito da incidência para além do âmbito de eficácia - figure-se lei que tributasse o lucro na compra e venda de bens situados fora do seu território por pessoas que nele não são residentes.

Acresce que, dogmaticamente, os dois tipos de problemas se situam em terrenos distintos; o âmbito de incidência conceme ao tema dos *limites das leis no espaço* e é objeto do *Direito de conflitos* em sentido estrito; o âmbito de eficácia conceme ao tema da *competência intemacional* dos órgãos internos de aplicação do Direito, jurisdicionais ou administrativos (no mesmo plano da competência intemacional dos tribunais em matéria de processo civil ou penal) ou ao tema da *relevância de atos públicos estrangeiros* (no mesmo plano do reconhecimento de sentença estrangeira ou de ordens ou decisões de autoridades administrativas estrangeiras).³²

Por fim, não se deve confiindir os conceitos de ‘Direito Tributário Intemacional’ com de ‘Direito Comunitário Intemacional’. As normas de direito intemacional dependem de uma incorporação - ou *recepção* - pelo ordenamento jurídico intemo dos países soberanos para que possam ser dotadas de validade e executoriedade; já as normas de “Direito Comunitário” dispensam esses mecanismos de recepção, uma vez que as regras criadas pelo *Órgão Legislador Comunitário* passam a fazer parte *imediatamente* dos ordenamentos jurídicos das nações que compõem aquela “Comunidade Intemacional” de países.

1.3 Conteúdo e natureza (das normas) de Direito Tributário Intemacional

Ao estudar a *natureza jurídica* do Direito Tributário Intemacional, Alberto Xavier reconhece mais uma vez que esse ramo da ciência do Direito tem por objetivo regular as situações em que há conexão com mais de um ordenamento tributário soberano e que:

(...) o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de nonnas que respeitam a tais situações, seja qual for a sua fonte

³² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 7-8.

(interna ou internacional), a sua natureza (direta ou indireta) e a sua função (substancial ou instrumental).

“No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Intemacional tanto as normas de produção intema, quanto as normas de produção internacional, em que ocupam lugar preponderantemente os fratados contra a dupla tributação.^ (grifo acrescentado)

Deve-se, no entanto, tomar tais considerações com ressalvas, especialmente no caso do ordenamento jurídico brasileiro, em que não se pode falar, que a *República Federativa do Brasil* - como entidade soberana que é - aceita as chamadas “normas de produção intemacional”. Se o intérprete se dispuser a realizar um raciocínio lógico rigoroso, porém simples, concluirá que no ordenamento jurídico brasileiro até as normas decorrentes de tratados ou convenções intemacionais são “normas de produção intema”. E isto é verdade, pois tais normas somente terão validade no território nacional depois de toda uma tramitação em que o Congresso Nacional aprova e *insere validamente no ordenamento jurídico brasileiro mediante decreto legislativo* os tratados, convenções ou atos intemacionais celebrados pelo Presidente da República.³⁴

Ainda seguindo a distinção proposta por Alberto Xavier^^, pode-se afirmar que *quanto à sua natureza*, as normas de Direito Tributário Intemacional são divididas em (a) “normas indiretas ou de conflitos” (*normas de conexão*), e (b) “normas de regulação direta ou material”.

As primeiras - *normas de conflitos* ou *normas de conexão* - são aquelas que não regulam diretamente a matéria tributária, mas apenas limitam-se a definir o âmbito de incidência das leis tributárias de cada Estado soberano.

³³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Intemacional do Brasil*, p. 46. A respeito do processo de recepção das normas intemacionais, veja-se as seguintes palavras de Paulo de Barros CARVALHO: “O direito positivo pressupõe unidade, fechando-se em tomo de si mesmo para reger, deonticamente, as condutas em interferência intersubjetiva. Isso não impede, porém, que os sistemas se intercomunique, mantendo intercâmbio, num convívio plurissistemático. Os *tratados e as convenções intemacionais* são modos específicos de iniciar o acolhimento intemo de preceitos pertinentes a outros conjuntos normativos, igualmente carregados de juridicidade. É importante notar, entretanto, que o ingresso de comando extemo numa dada ordem jurídica só se faz pelos canais expressos de recepção, o que implica a aquiescência do sistema com relação à entrada da regra nova. E as normas provenientes de tratados e de convenções intemacionais não podem inovar, diretamente, a ordem juídica que as recebe, havendo de submeter-se ao juízo de controle que os canais competente exercem. (...)”. (*O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial*, p. 665).

³⁴ Constituição da República Federativa do Brasil, art. 84, VtH e art. 49,1.

³⁵ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 45-6.

delimitando o alcance de tais normas. As *normas de conflito* - ainda segundo Alberto Xavier - podem ser “normas de conflito internas” ou “normas de conflitos internacionais”.³⁶

Citando farta doutrina estrangeira - em especial alemã e italiana - Xavier³⁷ afirma, ainda, que as normas de conflito no âmbito do Direito Tributário Internacional comportam uma peculiaridade específica que deve ser destacada, a saber: esta espécie de norma abrange dois elementos logicamente distintos: o *conceito-quadro* e o *elemento de conexão*.

O conceito-quadro exprime o próprio fato que é objeto da definição do âmbito de incidência espacial da lei interna, operada pela norma de conflitos. O **elemento de conexão** (*momento direito collegamento, règle de rattachement, Anknüpfungspunkt*) é o instrumento técnico através do qual aquela definição atua e consiste na ligação do fato descrito no conceito-quadro à ordem jurídica que, em definitivo, se irá aplicar à questão”.

Assim, por exemplo, a hipótese da norma de conflitos que determina que as pessoas jurídicas serão tributadas pelos lucros realizados no território nacional, comporta um núcleo fático descrito por um *conceito-quadro* - “lucros realizados por pessoas jurídicas” - e um *elemento de conexão* - “produção do lucro no território nacional. (...)”.

Já as normas de “regulação direta ou material” são aquelas que - uma vez resolvido o problema do âmbito de aplicação ou âmbito de incidência, solucionado pelas regras de conflitos - prescrevem diretamente o tratamento a ser dado a determinada situação concreta (ou substancial) de uma situação jurídica que contém ligação com mais de um ordenamento jurídico, ou nas palavras de

³⁶ Mais uma vez, deve-se expressar a discordância com tal classificação, na medida que todas as normas de conflito serão, em última instância, normas nacionais, votadas e aprovadas pelo Congresso Nacional do Brasil para que tenham eficácia no seu território. De qualquer modo, Alberto XAVIER faz a seguinte distinção: “Exemplo de norma de conflitos interna é a que estabelece que as pessoas físicas residentes no Brasil serão tributadas em função da totalidade dos seus rendimentos, tanto produzidos no Brasil, como no exterior; ou a que determina que as pessoas jurídicas residentes no Brasil serão tributadas exclusivamente em função dos lucros produzidos em território nacional; ou a que estabelece que os residentes no exterior, tanto pessoas físicas quanto jurídicas, são tributáveis exclusivamente em função dos rendimentos produzidos no Brasil. Exemplos de normas de conflitos internacionais são as normas constantes dos tratados contra a dupla tributação que estabelecem que os *royalties* auferidos no território de um Estado por pessoa residente noutro Estado são tributáveis exclusivamente por este último; ou as que determinam que, sendo uma pessoa física considerada residente em ambos os Estados, prevalece a residência do Estado em que tem habitação permanente”. (In: XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 4^{ed.}, p. 45-6).

³⁷ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 47-8.

Xavier, são “as normas que ditam diretamente a disciplina substancial de uma situação da vida com elementos de estraneidade”.³⁸

Importante questão que não pode ser ignorada é aquela que procura determinar se as normas de Direito Tributário Internacional pertencem ao denominado ramo do Direito Intemacional Público ou do Direito Intemacional Privado. Parece que a resposta mais correta seria aquela que afirmasse que as normas de Direito Tributário Intemacional ora se enquadram num, ora noutra ramo.

Efetivamente, quando se trata da forma de criação e de incorporação das normas de Direito Tributário Intemacional aos ordenamentos jurídicos nacionais, o operador do Direito depara-se com normas de Direito Intemacional Público. É este o ramo do Direito que estuda a forma de celebração dos Tratados Intemacionais, bem como a incorporação de suas regras aos ordenamentos jurídicos nacionais. Estuda ainda a responsabilidade dos Estados Soberanos, em sede intemacional, diante do descumprimento dessas normas contratualmente estabelecidas.

Por outro lado, o estudioso do Direito depara-se com normas de Direito Internacional Privado ao abordar as chamadas *normas de conflito* ou ao aplicar os *elementos de conexão* para afirmar, no caso concreto, qual a regra que deve ser adotada em cada situação real. Diferentemente das normas de Direito Intemacional Público - cujo objetivo principal é solucionar conflitos entre Estados ou entre pessoas jurídicas de direito público - as normas de Direito

³⁸ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 46. Nesta mesma página e na seguinte, o mesmo autor segue fazendo a distinção entre “normas materiais intemas” e “normas materiais intemacionais”. Veja-se a transcrição da passagem do texto: “Exemplos de normas materiais intemas são as que estabelecem que os rendimentos e ganhos de capital pagos a residentes no exterior estão sujeitos a um imposto de 25% retido na fonte e calculado sobre o rendimento bruto; as que determinam que as filiais de empresas estrangeiras são tributáveis do mesmo modo que as pessoas jurídicas domiciliadas no país; as que permitem, no cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, a dedução dos impostos pagos no exterior. Exemplos de normas materiais intemacionais são as disposições das convenções contra a dupla tributação que, após resolvido o problema da atribuição de competência (cumulativa ou exclusiva) a um Estado, por normas de conflitos delas constantes, determinam de modo direto como a tributação deve operar: assim, por exemplo, a que estabelece que na determinação do lucro de um estabelecimento permanente devem ser considerados os que este obteria se se tratasse de empresa independente; as que estabelecem limites ao poder de tributar do Estado na fonte, fixando desde logo a alíquota máxima aplicável; as que estabelecem limites ao poder de tributar do Estado da residência, regulando as condições em que este deve reconhecer isenção do rendimento estrangeiro, ou conceder um crédito por imposto pago no estrangeiro”.

Intemacional Privado visam solucionar conflitos entre particulares e os entes soberanos.

Em apertada síntese, poder-se-ia dizer que o Direito Intemacional Público encarrega-se de regular a forma de criação e incorporação aos ordenamentos dos Estados das normas materiais, bem como das normas de conflitos; já os princípios de Direito Intemacional Privado seriam aqueles utilizados pelo exegeta no momento em que se defronta com uma situação real, devendo recorrer, portanto, aos *elementos de conexão*, para solucionar o problema.

1.4As fontes de Direito Tributário Internacional

Tradicionalmente, o Direito Intemacional tem como fontes; os tratados; o costume e as práticas intemacionais; os princípios gerais de direito; as decisões dos tribunais e doutrina dos juristas; as resoluções dos organismos intemacionais; a equidade; a cortesia intemacional (“*comitas gentium*”³⁹); e ainda os atos unilaterais e a analogia.”⁴⁰”

Pode-se afirmar que são essas as mesmas fontes das normas de Direito Tributário Intemacional; porém nesse ramo específico do Direito merecem destaque especial; os tratados, o costume, a jurisprudência e o Direito Comunitário.”⁴¹”

Como o tema da presente dissertação é a ‘T)UPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS; Os elementos de conexão adotados na *Convenção Modelo da OCDE contra a dupla tributação intemacional sobre a renda*”, fica evidente que interessa primordialmente o estudo dos *tratados* como fonte do Direito Tributário Internacional, razão pela qual se dedicará mais atenção ao estudo destes.

³⁹ CHO, Key-Sung. *Derecho internacional*, p. 52 e seguintes.

⁴⁰ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, 10^{ed.} ampl. e atual., páginas 167 e seguintes.

⁴¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4^{ed.}, páginas 87 e seguintes.

1.4.1 Os tratados internacionais

Os tratados internacionais - ou convenções, ou ainda, acordos internacionais, conceitos que serão aqui empregados como sinônimos⁴², apesar de haver parte da doutrina especializada em Direito Internacional que prefira empregar tais termos em acepções diferentes - são a principal fonte do Direito Tributário Internacional. De fato, há muito tempo são celebradas convenções internacionais que versam - direta ou indiretamente - sobre a matéria tributária, contemplando exclusiva ou acidentalmente matérias de interesse tributário dos países. Vejam-se, por exemplo, os tratados regionais para a formação de zonas de livre comércio, uniões aduaneiras ou de mercados comuns; todos eles contemplam, ainda que indiretamente, dispositivos tributários, pois afinal de contas é imprescindível que haja certa *harmonização tributária*⁴³ entre estes países para que os aludidos acordos regionais tenham sucesso.

O exemplo de acordo de integração regional mais próximo da realidade brasileira é o processo de integração ocorrido no MERCOSUL⁴⁴. O artigo 1 do Tratado de formação do MERCOSUL estabelece que o mercado comum implica; a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da *eliminação de direitos alfandegários* e das restrições não-tarifárias à circulação de mercadorias; o *estabelecimento de uma tarifa externa comum* em relação a terceiros Estados ou agmpamentos de Estados; a *coordenação de políticas fiscal, alfandegária* e outras que se acordem; e o compromisso dos Estados de *harmonizar suas legislações nas áreas pertinentes*, para lograr o fortalecimento do processo de integração. Ainda, no

⁴² Neste sentido é a lição de ACCIOLY; “Por tratado, entende-se o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontade entre duas ou mais pessoas internacionais. (...) A palavra *tratado* se refere a um acordo regido pelo direito internacional, “qualquer que seja a sua denominação”. Em outras palavras, *tratado* é a expressão genérica. São inúmeras as denominações utilizadas conforme a sua forma, o seu conteúdo, o seu objeto e o seu fim, citando-se as seguintes: convenção, protocolo, convênio, declaração, *modus vivendi*, ajuste, compromisso, etc. (...)”. (In: ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito internacional público*, p. 23-4).

⁴³ Sobre o conceito de “harmonização tributária”, deve-se consultar o segundo capítulo desta dissertação.

⁴⁴ O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) teve seu surgimento em 26 de março de 1991 quando foi concluído, na cidade de Assunção, o Tratado para Constituição de um Mercado Comum entre a República da Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai. Neste tratado, os “Estados-Partes” decidiram constituir um Mercado Comum que deveria estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994.

artigo 7 desse tratado, ficou estabelecido o *princípio da não-discriminação em matéria tributária*, que prevê que em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional."⁴⁵ Como se pode notar, várias são as implicações tributárias decorrentes dos tratados internacionais que visam a formação de blocos econômicos regionais.

Assim como ocorre com os tratados de formação de blocos econômicos, diversos outros tratados internacionais versam - ainda que acidentalmente - sobre matérias tributárias, “como sucede nos acordos que regulam portos marítimos, aeroportos, navegação aérea e marítima, serviço postal, emigração, telecomunicações, comércio internacional, (...) nas convenções relativas às imunidades diplomáticas”⁴⁶ entre outros tratados. A heterogeneidade desses tratados, todavia, não se permite que lhes seja dado um tratamento - ou um estudo dogmático - uniforme.

Ao lado desses tratados, no entanto, surgiram tratados específicos no campo do direito tributário que objetivam “eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda procurando disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos”.⁴⁷

Esses tratados são, via de regra, tratados bilaterais. Os tratados coletivos ocupam no Direito Tributário Internacional um lugar decididamente secundário.

Com os tratados bilaterais fiscais, não devem confundir-se as convenções-tipo, que se limitam a traçar um modelo que as partes deverão seguir, como é o caso dos ‘Modelos de convenção destinados a evitar as duplas tributações’, elaborados pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). (...) Tal figura reveste a natureza jurídica de mera recomendação. ®⁴⁸

Nesse momento, toma-se imprescindível fazer as seguintes observações: (a) a presente dissertação tem por objetivo *principal* a análise de alguns aspectos relativos à Convenção-Modelo proposta pela OCDE e não se

⁴⁵ CARDOSO, Frederico Padre. Tributação no Mercosul: aspectos relevantes. *Rev/sto da Faculdade de Direito da UFSC*, vol. 2., p. 48-9.

⁴⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4^{ed.}, p. 173.

⁴⁷ *Idem*, *Ibidem*, p. 88.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 88-9.

desconhece o fato de que - como ressalta Alberto Xavier - estas *convenções-tipo* revestem-se do caráter jurídico de *meras recomendações* que poderão ser seguidas (ou não) pelos países que eventualmente venham a celebrar convenções contra a dupla tributação tomando por base o modelo da OCDE. Por outro lado, (b) no momento, em que tais *convenções-tipo* são adotadas pelos países e são regularmente celebradas entre as partes interessadas, perdem esse caráter de *mera recomendação* e passam a adotar a natureza jurídica de *tratados bilaterais*. E, por fim, (c) como é raro que os países realizem modificações substanciais nesse modelo de Convenção proposto pela OCDE, justifica-se plenamente a opção aqui realizada de se estudar a *convenção-tipo* e não um ou outro tratado em particular. De qualquer modo, toma-se imprescindível analisar os principais aspectos relativos aos tratados bilaterais fiscais, pois esses são a manifestação concreta daquelas *convenções-modelo*, em especial a proposta pela OCDE - objeto central desta dissertação.

a. O procedimento de celebração dos tratados internacionais e sua incorporação no ordenamento jurídico brasileiro

A questão pertinente à forma de celebração dos tratados internacionais e a sua incorporação ao direito interno de cada país soberano é matéria de que se ocupa o direito internacional público. Para outros autores⁴⁹, esse é assunto que deve ser regulamentado pelo direito constitucional de cada país, já que não existem regras de direito internacional que estabeleçam como deve ser o procedimento de incorporação das normas internacionais nas ordens jurídicas nacionais⁵⁰. Desta maneira, cada Estado soberano pode optar pela forma de *recepção* ou de *incorporação* das normas decorrentes dos Tratados Internacionais.

⁴⁹ BRONZATO, Carlos Alberto. BARBOSA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração*, p. 10.

⁵⁰ Ressalte-se que a posição dos juristas que adotam essa concepção encontra-se em consonância com a teoria dualista, ou ainda, com a teoria *monista com prevalência do direito interno*, uma vez que tal concepção estabelece que compete ao Direito Constitucional de cada Estado soberano a forma de regulamentar a incorporação das normas de direito internacional. De acordo com a teoria dualista, o Direito Internacional e o Direito Interno são “noções diferentes” e, conseqüentemente, “as duas ordens jurídicas podem ser tangentes, mas não secantes, isto é, são independentes, não possuindo qualquer área em comum. Esta posição é resultante de três diferenças que existem nas duas ordens jurídicas. A primeira diferença é de ‘relações sociais’: na

As regras variam de Estado para Estado - e até mesmo, dentro de um único Estado, em épocas variadas - e as soluções vão desde a *incorporação automática* até a *transformação*, podendo variar também os procedimentos adotados no âmbito de cada uma das soluções acima apontadas⁵¹.

De acordo com Schoueri,

(...) As várias manifestações doutrinárias vêm sendo reunidas em tomo de duas correntes, a saber, a teoria da 'transformação' e a da 'adoção' (...).

"Segundo os defensores da teoria da transformação', o tratado internacional, quando da sua celebração, não poderia ser aplicado pelos tribunais nacionais, exigindo-se, antes, um processo de 'transformação', através do qual seu texto seria incorporado na ordem interna (...). O 'ato de transformação' modificaria a norma, no que se refere à sua fonte (passaria a ser direito estatal, em vez de direito internacional), seus destinatários (indivíduos, em vez de sujeitos do direito internacional) e a sua estrutura (ordem jurídica de subordinação em vez de coordenação) (...).

A conseqüência desta corrente doutrinária é que, uma vez concluído o processo de transformação', o acordo de bitributação passaria a ter natureza de norma de direito interno e, como tal, sujeitando-se aos critérios de interpretação válidos para qualquer norma interna. (...)

Contrapondo-se a este pensamento, encontramos os defensores da teoria da 'adoção'. Para estes pensadores, o fato de uma norma ser aplicável no direito interno de um Estado contratante não lhe faz perder sua natureza internacional. Deste modo (...) o tratado internacional, mesmo quando aplicável pela ordem interna, ainda se submete a critérios de direito internacional, no que se refere à sua entrada em vigor (*Wirksamwerden*), sua interpretação (*Auslegung*) e sua rescisão (*Erlöschen*). Daí porque, conforme os defensores da teoria da 'adoção', o tratado internacional não deve ser interpretado segundo as normas de direito interno, mas sim do

ordem internacional o Estado é o único sujeito de direito enquanto na ordem interna aparece o homem também como sujeito de direito. A segunda diferença é das fontes nas duas ordens jurídicas: o Direito Interno é o resultado da vontade de um Estado enquanto o DI [s/c] tem como fonte a vontade coletiva dos Estados, que se manifesta expressamente nos tratados-leis e tacitamente no costume internacional. (...) A terceira diferença é relativa à estrutura das duas ordens jurídicas: a interna está baseada em um sistema de subordinação e a internacional na coordenação. É a comunidade internacional uma sociedade paritária. (...) Encontramos em oposição ao dualismo, a concepção denominada monismo, ou seja, a teoria que não aceita a existência de duas ordens jurídicas autônomas, independentes e não derivadas. O monismo sustenta, de um modo geral, a existência de uma única ordem jurídica. Esta concepção tem duas posições: uma, que defende a primazia do direito interno, e outra, a primazia do direito internacional." (MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, p. 97-9).

⁵¹ BRONZATO, Carlos Alberto. BARBOSA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração*, p. 10-11.

direito internacional público, a cuja ordem eles continuam a pertencer.“

A bem da verdade, estas teorias apresentadas por Schoueri - teoria da *transformação* e da *adoção* - revelam apenas mais uma face da clássica discussão entre a teoria monista e dualista do Direito Internacional⁵².

Quando se considera o *poder de tributar* como sendo uma derivação direta da *soberania estatal*, ou seja, o *poder* como consequência da soberania de um Estado, e partindo-se do pressuposto de que a *soberania* é a não-subordinação a nenhum outro poder hierárquico superior, parece que somente se pode concluir que as normas de Direito Tributário Internacional são válidas apenas porque o *Estado soberano* as incorpora ao seu ordenamento interno. É inegável que se está, aqui, diante de uma tentativa de compreensão das normas de Direito Tributário Internacional entendidas de acordo com o *sistema dualista*, ou ainda, de acordo com o *sistema monista com primazia para o direito interno*.

E parece que a melhor solução para o problema - pelo menos esse é o ponto de vista adotado neste trabalho - é reconhecer o *sistema monista com primazia do direito interno* como o que melhor explica as relações entre os Estados e os mecanismos de incorporação das normas de Direito Internacional no âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais. Não se pretende com esta afirmação generalizar a solução para todos os sistemas jurídicos soberanos existentes; apenas entende-se que, no que diz respeito ao caso brasileiro, esta é a melhor resposta jurídica para a questão.

A respeito da supremacia do direito interno sobre as normas de direito internacional - e em especial da prevalência do texto constitucional sobre as normas dos tratados -, bem como sobre o *iter* procedimental para a incorporação dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro, transcreve-se a seguir trecho da decisão proferida pelo Relator Ministro Celso de Mello na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.480-DF⁵³;

⁵² SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*, p. 31-2.

⁵³ A respeito das teorias dualista e monista, deve-se consultar a nota de rodapé nº 50 *(supra)*.

⁵⁴ Nesta decisão, o Ministro aprecia a validade de algumas cláusulas da Convenção nº 158 da OIT (Organização Internacional do Trabalho); apesar das cláusulas específicas desta Convenção não interessarem diretamente ao leitor deste trabalho, a transcrição da decisão toma-se interessante em

■* É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. (...)

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- No sistema Jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

- O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

- Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de

eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.

- O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

No caso brasileiro, compete ao poder Executivo Federal celebrar tratados internacionais, os quais ainda devem ser aprovados pelo Congresso Nacional a fim de que as regras constantes em tais *tratados* possam ser incorporadas ao ordenamento jurídico interno e ser dotadas de executoriedade⁵⁵. Efetivamente, os tratados internacionais somente passam a ter validade - tanto no âmbito interno, como internacional - após a sua *ratificação*⁵⁶, que normalmente só ocorre depois que o Tratado é formalmente aprovado pelo Parlamento competente, a exemplo do que acontece no Brasil, em que o Congresso Nacional é encarregado de aprovar, em última instância, os acordos internacionais celebrados pelo Presidente da República.

⁵⁵ Consultar os artigos 84, *vm* e 49,1 da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁵⁶ "A ratificação é o ato administrativo mediante o qual o chefe de Estado confirma um tratado firmado em seu nome ou em nome do Estado, declarando aceito o que foi convencionado pelo agente signatário". (In: ACCIOLY, Hildebrando, *Manual de direito internacional público*, p. 28-9).

1.4.2 Supremacia dos tratados em relação à legislação interna (artigo 98 do Código Tributário Nacional).

Questão essencial para o presente estudo é a de se saber qual a *posição* das normas dos tratados na *hierarquia normativa* do sistema jurídico brasileiro. Em outras palavras, quando se toma impossível a harmonização das normas internas com as normas internacionais, qual delas deve prevalecer a fim de se afastar as antinomias⁵⁷? Cabe ao intérprete reconhecer a prevalência de uma categoria de normas sobre a outra com a finalidade de resolver o problema.

Desta forma, a discussão a respeito da primazia das normas de direito internacional sobre as normas internas em matéria tributária é recorrente no âmbito do direito tributário em função do artigo 98 do Código Tributário Nacional, que continua a suscitar dúvidas a respeito da existência, ou não, de supremacia hierárquica dos tratados internacionais em relação à legislação interna. Assim dispõe o Código Tributário Nacional brasileiro;

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Outra contenda frequentemente abordada pelos tributaristas - e que também decorre diretamente do artigo 98 do Código Tributário Nacional - é aquela que diz respeito à possibilidade de tratado internacional em matéria tributária regular normas relativas a tributos *estaduais e municipais*, quer seja concedendo isenções, benefícios, estabelecendo alíquotas mínimas ou máximas, etc. Evidentemente, tal questão não interessa diretamente ao leitor da presente dissertação, uma vez que o objeto central do seu estudo é a *tributação sobre a*

⁵⁷ Conforme ensina Norberto BOBBIO, em sua *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 81; “A situação de normas incompatíveis entre si é uma dificuldade tradicional frente à qual se encontram os juristas de todos os tempos, e teve uma denominação própria característica: *antinomia*. (...) Em nossa tradição romanística o problema das antinomias já foi posto com muita clareza nas duas célebres constituições de Justiniano, e com ele se abre o *Digesto*-, aqui, Justiniano afirma imperiosamente que no *Digesto* não há normas incompatíveis e usa a palavra *antinomia*. (...) O fato de no Direito romano, considerado por longos séculos o Direito por excelência, não existirem antinomias foi regra constante para os intérpretes, pelo menos enquanto o Direito romano foi o Direito vigente. Uma das finalidades da interpretação jurídica era também a de eliminar as antinomias, caso alguma tivesse aparecido, recorrendo aos mais diversos meios hermenêuticos. (...)”.

renda. Uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil determina que a instituição do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é de competência da União⁵⁸, resta claro que a questão da celebração de tratados em matéria tributária que disponha sobre Imposto de Renda não suscita maiores divergências, pois os tributos regulados por tais acordos internacionais são de competência exclusiva da União.

O problema da hierarquia que se reconhece entre as normas decorrentes de tratados internacionais e as normas internas de determinado país é que condicionará, em última instância, a atitude dos órgãos encarregados de aplicar o Direito, sempre que se defrontar com uma antinomia aparente entre as regras internas e aquelas decorrentes de Convenções internacionais. Na grande maioria dos sistemas jurídicos, a Constituição dos Estados Soberanos se sobrepõe hierarquicamente às normas internacionais, de forma que, existindo o conflito, prevalecerá o disposto no texto constitucional⁵⁹.

Analisando a hierarquia entre as normas decorrentes de tratados internacionais (chamadas por este autor de *normas convencionais*), normas internas e a Constituição Federal, assim se posiciona Bronzato:

O status hierárquico das normas convencionais é aborciado de modo singelo e por via indireta na Constituição Federal brasileira. Em seu artigo 102, inciso III, letra b, nossa Magna Carta dispõe sobre a competência do Supremo Tribunal Federal para julgar, mediante recurso extraordinário, decisões que contrariem tratado ou lei federal'. A exata tutela que se dá à lei federal dá-se também aos tratados internacionais. Ora, se merecedores da mesma proteção que a lei federal, toma-se

⁵⁸ Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 153, III.

⁵⁹ Neste sentido, veja-se as idéias expostas por BRONZATO, em sua obra *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul*, p. 14: “No que concerne ao nível hierárquico ocupado pelas normas internacionais, na grande maioria dos sistemas jurídicos estatais, a Constituição a elas se sobrepõe. Às normas tradicionais se concede, no máximo, uma equiparação aos dispositivos constitucionais, limitada, na mais das vezes, a certas matérias de fundamental importância tal como a proteção internacional dos direitos do homem. Há que se registrar o singular exemplo da Holanda, em cujo sistema jurídico, o vértice da pirâmide normativa é destinado aos tratados internacionais, que, após aprovação pelo Parlamento, poderão, em certos casos modificar preceitos constitucionais. Ressalvados os raros exemplos de alguns poucos Estados, mais sensíveis à importância das normas internacionais, ainda que no respeitante à especialidade da matéria cuja abordagem conjunta beneficiaria os cidadãos dos mais diversos países, o maior número de Estados agrapar-se-á entre os que admitem às normas internacionais pactuadas uma posição superior à de lei ordinária, mas inferior à Constituição, ou entre aqueles nos quais se admite apenas uma paridade entre os tratados internacionais e a lei ordinária nacional”.

correto inferir que gozem, no mínimo, do mesmo *status* hierárquico. (...)

(...) Já na eventualidade de conflito entre tratado e lei federal posterior, passaria a operar, em virtude da não-proeminência do tratado, o princípio *lex posterior derogat priori*.

Num conflito de leis, o juiz nacional ao negar aplicação a um tratado por superveniência de legislação nacional contrária estará ensejando um ilícito intemacional, pois o Estado continua obrigado perante o compromisso assumido no plano do direito das gentes. A edição de lei nacional contrária não o exime de sua obrigação intemacional. (...)

Sob a óptica do artigo 102, inciso III, letra *b*, parece pacífico, á primeira vista, que a superveniência de lei nacional contrária anula o princípio *lex posterior derogat priori*, entretanto há que se ter em mente que tratado e lei ordinária federal são expressões de direito distintas. A revogabilidade só se dá entre expressões da mesma espécie.⁶⁰ (*grifo acrescentado*).

Graças a esta constatação - a de que tratados intemacionais e leis ordinárias são revogadas apenas por normas da mesma espécie - é que existe um posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que **as leis ordinárias contrárias às regras estabelecidas em Convenções Internacionais não revogam estas últimas, mas apenas afastam a sua aplicação**⁶¹; em outras palavras, as normas internas que dispõem em sentido contrário ao estabelecido nas Convenções apenas *suspendem a eficácia das normas convencionais*, de sorte que as regras dos tratados voltam a ter aplicabilidade por ocasião da revogação das normas internas.

É neste sentido que deve ser enfocada a *supremacia dos tratados intemacionais em relação à legislação tributária interna*.

1.4.3 Outras fontes de Direito Tributário Internacional.

Ao lado dos tratados intemacionais, pode-se apontar outras *fontes* de Direito Tributário Intemacional, que a seguir são sucintamente expostas, em função de não interessarem diretamente às finalidades do presente trabalho.

⁶⁰ BRONZATTO, *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul*, p. 26-8.

⁶¹ *Id.*, p. 28.

a. Costume

A importância dos costumes como fonte de Direito Intemacional entra em declínio a partir da Segunda Guerra Mundial, em virtude do aparecimento de novos problemas e do aumento do número de membros da comunidade intemacional. De qualquer forma, o costume ainda é fonte relevante, devido ao fato de a codificação do Direito Intemacional ainda estar muito longe de se tomar uma realidade.⁶² Tradicionalmente, reconhece-se a necessidade da concorrência de dois pressupostos para que um *costume* seja considerado fonte de direito: (a) a sua prática reiterada ao longo do tempo; e (b) a convicção generalizada dos membros da comunidade intemacional a respeito da sua utilidade e obrigatoriedade.

Como ensina Alberto Xavier, apoiando-se em farta doutrina:

(...) Todavia, apenas uma regra conseguiu reunir, em matéria de impostos, os requisitos geralmente exigidos da *longa consuetudo* e da *opinio iuris vel necessitatis*: a que estabelece a isenção dos representantes diplomáticos quanto aos impostos diretos do Estado em que estão acreditados.

Duas outras regras começam a ganhar foros de costume intemacional: a da tributação exclusiva das sociedades de navegação marítima e aérea no lugar da residência da sociedade; e aquela segundo a qual o cidadão de um Estado só pode ser submetido a imposto, por razão da atividade empresarial noutro Estado, quando aí tivesse constituído estabelecimento estável (princípio do estabelecimento permanente). Todavia, as críticas de que uma e outra destas normas têm sido recentemente objeto por parte dos países em vias de desenvolvimento, parecem afetar a necessária convicção da obrigatoriedade.⁶³

Atualmente, a grande maioria dos juristas reconhece a importância meramente secundária do costume como fonte do Direito Tributário Intemacional⁶⁴.

⁶² ACCIOLY, Hildebrando, *Manual de direito internacional público*, p. 39-40.

⁶³ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Intemacional do Brasil*, p. 175-6.

⁶⁴ “O costume intemacional, resultado da prática consuetudinária intemacional, segundo Louis Cartou, desempenha papel relevante no Direito Tributário Intemacional, preenchendo as lacunas existentes nas leis e nas convenções intemacionais. Para ele, a regra da conformidade com a qual inia convenção intemacional pode aliviar as obrigações do contribuinte, porém não agravá-las, é de origem consuetudinária. Por outro lado, autores há que afirmam não desempenhar o costume qualquer papel neste campo do conhecimento jurídico. Mais correta, todavia, é a posição da grande maioria dos autores, assim como da jurisprudência intemacional, ao demonstrarem a existência do costume no Direito Tributário Intemacional, em que exerce função nitidamente secundária em relação a outras formas de expressão jurídica. Para Dalimier, esta função estaria restrita á

b. Jurisprudência e doutrina

As decisões judiciais e a doutrina dos autores mais qualificados podem servir como fonte *auxiliar* ou *acessória* das normas de direito internacional. Tanto isto é verdade, que o artigo 38 da Corte Internacional de Justiça enumera expressamente essas fontes como recursos que devem ser buscados pelo aplicador da norma para solucionar os casos que lhe forem submetidos.⁶⁵

No entanto, a jurisprudência dos Tribunais ou Cortes internacionais não representa uma importante fonte para o Direito Tributário Internacional, uma vez que - normalmente - perante estes *Tribunais Internacionais* apenas podem litigar os Estados entre si, ao passo que as questões tributárias envolvem controvérsias que colocam em lados opostos (a) os contribuintes - particulares, sem personalidade jurídica de direito internacional - e (b) os Estados respectivos⁶⁶.

aplicação das normas contidas em convenções internacionais”. (BORGES, Antônio de Moura, *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 35).

⁶⁵ Nesse sentido, manifesta-se ACCIOLY em sua obra *Manual de direito internacional público*, p. 42.

⁶⁶ Conforme afirma Alberto XAVIER, em seu *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 176: “A jurisprudência do Tribunal Internacional de Justiça em matéria de impostos não tem sido numerosa, de vez que perante aquele tribunal só podem litigar Estados, enquanto as questões tributárias opõem sobretudo os contribuintes aos seus Estados respectivos. Por esta razão, tem sido sugerida a criação de um Tribunal Internacional Fiscal, de competência especializada, que se ocupasse dos litígios emergentes de tratados coletivos contra a dupla tributação.” Prossegue o mesmo autor em nota de rodapé, na mesma página: “Conhecem-se quatro decisões do Tribunal de Haia sobre matéria fiscal: a primeira respeitou à isenção fiscal de imóvel, alegada por súditos da Alemanha, França e Grã-Bretanha contra o Japão (sentença de 20 de maio de 1905); a segunda referiu-se à licitude da união aduaneira entre a Alemanha e a Áustria, impugnada pela Sociedade das Nações (5 de setembro de 1931); a terceira reportou-se ao diferendo entre a França e a Suíça sobre a Zona de Genebra, quanto aos limites *à* soberania estadual em matéria tributária e aduaneira (7 de junho de 1932); a quarta teve por objeto o litígio entre os Estados Unidos e a França sobre a isenção fiscal de súditos americanos residentes em Marrocos (1952). (...)”. Antônio de Moura BORGES, em sua obra *Convenções sobre dupla tributação internacional* (p. 36-7), revela o mesmo caráter irrelevante da jurisprudência como fonte das normas de Direito Tributário Internacional.

1.5 Dupla tributação: conceitos e definições

Conforme os ensinamentos de Antônio de Moura Borges;

A expressão 'dupla tributação' é imprópria, justificando-se-lhe o uso, porém, por ser geralmente aceita e dificilmente substituível, apesar de alguns autores designarem o fenômeno com outras expressões.®^

Prossegue o mesmo autor, com suporte em vasta doutrina, afirmando que a expressão “dupla tributação” não significa pagar em dobro o que se deveria, sendo fundamental para a sua caracterização o motivo pelo qual o contribuinte recolhe os valores mais de uma vez; além disso, o fenômeno pode compreender mais de duas tributações, caso em que o mais correto seria falar em *múltipla tributação*^^. Ao se analisar a dupla tributação internacional, deve-se ter em conta duas posições. Uma primeira exige

(...) para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo, sendo denominada de *dupla tributação Jurídica*. Na outra, há diversidade de sujeitos passivos, sendo designada de *dupla tributação econômica*. A dupla tributação jurídica é a geralmente considerada como atentatória aos princípios da justiça e da equidade e mais perniciosa do ponto de vista econômico; eis porque é a que se visa a evitar ou eliminar, tanto por meio de medidas unilaterais, quanto internacionais. Todavia, é bom lembrar que já não são poucos os Estados que dispõem de normas tendentes a evitar também a dupla tributação econômica. (...).®®

A partir de uma análise mais aprofundada do fenômeno chamado *dupla tributação*, pode-se afirmar que os elementos essenciais para a sua caracterização são; (a) a pluralidade de soberanias fiscais; (b) a identidade do sujeito passivo; (c) a identidade do elemento material e do fato gerador; (d) a identidade do tributo; e, por fim, (e) a identidade do período.TM

Cumpra ainda, não se conflindir a *dupla tributação* com aquilo que se denomina *bis in idem* \

Não se confunde também o fenômeno da dupla tributação internacional com o do bis in idem. O prof. Gerd W. Rothmann distingue-os muito bem ao dizer que, 'na hipótese do bis in idem, trata-se da mesma entidade tributante, exigindo dois

⁶⁷ BORGES, Antonio de Moura, *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 61.

[^] *Idem, Ibidem*, p. 61..

[®] *Id.*, p. 61, 4.

⁷⁰ *Id.*, *Ibid.*, p. 64 e seguintes.

impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fato gerador.

Portanto, o critério de distinção dos dois fenômenos é o do número de soberanias fiscais. Diferentemente da dupla tributação intemacional, no *bis in idem* o duplo gravame é encetado pela mesma soberania fiscal, cingindo-se, pois, ao âmbito intemo dos Estados.^

Tomando-se como base os elementos identificados por Antonio de Moura Borges, pode-se conceituar a ***dupla tributação internacional*** como sendo a exigência dirigida a uma pessoa (física ou jurídica) por parte de dois Estados soberanos de um mesmo tributo, que incide sobre o mesmo fato gerador e num mesmo período. Ressalte-se que quando se fala em um “mesmo tributo”, não se leva em conta as diferentes denominações que eventualmente podem ser adotadas pelos diversos países, mas apenas a identidade do elemento material e do fato gerador.

Nota-se, portanto, que somente deve-se falar em dupla tributação ou bitributação - denominações adotadas como sinônimos nesta dissertação ^ quando ocorre a pluralidade de *soberanias fiscais*. E esta aludida pluralidade tanto pode ocorrer entre diferentes países - quando se depara com a dupla tributação intemacional - como entre determinados entes autônomos, como por exemplo, no âmbito de uma Federação de Estados; nesse caso não há que se falar em dupla tributação intemacional, mas em bitributação *interna*.

Como se nota, a dupla tributação intema, a dupla tributação intemacional e o *bis in idem* são fenômenos que - embora assemelhados - não se confundem entre si.

1.6 A convenção modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) foi criada em 14 de dezembro de 1960, mediante tratado e entrou em vigor em 30 de setembro de 1961, sucedendo à Organização Europeia

⁷¹ BORGES, Antonio de Moura, *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 77.

de Cooperação Econômica. Dentro desta organização, destaca-se o trabalho desenvolvido pelo seu Comitê Fiscal, cujo trabalho mais importante foi a aprovação de dois modelos de convenção para evitar a dupla tributação, “um em matéria de imposto sobre a renda, outro em matéria de impostos sobre as sucessões”.⁷²

Ressalte-se que a própria origem da OCDE - como sucessora da antiga Organização Européia de Cooperação Econômica - já revela determinada tendência para favorecer os países mais desenvolvidos.⁷³ Desta forma, não é de espantar que a opção feita pelo Comitê Fiscal tenha sido no sentido de se adotar o *princípio da tributação de acordo com o país da residência* como regra básica constante no modelo de convenção. A adoção deste princípio favorece os países mais desenvolvidos em detrimento daqueles países em desenvolvimento (e que são essencialmente importadores de produtos), uma vez que confere aos primeiros a exclusividade dos lucros auferidos no exterior, desde que as suas empresas não possuam pelo menos “um estabelecimento permanente” nos países subdesenvolvidos.⁷⁴*

Pretende-se, com este trabalho, analisar mais cuidadosamente as implicações da adoção dos princípios da *territorialidade* e/ou da *universalidade* nos modelos de convenção. Assim, não se pretende - jamais -, negar os méritos do trabalho desenvolvido pelo Comitê Fiscal da OCDE; muito ao contrário; graças á sua iniciativa, pode-se afirmar que hoje existe um modelo de convenção que é amplamente celebrado por Estados soberanos de todo o planeta, facilitando os trabalhos dos negociadores e criando certa uniformidade de tratamento ao problema da dupla tributação intemacional sobre a renda.⁷⁵

⁷² BORGES, Antonio de Moura, *Convenções sobre dupla tributação intemacional*, p. 113.

⁷³ “Como assinala Van den Tempel, os trabalhos do Comitê Fiscal da OCDE se caracterizam por não pretenderem ser úteis a todos os Estados do mundo, pois a Organização tem como membros Estados de nível econômico bastante elevado. (...) Cumpre assinalar que Estados-membros da OCDE, especialmente aqueles menos desenvolvidos, têm apresentado reservas a determinados dispositivos dos mencionados modelos de convenção sobre dupla tributação intemacional”. {In: BORGES, Antonio de Motffa, *Convenções sobre dupla tributação intemacional*, p. 113).

⁷⁴ A respeito desses princípios, seus conceitos, características e conseqüências deve-se consultar o segundo capítulo desta dissertação.

⁷⁵ BORGES, Antônio de Moura, *Op. cit.*, p. 110.

Aliás, diga-se de passagem, que “a inovação consistente em utilizar modelos de convenção na prática convencional intemacional teve o seu aparecimento exatamente em matéria de tributação, passando hoje a ser empregada em outros domínios”/

A bem da verdade, o próprio movimento no sentido da celebração de tratados sobre a dupla tributação é relativamente recente, tendo em vista que durante muito tempo a riqueza imobiliária predominou sobre as outras manifestações econômicas. Somente com a criação de novas relações econômicas, em que o capital passava a ser dotado de maior mobilidade é que o problema da dupla tributação *internacional* passou a ter maior relevância.⁷⁷

Em decorrência de ter adotado uma postura de relativo isolamento - fruto de uma política “de certo modo nacionalista e protecionista” - o Brasil manteve-se afastado desse movimento durante alguns anos. Porém, a sua progressiva abertura econômica e política, bem como a sua inserção no comércio intemacional aliada á importância crescente dos investimentos externos fez com que esta postura fosse revista de uma vez por todas, revertendo aquela tendência inicial.^{^*}

Uma vez que a generalidade das convenções celebradas pelo Brasil, em matéria de dupla tributação intemacional sobre a renda, obedecem ao modelo de Convenção da OCDE, justifica-se plenamente a escolha feita na presente dissertação no sentido de se analisar o próprio *modelo* de convenção e não determinada convenção específica celebrada pelo Brasil.

Apresenta-se, em seguida, uma lista dos tratados gerais celebrados pelo Brasil que seguem de perto o modelo fornecido pela OCDE^{^^}:

- a) Alemanha Ocidental (Decreto Legislativo n° 92/75; Decreto n° 76988/76; Portarias n° 43/76, 469/76 e 313/78; Parecer Normativo n° 52/77);

⁷⁶ BORGES, Antonio de Moura, *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 110.

⁷⁷ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 89.

⁷⁸ *Idem, Ibidem*, p. 93-4.

⁷⁹ Fonte; XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 94-5.

- b) Argentina (Decreto Legislativo n° 74/81; Decreto n° 87976/82; Portaria n° 22/83; Ato Declaratório n° 6/90);
- c) Áustria (Decreto Legislativo n° 95/75; Decreto n° 78107/76; Portaria n° 470/76);
- d) Bélgica (Decreto Legislativo n° 76/72; Decreto n° 72542/73; Portarias n° 271/74 e 71/76);
- e) Canadá (Decreto Legislativo n° 28/85; Decreto n° 92318/86; Portarias n° 199/86 e 55/88);
- f) China (Decreto Legislativo n° 85/92; Decreto n° 762/93);
- g) Coréia (Decreto n° 354/91);
- h) Dinamarca (Decreto Legislativo n° 90/74; Decreto n° 75106/74; Portarias n° 68/75 e 70/76);
- i) Equador (Decreto Legislativo n° 4/86; Decreto n° 95717/88);
- j) Espanha (Decreto Legislativo n° 62/75; Decreto n° 76975/76; Portaria n° 45/76);
- k) Filipinas (Decreto n° 241/91);
- l) Finlândia (Decretos Legislativos n° 86/72 e 25/90; Decreto n° 73496/74; Portaria n° 223/74);
- m) França (Decreto Legislativo n° 87/71; Decreto n° 70506/72; Portarias n° 287/72 e 20/76; Parecer Normativo n° 55/76);
- n) Hungria (Decreto Legislativo n° 13/90; Decreto n° 53/91);
- o) Índia (Decreto Legislativo n° 214/91; Decreto n° 510/92);
- p) Itália (Decreto Legislativo n° 77/79; Decreto n° 85895/81; Portarias n° 203/81 e 226/84);
- q) Japão (Decretos Legislativos n°s 43/67 e 69/76; Decretos n°s 61889/67 e 81194/78; Portaria n° 92/78; Parecer Normativo n° 38/70 e 662/71; Ato Declaratório n° 2/80);

- r) Luxemburgo (Decreto Legislativo n° 78/79; Decreto n° 85051/80; Portarias n°s 413/80 e 510/85);
- s) Noruega (Decreto-Lei n° 501/69; Decreto Legislativo n° 50/81; Decreto n° 86710/81; Portarias n°s 25/82 e 227/84);
- t) Portugal (Decreto Legislativo n° 59/71; Decreto n° 69393/71; Portaria n° 181/73; Pareceres Normativos n°s 132/73 e 105/74; Decreto Legislativo n° 188/2001; Decreto n° 4.012/2001);
- u) Reino Unido dos Países Baixos (Decreto Legislativo n° 60/90; Decreto n° 355/91);
- v) Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto Legislativo n° 11/90; Decreto n° 43/91);
- w) Suécia (Decreto Legislativo n° 93/75; Decreto n° 77053/76; Portarias n°s 44/76 e 5/79; Parecer Normativo n° 37/74; Ato Declaratório n° 28/78; Troca de Notas do MRE - DO 03/01/86).

Dentro desses tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação intemacional sobre a renda, importa destacar o artigo 7° (conforme a numeração proposta originalmente na *Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico*) - que contém os principais elementos de conexão utilizados para determinar o Estado competente para tributar a renda das pessoas jurídicas que realizam operações intemacionais.

É a seguinte a regra prevista no artigo 7° da Convenção Modelo;

ARTIGO VII^o. Lucros das empresas.

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no

⁸⁰ Deve-se destacar, desde já, que as transcrições dos textos das convenções obedecem à formula original constante nestas convenções e que, comimiente, estas fórmulas não estão de acordo com as técnicas de elaboração e redação das leis reguladas no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei Complementar n° 95, de 26 de fevereiro de 1998. O texto do artigo 7° transcrito acima obedece à tradução constante no Tratado Celebrado entre o Brasil e a República Portuguesa destinado a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matérias de rendimentos, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000. (Decreto n° 4.012, de 13 de novembro de 2001). O texto original da versão em inglês pode ser encontrado em anexo nesta dissertação.

outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Conforme se pode observar a partir do artigo acima transcrito, prevalecerá, de acordo com a norma proposta pela Convenção Modelo da OCDE, a tributação de acordo com a *residência* da empresa, ou seja, a legitimidade para promover exclusivamente a tributação dos lucros e rendimentos será conferida ao país de residência da pessoa jurídica. Apenas subsidiariamente é que o rendimento será tributado no país da *fonte* pagadora - quando aí houver um “estabelecimento permanente”.

No próximo capítulo, pretende-se, assim, estudar de forma mais aprofundada cada um desses *elementos de conexão* utilizados na Convenção Modelo da OCDE, a saber, (a) princípios da territorialidade e da universalidade; (b) residência; (c) fonte; e (d) estabelecimento permanente.

2 Elementos de conexão na tributação internacional.

2.1 Harmonização tributária internacional. Conceitos e delimitações.

2.1.1 Harmonização, unificação e aproximação. 2.1.2 Aspectos da harmonização para as diferentes categorias de tributos: necessidades atuais de harmonização da imposição direta e indireta. 2.2 Os elementos de conexão nos impostos sobre a renda. Princípios da fonte e da residência. Princípios da universalidade e da territorialidade. 2.3 Os elementos de conexão subjetivos. 2.3.1 Nacionalidade. 2.3.2 Residência e domicílio.

Um dos pontos mais essenciais - e também dos mais tormentosos - dentro do estudo do Direito Intemacional Privado é aquele que trata das regras tendentes a solucionar as questões técnico-conflituais entre dois ou mais ordenamentos jurídicos: os elementos de conexão.

Uma vez que a norma de direito intemacional privado “é fundamentalmente indicativa do direito aplicável, para resolver conflitos legais ou intersistemáticos”**, toma-se imprescindível o seu estudo sempre que se depara com o problema do conflito de leis no âmbito intemacional.

Por isto é que se afirma que “no que conceme à natureza, o Direito Tributário Intemacional contém normas indiretas ou de conflitos {normas de conexão), mas também abrange normas de regulação direta ou material⁸². As normas de conflito (ou *normas de conexão*) têm por objetivo delimitar o âmbito de incidência de cada uma das leis intemas dos diferentes ordenamentos jurídicos, por meio da enunciação de normas que serão aplicadas para solucionar o problema *aparente* da concorrência de duas ou mais normas incidindo sobre o mesmo fato; já as normas materiais ou de regulação direta são aquelas que

⁸¹ STRENGER, Irineu. *Direito internacional privado*, p. 350.

⁸² XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, p. 45.

abordam *imediatamente* a questão a ser regulada*[^]. Por essas razões, justifica-se plenamente o estudo das normas de conflito e dos “elementos de conexão” no âmbito desta dissertação.

O elemento de conexão tem função indicativa, isto é, vai mostrar que direito intervém com função subordinante apontado pela expressão variável e que é utilizável de acordo com as circunstâncias que fixam o elemento vinculativo, podendo ser a nacionalidade, a residência, o domicílio, o lugar da situação dos imóveis, da perpetração do delito, o domicílio da escolha (Inglaterra), etc.

Essa expressão variável vai ser individuada de acordo com as particularidades de cada caso, adaptando-se às circunstâncias fáticas.

Assim, se tenho um caso que deve ser solucionado de acordo com a lei do domicílio, o domicílio é o elemento vinculativo.®”

Já de acordo com os ensinamentos de Alberto Xavier, que aplica os conceitos gerais de Direito Intemacional especificamente ao Direito Tributário Intemacional;

O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da nomna de conflitos (...).

O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico detenninar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-os em *subjetivos*, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou *objetivos*, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração de um contrato)®®.

Porém, antes de se aprofundar no estudo dos elementos de conexão na tributação intemacional, faz-se necessário esclarecer alguns conceitos que - não raro - são confijndidos pelos juristas, tais como os conceitos de harmonização, unificação e aproximação das legislações.

⁸³ Vide o primeiro capítulo desta dissertação a respeito da *natureza* das normas de Direito Tributário Intemacional, bem como da sua classificação em normas materiais (ou de regulação direta) e normas de conflito.

⁸⁴ STRENGER, Irineu. *Direito internacional privado*, p. 353.

⁸⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Intemacional*, p. 195-6.

2.1 Harmonização tributária internacional. Conceitos e delimitações.

2.1.1 Harmonização, unificação e aproximação.*^

Os conceitos de “harmonização”, “unificação” e “aproximação” são normalmente abordados no âmbito de processos de integração regionais, quando um grupo de Estados independentes e soberanos se propõe a formar uma zona de livre comércio, uma união aduaneira ou mercado comum; nesses casos, várias são as etapas pelas quais estes Estados têm que passar. À medida que o nível de integração aumenta, cresce na mesma proporção a exigência de harmonização das legislações, bem como das políticas econômicas internas e externas dos países-membros. Este “compromisso dos Estados-Partes de harmonizar suas legislações nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração” foi assumido, por exemplo, pelos países integrantes do Mercosul no artigo 1º do Tratado de Assunção.

Muito embora o tratado de Assunção, em seu artigo 1º, trate de *harmonização das legislações*, é verdade que ainda não há um consenso nia doutrina - em especial na doutrina brasileira - a respeito do conceito de *harmonização*, bem como de sua abrangência e delimitação. Assim, existem autores que colocam a “*aproximação*” como sendo o gênero, do qual derivam as espécies “*coordenação*” e “*harmonização legislativa*”⁸⁶, há quem faça apenas a distinção entre *harmonização e aproximação*⁸⁷; há, ainda, quem entenda ser a

⁸⁶ CARDOSO, Frederico Padre. *Harmonização da tributação indireta no Mercosul: os princípios da tributação no país de origem e no país de destino*, p. 15 e seguintes. Grande parte dos conceitos relativos à “harmonização, unificação e aproximação”, bem como a abordagem do tema pertinente às “necessidades atuais de harmonização da imposição direta e indireta” já foram estudados pelo autor da presente dissertação no âmbito da referida monografia acima citada, e no decorrer de exposições apresentadas no II Congresso Sul-Brasileiro de Direito Tributário, promovido em conjxnto pelo Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC (CPGD/UFSC), Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC) e Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SINDIFISCO).

⁸⁷ SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. *Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no Mercosul: uma anáhse comparativa*, p. 122 e seguintes. No mesmo sentido; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Análise dos conceitos de base preliminares à idéia de um mercado comum no cone sul*. p. 17 e ss.

⁸⁸ FARIA, Werter R.. *Métodos de harmonização aplicáveis no Mercosul e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas*, p. 143-144.

harmonização o gênero, sendo a *uniformização* e a *compatibilização* as espécies⁸⁹; de outra parte, encontra-se quem, aparentemente, não faz distinção entre *harmonização* e *unificação*⁹⁰. A confusão - como claramente se observa - é generalizada, existindo as mais diversas formas de classificação.⁹¹*

Diante dessa imprecisão terminológica, é mister que se diferencie objetivamente os termos que serão objeto de análise. Um trabalho que pretenda ser científico precisa delimitar com rigor e precisão os seus conceitos, na medida do possível, para que sejam evitados equívocos e contradições⁹². Diante desta necessidade é que se propõe a classificação a seguir exposta; no entanto, deve-se deixar bem claro que esta tentativa de ordenação da matéria não pretende ser mais correta do que as já existentes, pois as classificações, via de regra, não podem ser consideradas certas ou erradas, de forma que o único juízo que se admite em relação a estas é sobre a sua utilidade ou conveniência⁹³. Neste momento é de importância sumária que sejam definidos, da forma mais objetiva possível, os termos que serão utilizados de agora em diante. Uma vez colocadas as expressões dentro de um quadro classificatório, bem como determinados os conceitos e delimitações destes termos, serão os mesmos adotados no decorrer desta obra no sentido que aqui se estabeleceu, e não em sentidos diversos dos aqui colocados.

Prefere-se adotar uma classificação em que se coloca a *aproximação das legislações* como gênero, enquanto a *unificação* e a *harmonização* são espécies daquele. De um ponto de vista terminológico - levando-se em conta principalmente o aspecto semântico - esta é a esquematização que melhor representa os institutos jurídicos. Certamente encontrar-se-á, nesta classificação, elementos e conceitos presentes nas obras de outros autores; esta divisão como está colocada aqui, no entanto, apresenta peculiaridades que ora restringem e ora

⁸⁹ CANO, Hugo Gonzáles. *Análisis de los sistemas tributários en el MERCOSUR - Informe preliminar sobre la armonización tributária en el MERCOSUR*, p. 5.

⁹⁰ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*, p. 57.

⁹¹ Podem ser citados, ainda, outros autores que diferenciaram os termos aqui expostos; PABST, Haroldo. *Mercosul: direito da integração*. BASTO, José G. Xavier. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*.

⁹² PERELIVLW, Chaím. OLBRECHT-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação*, p. 112.

⁹³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 79.

ampliam os conceitos abordados por outros juristas⁹⁴*. Portanto, deve-se proceder agora ao exame de cada um desses institutos.

a. Aproximação (ou coordenação) das legislações.

Aproximar é fazer com que alguma coisa fique próxima (ou mais perto); é estabelecer relações mais estreitas; “pôr (idéias, fatos ou coisas) em paralelo; relacionar, unir, ligar”⁹⁵; fazer com que (alguma coisa) pareça estar perto ou mais perto. Desta forma, quando no âmbito do direito internacional se fala em eliminar - na medida do possível - as diferenças entre as legislações de diversos países de modo a proporcionar uma aplicação das leis de diferentes Estados sem provocar grandes disparidades, a *aproximação legislativa* é o instrumento mais amplo e genérico de que se podem utilizar os Estados soberanos para alcançar tal finalidade. De fato, a aproximação das legislações pode se obter; (a) com a completa unificação dos ordenamentos jurídicos de diferentes Estados em áreas específicas, mediante a celebração de acordos, convenções. Lei Uniforme; como também, (b) pelo compromisso genérico dos Estados no sentido de eliminar as divergências mais significativas entre as suas legislações. Tanto na primeira hipótese, como na segunda, o que ocorre é uma “avizinhação”, uma aproximação dos diferentes ordenamentos jurídicos que são coordenados com vista à aplicação das normas com um menor número de divergências.

Neste sentido, pode-se entender a *aproximação* como *coordenação* das legislações, motivo pelo qual tais termos serão considerados genericamente, sem qualquer distinção. *Coordenar* é dispor segundo certa ordem e método; organizar; arranjar⁹⁶.

⁹⁴ Prefere-se, neste momento, elaborar conceitos operacionais próprios (ou definições), numa tentativa de sistematização da matéria. Dentro da classificação proposta por Luiz Cesar Pasold, o que se colocam aqui são *conceitos operacionais por composição*: “conceito operacional por composição é aquele que resulta da elaboração do pesquisador, seja pela utilização de idéias de outros autores (sempre referidos, evidentemente) combinadas com as do próprio pesquisador, seja pela criação original dele.” (In: *Prática da pesquisa jurídica*.)

⁹⁵ Sobre o conceito deste vocábulo, veja-se FERREIRA, Aurélio B. de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 2^o ed. rev. e ampl. Editora Nova Fronteira.

⁹⁶ *Idem*, *Ibidem*.

Com a ordenação desses conceitos disposta desta forma, pode-se afirmar, então, que a *aproximação (ou coordenação)* é o gênero, do qual derivam as duas espécies: *unificação* e *harmonização*. Poder-se-ia dizer, ainda, que a *unificação* é a *aproximação absoluta* das legislações, ao passo que a *harmonização* é a *aproximação relativa*. Cada uma dessas espécies será analisada, a seguir, em separado.

b. Unificação (ou uniformização) das legislações

Esse conceito é o que apresenta menor divergência em sua conceituação. *Unificar* é tomar único; reduzir diversas partes a uma só, idêntica; tomar uniforme; eliminar diferenças. É a forma mais drástica de aproximação das legislações, através da qual dois ou mais Estados passam a adotar um único texto normativo para regular determinadas matérias. Dentro da classificação proposta, a unificação seria a *aproximação absoluta* das legislações.

Regra geral, a unificação das legislações - dentro da concepção clássica do direito internacional público - se opera mediante a celebração de acordos internacionais⁹⁷. Com o aparecimento do direito Supranacional⁹⁸, pode-se dizer que surgiu a possibilidade da instituição de mais um mecanismo de uniformização legislativa, mediante a criação de Assembléias (ou Parlamentos) Supranacionais dotadas de competência para editar normas derivadas⁹⁹; veja-se o caso da União Européia, em que o Parlamento Europeu é dotado de competência para editar Regulamentos, que na verdade são regras que se incorporam de modo

⁹⁷ Sobre o tema, cf. FARIA, Werter. *Op. cit.* p. 148. “Há dois sistemas de harmonização de legislações mediante acordo internacional: o da lei múiforme e o da convenção integrada. No primeiro, as partes se obrigam a introduzir em seus territórios a lei uniforme que constitui um anexo da convenção. No segundo, a lei imiforme figura no próprio texto.” Note-se, aqui, as diferenças na terminologia adotada pelo autor citado e a proposta neste trabalho. De acordo com os conceitos aqui propostos, a *unificação*, como já exposto é espécie da categoria *aproximação*, que se contrapõe à *harmonização*.

⁹⁸ Direito Supranacional (Direito Comunitário) e Direito Internacional Público não se confundem. Sobre esta distinção, veja: GARCIA Jr., Armando Alvares. *Conflito entre normas do Mercosul e direito interno*, p. 99 e seguintes.

⁹⁹ Sobre a distinção entre *normas primárias* (acordo que cria o ente supranacional) e *normas derivadas*, no direito supranacional, vide: GARCIA Jr., Armando Alvares. *Op. cit.* p. 96 e seguintes.

uniforme nos ordenamentos jurídicos de todos os Estados Membros, sem a interferência destes.*®“

c. (In)conveniência da unificação das legislações tributárias

A *unificação* é uma forma de aproximação das legislações utilizada há bastante tempo. Assim, durante um longo período da história, tentativas de uniformização das legislações têm sido tentadas e realizadas em diversas áreas do direito. No âmbito do direito comercial, a uniformização das legislações tem rendido experiências frutíferas - não apenas no seio de comunidades integradas, ou em vias de integração - como no caso da Lei Uniforme sobre o cheque e da Lei Uniforme em matéria de letras de câmbio e notas promissórias.¹⁰¹

No entanto, no campo do direito tributário essa uniformização não parece ser desejável e nem é (normalmente) viável, uma vez que as peculiaridades de cada sistema tributário nacional são um reflexo direto da soberania dos Estados para impor tributos aos seus *súditos*. Uma tentativa de limitar esse poder inerente ao Estado por meio da adoção de regras uniformes implicaria numa violação da própria soberania dos Estados-tributantes.

Esta idéia é bem resumida pelo professor argentino, Hugo González

Cano:

O conceito de uniformização (...) significa igualar as cargas impositivas que tributam um mesmo fato imponible, em igualdade de circunstâncias. Ou seja, o conceito de uniformização significa aplicar a mesma lei tributária em todos os países membros. Desta forma, a uniformização implica no nivelamento da estrutura técnico-formal dos tributos e na aplicação de alíquotas iguais. Esta igualdade dos sistemas tributários num grupo de integração introduz um fator de rigidez muito rigoroso, já que para corrigir as distorções dos tributos no mercado comum, os Estados são obrigados a renunciar totalmente à sua soberania tributária. Por isto, esse mecanismo de uniformização só tende a ser utilizado em estados muito avançados dos grupos de integração econômica. Como exemplo, pode citar-se que na Comunidade Econômica

¹⁰⁰ FARIA, Werter. *Métodos de harmonização aplicáveis no Mercosul (...)*. p. 146.

¹⁰¹ Em 1885, no Congresso Intemacional de Direito Comercial da Antuérpia esboçaram-se as primeiras tentativas de uniformização do direito cambiário, segundo MARTINS, Fran. *O cheque segundo a nova lei*. p. 9.

Européia, este método de harmonização¹⁰² não se utiliza em nenhuma circunstância - apesar do estado avançado de integração deste grupo - muito embora se caminhe nessa direção.¹⁰³

A dificuldade de uniformização das legislações tributárias é largamente difundida¹⁰⁴. Com isso, no entanto, não se quer afirmar que a uniformização das legislações tributárias seja uma tarefa impossível de se concretizar; apenas que a sua concretização demandaria um nível de integração internacional extremamente avançado, como aquele que se observa em uma *União Econômica* de Estados que adotam moeda única e políticas econômicas em comum.

d. Harmonização (ou compatibilização) das legislações

Harmonização - ao contrário da unificação - não implica na adoção de normas legais únicas por diferentes Estados soberanos. *Harmonizar* é por em harmonia, conciliar; dispor de forma ordenada as partes e o todo; é compatibilizar

¹⁰² Note-se que o autor adota classificação diversa da proposta neste trabalho. Para ele, a harmonização das legislações pode ser obtida por duas formas: pela unificação (ou uniformização) das legislações e pela compatibilização.

¹⁰³ CANO, Hugo González. *Informe preliminar sobre armonización tributaria en el MERCOSUR*. pág. 5. Tradução livre: “El concepto de uniformación es el más conocido mecanismo de armonización y significa igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible, en igualdad de circunstancias. Es decir, el concepto de uniformación significa aplicar la misma ley tributaria en todos los países miembros. De esta forma la imiformación significa la igualación de la estructura técnico formal dei impuesto y la aplicación de tasas iguales. Esta igualdad de los sistemas tributarios en xm grupo de integración, introduce un factor de rigidez muy severo, ya que para corregir las distorsiones de los impuestos en el mercado común, obliga a renunciar totalmente a la soberanía tributaria. Por ello, este mecanismo de imiformación solo tiende a utilizarse en estados muy avanzados de los grupos de integración económica. A modo de ejemplo puede citarse que en la Comuitad Económica Europea, este método de armonización todavía no se utiliza en ningún caso, pese al estado avanzado de este grupo de integración, aunque se camina en esa dirección.”

¹⁰⁴ “A uniQeação das legislações fiscais seria difícil de concretizar, por implicar na adoção de lun só sistema jurídico para todos os Estados membros, incluindo tanto os princípios fundamentais do direito fiscal quanto os sistemas de imposição, a luúficação de alíquotas, as isenções, ou ainda toda a administração fiscal, todos os pequenos detalhes que fazem todá a complexidade do Direito Fiscal. (...) De fato, se admitirmos que a unificação é tecnicamente possível, para ser eficaz ela deveria ser realizada ao mesmo tempo em que a unificação econômica, financeira e monetária, implicando desta forma uma unificação política.”. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Análise dos conceitos de base* p.21.

diferentes ordenamentos jurídicos; tomá-los conciliáveis; fazer com que diferentes normas legais possam coexistir sem gerar antinomias¹⁰⁵.

A harmonização é, portanto, um mecanismo de aproximação das legislações consistente em introduzir alterações nos ordenamentos jurídicos de diferentes países para que estes mesmos sistemas legais possam ser aplicados sem interferência recíproca, ou seja, a harmonização legislativa é a atividade desempenhada por diferentes países no sentido de eliminar distorções e incompatibilidades entre os seus ordenamentos jurídicos distintos. Neste sentido, pode-se empregar indistintamente os termos *harmonização* e *compatibilização*.

Quando os países optam pela via da *harmonização legislativa*, eles pretendem manter suas diferentes legislações; em contrapartida, se dispõem a efetuar alterações nas mesmas a fim de que se tomem conciliáveis e harmônicas. No caso de não existirem regras disciplinando determinada matéria, caberá a cada um dos países criar suas próprias normas, desde que a aplicação das regras dentro do seu âmbito territorial produza os mesmos efeitos concretos, assim

opera-se a harmonização das legislações, em sentido amplo, quer pela adoção de novas normas jurídicas, quer pela eliminação ou redução das diferenças entre as existentes que prejudicam a constituição e o funcionamento do mercado comum.¹⁰⁶

e. Harmonização das legislações tributárias

Colocado em termos gerais o conceito de *harmonização legislativa*, cabe agora apontar como essa harmonização se opera - ou como pode operar - no campo do direito tributário.

¹⁰⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Antinomia é “a situação de normas incompatíveis entre si.” (p. 81) Em que pese as idéias gerais da obra se fundamentarem na análise de ordenamentos jurídicos fechados, o próprio autor reconhece que existem casos de antinomias entre normas de diferentes ordenamentos: “(...) o problema de imia antinomia entre duas normas pertencentes a diferentes ordenamentos nasce quando eles não são independentes entre si, mas se encontram em um relacionamento qualquer que pode ser de coordenação ou de subordinação. (...)” (p. 87).

¹⁰⁶ FARIA, Werter. *Métodos de harmonização aplicáveis no Mercosul (...)*. p. 144.

Como visto, a harmonização é um mecanismo de aproximação das legislações menos rígido do que a unificação. A harmonização (ou compatibilização) não exige que sejam uniformizados todos os tributos ou os seus fatos geradores; da mesma forma, não é necessário que haja uniformidade de alíquotas aplicáveis em diferentes países. Ao contrário, cada país poderá e deverá manter o seu sistema tributário íntimo - como prerrogativa de sua soberania de arrecadação - com a adoção de tributos que julgar conveniente e a aplicação de alíquotas diferentes das praticadas nos diversos países.

São vários estes mecanismos que os Estados devem adotar: na tributação direta, os países podem optar pelos critérios da tributação na fonte, ou país de residência, universalidade, ou tributação da renda total (*worldwide income*) e territorialidade. A adoção destes critérios de tributação (que admitem algumas formas de combinações) em tratados ou convenções internacionais evita tanto a bitributação como a evasão fiscal dos tributos diretos¹⁰⁷.

No que diz respeito à *tributação indireta* de bens dentro do espaço *intrazona* (ou melhor, dentro de zonas de integração econômica), o principal mecanismo de harmonização é a adoção por parte de todos os países de um único princípio de tributação, que pode ser o princípio da tributação no país de origem ou a tributação no país de destino¹⁰⁸.

2.1.2 Aspectos da harmonização para as diferentes categorias de tributos: necessidades atuais de harmonização da imposição direta e indireta.

Antes que se continue a análise proposta neste item, cumpre que se delimite o seu objeto de estudo. Dentro de uma classificação que leve em conta quem efetivamente suportará a carga tributária, a tributação pode ser classificada como direta ou indireta. Trata-se, na verdade, de uma classificação que se reveste

¹⁰⁷ Os “mecanismos de harmonização” ou os “elementos de conexão” dos tributos diretos serão estudados de forma mais aprofundada no decorrer deste capítulo *infra*).

¹⁰⁸ Em seguida, apresenta-se - ainda que sucintamente - os conceitos dos *princípios da tributação no país de destino* e da *tributação no país da origem*.

de caráter predominantemente econômico, sem que haja uma definição jurídica precisa do que sejam tributos diretos e indiretos*¹⁰⁹.

Em que pese o contorno nitidamente econômico desta classificação (em detrimento de um critério jurídico), pode-se afirmar que tributos diretos são aqueles cujo ônus tributário é suportado pelo contribuinte sem que este possa transferir a carga tributária para terceiros. Já os tributos indiretos são aqueles em que o *contribuinte de direito* (*de jure*) transfere a carga tributária que deveria suportar para um terceiro (o *contribuinte de fato*), por meio do fenômeno denominado *repercussão*¹¹⁰.

Desta forma, o que diferencia os tributos em diretos e indiretos é a possibilidade de ocorrer, ou não, a repercussão, transferência ou translação. É evidente - como já se afirmou - que este não é um critério seguro, pois permite que um mesmo tributo seja classificado, ora como direto, ora como indireto, a depender da situação concreta.

a. As necessidades de harmonização nos processos de integração regional

É inegável que no âmbito de um processo de integração regional - a exemplo da União Européia, do Mercosul, etc. - a harmonização dos tributos indiretos é condição *sine qua non* para a formação efetiva do bloco econômico.

Neste sentido, bastante clara é a lição de Henry Tilbery, ao justificar uma avaliação diferente de impostos diretos e indiretos, do ponto de vista da harmonização;

¹⁰⁹ Vários autores tentam delinear os contornos precisos dessa diferenciação. Assim, por exemplo, BASTOS, Celso Ribeiro, em seu *Curso de direito financeiro e de direito tributário* afirma que “imposto direto é aquele que toma em linha de conta a situação patrimonial do contribuinte. (...) Já o imposto indireto não desfruta da possibilidade de averiguar a capacidade econômica do contribuinte, uma vez que o seu fato gerador é constituído por imi evento jurídico ou material desprendido da condição patrimonial de quem o pratica.” (p. 145) Já, por sua vez, Alfredo Augusto Becker, em sua *Teoria geral do direito tributário*, p. 536, faz severa crítica a estes conceitos, afirmando que a “classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa e impraticável”.

¹¹⁰ Segundo BALEEIRO, Aliomar, em seu livro *Uma introdução à ciência das finanças*, “Repercussão, ou translação (...) é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte.” (p. 153)

(...) Com freqüência aparece a classificação 'impostos sobre movimento econômico e impostos sobre consumo', ou 'impostos sobre bens e serviços', de um lado, e 'impostos sobre renda e patrimônio' de outro lado.

O uso do termo 'impostos diretos' é mantido nestes trabalhos meramente por conveniência, para designar aqueles impostos, que são arrecadados diretamente daquelas pessoas que devem suportar o seu ônus econômico, porém a atenção é focalizada sobre a possibilidade de repercussão. (...)

Em princípio, continua o entendimento geral de que o imposto sobre a renda (imposto direto) não pode ser trasladado, porém onera e diminui o lucro, enquanto os impostos sobre vendas e sobre o consumo (impostos indiretos), são trasladados para frente, obedecendo, assim aos desejos do legislador.

(...)

Conseqüentemente, esses impostos sobre vendas e sobre consumo, que participam da formação dos preços (os alemães os chamam 'Kostensteuern') e que afetam as condições de competição, devem ser harmonizados em primeiro lugar. Isso -, em uma união alfandegária, onde - eliminadas as barreiras alfandegárias ficam expostas as diferenças das estruturas dos tributos indiretos."¹¹¹

Apesar dos tributos indiretos representarem um papel de maior destaque na etapa da união alfandegária (e, de modo geral nas etapas menos desenvolvidas no processo de integração, v.g, nas zonas de livre comércio) não se pode negar o papel que os impostos diretos têm na formação de blocos econômicos, e em especial quando a integração já se encontra em nível mais adiantado.

Assim, quando houver uma plena formação da União Aduaneira, em determinado bloco regional, será necessário que se harmonize os impostos diretos a fim de se concretizar o Mercado Comum, garantindo-se o livre trânsito dos fatores de produção. De fato, os impostos diretos têm influência imediata na localização do capital e trabalho (entendidos estes como fatores de produção) na medida que tais impostos aplicados sobre as empresas e pessoas físicas afetam a sua rentabilidade. Isso faz com que tais empresas (ou pessoas físicas, quando podem) desloquem os seus investimentos para mercados em que a carga tributária lhes seja mais atraente. As disparidades profundas na tributação direta afetariam, destarte, a livre circulação do capital e mão-de-obra, que percorreriam uma constante rota migratória rumo á menor carga fiscal.

¹¹¹ TILBERY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*, p. 29-30.

Neste campo, os países podem optar por adotar algumas opções como a celebração de tratados contra a dupla tributação; no âmbito de tais tratados normalmente há a adoção pelos Estados-Contratantes de um princípio de tributação da renda na fonte, ou tributação da renda global (*worldwide income*). Como a tributação direta - ou mais especificamente, a dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas - é tema específico desse trabalho, deixa-se o estudo mais aprofundado de tais princípios para ser realizado oportunamente em seguida.

Genericamente, pode-se dizer que a coordenação da tributação direta é a que apresenta maiores dificuldades; apenas a título de exemplificação deve-se fazer menção à experiência europeia que, mesmo apesar do processo avançado de integração, ainda não tem uma estrutura sólida no que diz respeito à tributação direta¹¹².

b. A tributação indireta nos processos de integração econômica

Quando se fala em harmonização da tributação indireta não se pretende, *a priori*, uma unificação das alíquotas dos tributos; o que se objetiva é a procura de mecanismos que permitam a manutenção das estruturas tributárias internas de cada um dos Estados-Partes do bloco econômico e que evitem, ao mesmo tempo, as distorções nas cargas tributárias dos produtos originários de outros Estados-Partes.

Este objetivo - a eliminação de distorções na carga tributária de diferentes países de um mesmo bloco econômico - deve ser priorizado na constituição da União Aduaneira, uma vez que os tributos indiretos têm um papel evidente na formação dos preços, e conseqüentemente, na competitividade dos produtos.

¹¹² Na União Europeia observam-se desde países que tributam pesadamente os contribuintes até a existência de paraísos fiscais.

Sem que haja a implantação de mecanismos regulatórios que efetivem uma verdadeira “equivalência tributária”, os países dentro do bloco econômico (ou União Aduaneira) com maior carga tributária seriam obrigados a adotar mecanismos de subsídios e incentivos (para os produtos nacionais) ou sobretaxação (dos produtos importados) a fim de proteger os produtores internos da concorrência desleal dos bens importados. Em qualquer uma das duas hipóteses o processo de integração estaria sendo fustrado.

c. Pressuposto para a harmonização da tributação indireta nas zonas de integração

A experiência da antiga Comunidade Econômica Européia demonstrou que vários são os aspectos a serem observados a fim de se alcançar a harmonização da tributação indireta. O aspecto primordial a ser observado no que diz respeito à viabilidade da harmonização é a comparação das estruturas dos sistemas tributários dos países que pretendem formar a união aduaneira ou - posteriormente - o mercado comum.¹¹³

Pode-se afirmar, em linhas gerais, que são três os principais sistemas de tributação sobre o consumo¹¹⁴:

- (a) a tributação multifásica cumulativa;
- (b) a tributação monofásica, que incide em um único estágio da cadeia produtiva;
- (c) a tributação plurifásica não-cumulativa, ou tributação sobre o valor agregado.

No caso da União Européia, o relatório Neumark apontou o fato de coexistirem os três sistemas de tributação nos diferentes países como primeiro obstáculo a ser superado no processo de integração; de outra forma não seria possível a harmonização da tributação indireta. Destarte, foram aprovadas a

¹¹³ TILBERY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*, p. 26.

¹¹⁴ TILBERY, *Op. cit.* p. 26 e 27. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*, p. 5 e seguintes.

Primeira e Segunda Diretrizes¹⁵ que previam a implantação na então Comunidade Econômica Européia de uma tributação sobre o consumo *incidente sobre o valor agregado*. A França já tinha esta espécie de imposto (TVA, *tax sur la valeur ajoutée*) em vigor desde 1954; os demais países da CEE passaram a adotá-la sucessivamente, sendo a Itália o último país a instituir a tributação sobre o valor acrescido.”[^]

Uma vez cumprido o pressuposto para a harmonização da tributação indireta - que é a similitude das estruturas tributárias - a coordenação desta forma de tributação deverá passar necessariamente pela escolha, tomada em conjunto por todos os países que pretendem formar o bloco econômico (sem exceção) de um único princípio: o princípio da tributação no país de origem, ou a opção pela tributação exclusiva no destino. Qualquer que seja a fórmula adotada, os países estarão eliminando as distorções na competitividade de produtos *intrazona*, originadas da desigualdade de cargas tributárias indiretas aplicadas nos diferentes países.

O princípio da tributação exclusiva no país de destino é um sistema simples que evita a dupla tributação e a evasão fiscal dos tributos indiretos. Consiste basicamente na idéia generalizada de que “não se exportam tributos”. Este critério de tributação evita a bitributação porque os impostos irão incidir sobre determinado bem ou mercadoria apenas no país importador (evitando-se que o mesmo bem seja tributado no país que exporta e no país que importa); por outro

¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICMna Constituição e na lei complementar*, p. 39: “Foram longos os trabalhos de elaboração destas Diretrizes. Em 1959, foi constituído um Grupo de Trabalho que, em sua segunda sessão plenária com especialistas governamentais em questões fiscais, realizada em 23 de fevereiro de 1960, considerou que a manutenção de sistemas fiscais diferentes nos países membros da CEE era prejudicial ao bom funcionamento do Mercado Comum Europeu e que era desejável levar a cabo a harmonização das legislações nacionais sobre o imposto de vendas, o que já estava previsto no artigo 99 do Tratado de Roma. (...)”

¹Íd e m, *Ibidem*, p. 19-20. O sistema de tributação multifásico cumulativo foi adotado pelo Brasil, na época do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). A Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, em sua 10ª Alteração, introduziu a tributação sobre o valor acrescido nos impostos sobre o consumo, ao permitir a dedução de impostos que houvessem incidido sobre matérias primas e insumos utilizados na fabricação das mercadorias. Atualmente, ao tributar o consumo, todos os países do Mercosul adotam o sistema de tributação pluri-fásica não-cumulativa. Argentina, Paraguai e Uruguai adotam o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) e Brasil adota o ICMS e IPI. Pode-se afirmar, assim, que os quatro países do Mercosul possuem estruturas muito semelhantes no que diz respeito à *tributação indireta interna*. Esta característica é essencial, uma vez que a harmonização da tributação sobre o consumo passa, em primeiro lugar, pela *harmonização das estruturas tributárias*, e não pela *equalização de alíquotas*.

lado, a evasão fiscal também é dificultada porque as mercadorias são tributadas com a mesma alíquota aplicada aos produtos internos por ocasião da entrada no território do país comprador.

Em termos genéricos, pode-se dizer que de acordo com esse princípio de tributação, os bens produzidos no país exportador são desonerados da carga tributária que sobre eles incidia, por ocasião da exportação; desta forma, ao sair do país, estes bens estão livres de tributos. Quando chegam ao seu destino, as mercadorias são, então, tributadas de acordo com as alíquotas vigentes no país importador para aqueles bens. Com a adoção desse princípio evita-se, ainda, a discriminação tributária, uma vez que sobre os produtos originários de outros países aplicar-se-ão as mesmas alíquotas incidentes sobre o produto nacional.

A grande desvantagem apontada na adoção desse princípio é a necessidade da manutenção de um rígido controle alfandegário nas fronteiras. Estes *ajustamentos fiscais de fronteiras* são de duas espécies¹⁷:

(a) **Na exportação** deve haver um “desagravamento fiscal” que pode ocorrer de duas formas: (1) por meio da isenção de tributos indiretos para os produtos exportados, ou (2) pelo reembolso dos tributos incidentes sobre a mercadoria no ciclo da cadeia produtiva (compra de insumos ou bens tributados).

(b) **Na importação**, deve-se aplicar às mercadorias importadas a mesma carga tributária que internamente é aplicada ao produto similar nacional.

Em contraposição ao *princípio do destino*, encontra-se o **princípio da tributação exclusiva no país de origem**. De acordo com este princípio, os bens que circulam de um país para outro são taxados apenas no país exportador (país de origem), de forma que a importação (entrada no país de destino) não é uma operação tributável, ou seja, as exportações são tributadas e as importações são isentas.

O princípio do país de origem proporciona uma vantagem inegável dentro de um mercado comum: a possibilidade de supressão das barreiras

¹¹⁷ CORREIA, Arlindo. *O IVA na União Européia - as dificuldades do processo de harmonização*. p. 44. TILBERY, Henry. *Op. cit.* p. 20. CANO, Hugo González. *Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur - Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el Mercosur*. p. 8.

fiscais"*, uma vez que não mais se mostram necessários os ajustes fiscais de fronteira para isentar o produto de tributos por ocasião da exportação e gravá-lo com as alíquotas internas do país de destino. Com o desaparecimento dos ajustes fiscais de fronteira, as vendas internas e as realizadas dentro do mercado comum são tratadas da mesma maneira¹¹⁸. Além disso, o fato de o produto ser tributado na origem, implica - em princípio, mas não necessariamente - na arrecadação de receitas para a Fazenda Pública do país em que se agregou valor à mercadoria.

Por outro lado, este princípio é mais difícil de ser operacionalizado, sendo necessário para a sua instituição que: (a) haja uma uniformização (ou, pelo menos, uma diminuição significativa das variações) das alíquotas aplicáveis em cada entidade tributante; (b) seja realizado um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios¹¹⁹ no comércio *intrazona*, (c) sejam criados mecanismos que permitam a repartição da receita tributária entre o país arrecadador (país de origem) e o país importador, pois afinal de contas, os tributos indiretos são sempre repercutidos para o consumidor final (que se encontram no país de destino).

Este princípio apresenta peculiaridades de grande interesse para o estudioso do Direito Tributário Internacional uma vez que, literalmente, transforma o mercado comum formado por diversos países num único e ampliado mercado interno.

A vigência deste princípio - em sua pureza - permite que os tributos sejam cobrados no país exportador (origem) e os créditos dos impostos incidentes sobre o ciclo produtivo sejam compensados pelo comprador no país importador (destino), desde que este não seja o consumidor final, que irá efetivamente suportar a carga tributária. Como se pode observar, há uma tributação do valor

¹¹⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. *A harmonização das legislações tributárias no Mercosul*. p. 6. CORREIA Arlindo. *O IVA na União Européia - as dificuldades no processo de harmonização* p. 44. DERZI, Misabel Abreu Machado. *A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 24 e seguintes.

¹¹⁹ CORREIA, Arlindo. *Op. cit* p. 48.

¹²⁰ DERZI, Misabel. *Op. cit* p. 24/25.

acrescentado à mercadoria sem que, para isso, seja necessário uma interrupção da cadeia de operações do produtor ao consumidor final¹²¹

Em termos gerais, de acordo com o princípio da tributação na origem, o produto sai do país exportador gravado com os tributos indiretos internos, mas a Fazenda Pública do país de destino reconhece ao comprador - se este for contribuinte - os créditos decorrentes das operações anteriores, como se a transferência de mercadoria houvesse ocorrido dentro de um único mercado interno.

Como se nota, a instituição deste princípio só é viável em espaços econômicos com um alto nível de integração. De fato, pode-se constatar facilmente que não havendo uma uniformização (ou, pelo menos, redução significativa de diferenças) de alíquotas, a concorrência entre os países será prejudicada. Isto porque com a aplicação do princípio da tributação exclusiva no país de origem, uma determinada mercadoria produzida em certo país terá sempre a mesma carga tributária, independente do país a que seja destinada para consumo.

d. As necessidades de harmonização fora dos processos de integração regional

Conforme se demonstrou até aqui, é indispensável que se promova a *harmonização* dos tributos indiretos (ou tributos incidentes sobre o consumo) dentro do processo de formação de blocos econômicos regionais (zona de livre comércio, união aduaneira ou mercado comum).

No entanto, quando dois ou mais países não têm por objetivo a formação de um bloco econômico, revela-se mais importante - pelo menos do ponto de vista prático - a tentativa de se evitar a dupla tributação ou a elisão fiscal internacional, especialmente dos tributos incidentes sobre a renda, já que esta provável bitributação pode se tornar um importante fator na mobilidade do capital e dos investimentos internacionais. E é nesta posição que se encontra a maioria

¹²¹ DERZI, Misabel. *A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 24.

dos países, razão pela qual se justifica a maior atenção que é dispensada ao tratamento da tributação incidente sobre os rendimentos¹²².

Feitas tais considerações, em seguida são apontados os mecanismos jurídicos que podem ser utilizados para se evitar a dupla tributação internacional sobre a renda.

2.2 Os elementos de conexão nos impostos sobre a renda. Princípios da universalidade e da territorialidade.

Segundo Alberto Xavier, os “elementos de conexão” podem ser (a) *subjetivos* quando se reportam às pessoas (físicas ou jurídicas) e às suas qualidades, ou (b) *objetivos*, quando se referem a coisas e fatos, “como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração de um contrato”.¹²³

Pode-se apontar a existência de dois princípios que são aplicados no imposto sobre a renda; de um lado (a) o princípio da *universalidade* que se opõe ao (b) princípio da *territorialidade*. Ao lado desses princípios, pode-se colocar quatro *elementos de conexão* (também, por vezes, chamados de *princípios*):

(a) nacionalidade; (b) residência ou domicílio; (c) fonte dos rendimentos; e (d) a existência de um estabelecimento permanente. Conceitualmente, várias combinações são possíveis entre os elementos de conexão “*fonte*” e “*residência*” com os princípios da *universalidade* e *territorialidade*. Porém, normalmente ocorre que os países que adotam o princípio da *universalidade* como base, tendem a tributar *ilimitadamente* os ganhos auferidos pelas pessoas *residentes* em seu

¹²² Sobre as vantagens e desvantagens dos processos de integração, deve-se consultar: SOLDATI, Michele. Taxing corporate income: Europe harmonization & the Italian Experience, p.250 e seguintes.

¹²³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*, p. 196. A respeito do conceito de “elementos de conexão”, deve-se conferir o início do presente capítulo. No mesmo sentido, cf. HADARI, Yitzhak. *Tax treaties and Multinational enterprises*, p. 114 e seguintes. Para este autor, “(...) the two basic principles upon which countries assert their power to tax income are: 1) status of the taxpayer, and 2) source of the income(,)” Tradução livre: “os países adotam dois princípios básicos para determinar o ser poder de tributar: 1) as características do contribuinte, e 2) a fonte dos rendimentos”.

território, independentemente se os lucros ou rendimentos têm como origem fonte interna ou externa; isto é, o princípio da universalidade normalmente tem relação com o elemento de conexão da residência. Já aqueles países que adotam como base o *princípio da territorialidade* tendem a ter o seu *limite territorial* como critério para limitar a tributação, ou seja, o local da fonte dos rendimentos; o princípio da *territorialidade*, assim, limita a tributação ao país da *fonte*.¹²⁴

Esta correlação - “universalidade-residência” *versus* “territorialidade-fonte” - no entanto, não é um critério seguro que pode ser adotado sem restrições. Isto ocorre porque

(...) enquanto os princípios da fonte e da residência dizem quais são as conexões relevantes para fundamentar o poder tributário de um Estado, eles não respondem diretamente à questão de saber qual a extensão desse poder, isto é, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas^{^^^}.

Assim sendo, vê-se que os princípios da *territorialidade* e da *universalidade* dizem respeito, antes de tudo, à extensão - ou à questão de saber até onde vai o limite - do poder que um Estado soberano pode exercer sobre os fatos ocorridos no território de outro. Partindo dessas considerações iniciais, pode-se buscar, agora, traçar os critérios para caracterizar os princípios da *universalidade* e da *territorialidade* em matéria de tributação.

Numa tentativa de se elaborar um conceito adequado, pode-se afirmar que de acordo com o **princípio da territorialidade** - quando aplicado em sua pureza mais absoluta -, os Estados soberanos limitam-se a tributar única e exclusivamente aqueles fatos ocorridos dentro do seu território, pouco importando se as pessoas (físicas ou jurídicas) são residentes ou não nesse Estado. O que releva, *in casu*, é a ocorrência do fato gerador do tributo dentro dos limites do território do país tributante.

Já de acordo com o **princípio da universalidade** - também denominado *worldwide income* - os Estados tem a liberdade para tributar *todos os rendimentos* do residente de um país (seja pessoa física ou jurídica), quer esses rendimentos sejam originários de uma fonte interna ou provenientes do exterior;

¹²⁴XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 202-3.

¹²⁵ *Idem, Ibidem*, p. 202.

por isto também se denomina este princípio de **tributação da renda global** ou **tributação da renda mundial**.

Uma conclusão apressada poderia conduzir alguém a afirmar que a opção de determinado Estado soberano pelo princípio da universalidade na tributação dos seus residentes implica no afastamento do princípio da territorialidade.

Paulo de Barros Carvalho¹²⁶ demonstra o equívoco de tal raciocínio ao analisar a entrada em vigor da Lei n° 9.249/95, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a tributação das rendas das pessoas jurídicas de acordo com o *princípio da universalidade*, alterando o regime anterior que previa apenas a tributação das rendas das pessoas jurídicas produzidas no território nacional:

(...) o princípio da universalidade pressupõe a territorialidade, que servirá como critério de conexão para determinar o regime jurídico próprio das rendas produzidas no interior do Estado brasileiro, seja por residentes ou não residentes.

Sob o pálio dessa nova estrutura de imposição das rendas de pessoas jurídicas em bases mundiais (universalidade), abre-se para o jurista dogmático a necessidade de indagar acerca de que mudanças irão ocorrer por força dessa inovação provocada no processo de criação e aplicação das normas jurídicas, para efeito da exigibilidade do crédito tributário. A essa preocupação respondo que não há qualquer alteração de cunho substancial, afora a necessidade de se considerar como fato jurídico tributário eventos (relatados em linguagem jurídica competente) da produção de rendimentos ocorridos fora do território nacional, a fim de compor o fato da base de cálculo que, por sua vez, constituirá para formar o objeto jurídico da relação tributária e, por seu turno, dará ensejo à formação de um crédito tributário a ser exigido do sujeito passivo, qualificado pela legislação como 'residente'. A obrigação tributária será composta, exclusivamente, no interior do sistema jurídico, respeitando o princípio da territorialidade, por permanecer intacto este valor.

O princípio da universalidade apenas predispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo e suficiente para justificar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local da produção, ou seja, de a fonte efetiva da renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não. (...).

Assim sendo, remanesce com a mesma importância de antes, o estudo e a aplicação das regras de direito positivo

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)*, p. 67L Sobre os aspectos práticos e legais dessa lei e das que a sucederam, bem como o regime jurídico atualmente em vigor no Brasil, remete-se o leitor para o capítulo 3 desta dissertação.

reguladoras da conformação do princípio da territorialidade no direito brasileiro, na medida em que as normas impositivas individuais e concretas serão produzidas para valer, viger e ter eficácia limitada ao âmbito territorial do Estado brasileiro. E isto independentemente de o Estado da fonte de produção do rendimento constituir, por ato de lançamento próprio de suas autoridades, outra norma individual e concreta, tomando como fato jurídico o mesmo evento de formação de renda, e amparado, também, pela territorialidade.

Como se observa do exposto até o momento, os conceitos dos *princípios da territorialidade* e da *universalidade* não representam maiores dificuldades para a sua compreensão. O Estado, como organização política dotada de soberania, representa uma *ordem jurídica relativamente centralizada*, que **“opera pressupondo um território rigorosamente delimitado”**¹²⁷. E apenas dentro desses limites territoriais é que o Estado poderá fazer valer as leis impostas por ele. Sempre que um Estado soberano estatui regras que visam alcançar e regular determinados fatos, situações ou operações realizadas fora de suas fronteiras, observa-se que tais normas apenas terão efetividade enquanto o Estado soberano dispuser de algum meio para sancionar os destinatários da norma. E isto só é possível porque as regras que tomam por base a *tributação mundial da renda* (ou *princípio da universalidade*) direcionam-se ou aos nacionais ou aos residentes de um determinado país que aí possuem bens ou patrimônio passíveis de garantir as obrigações tributárias.

Como já se afirmou antes, o estudo dos princípios da *universalidade* e da *territorialidade* tem por objetivo principal traçar os limites da *extensão* do poder que um Estado pode exercer fora das suas fronteiras.

Feitas tais considerações, poder-se-á, em seguida, analisar como efetivamente se opera a aplicação desses princípios no âmbito do artigo 7º da Convenção modelo da OCDE, isto é, mediante a aplicação dos critérios da tributação no país da nacionalidade do indivíduo; da sua residência; da fonte dos rendimentos; ou ainda, de acordo com o critério da (in)existência de um estabelecimento permanente.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)*, p. 669. Nesse mesmo estudo afirma o autor: “O território do Estado é a esfera de validade da ordem jurídica estatal que também é chamada de Estado: o Estado é a esfera de validade do próprio Estado, nesta fórmula redundante, em que ressalta a ambigüidade do termo Estado, mas que é valiosa descritivamente”, (p. 669-670)

2.3 Os elementos de conexão subjetivos.

Os elementos de conexão *subjetivos*, como antes já se afirmou, são aqueles que levam em consideração - para a determinação de qual norma material será aplicada ao caso concreto - aspectos pessoais ou qualidades específicas de determinados sujeitos. E os dois principais critérios utilizados para se determinar os *elementos de conexão* nesse caso são a “nacionalidade” e a “residência ou domicílio”.

2.3.1 Nacionalidade.

A nacionalidade das pessoas é determinada pelas normas internas de cada Estado soberano. No Brasil, a CRFB estabelece, em seu artigo 12, os critérios para a determinação da nacionalidade brasileira das pessoas físicas, o processo de naturalização, os casos de perda da nacionalidade e também a proibição expressa de qualquer distinção entre brasileiros natos e naturalizados, salvo os casos previstos na própria Constituição. No artigo 22, XTTT da Constituição encontra-se, ainda, estabelecida a regra que outorga competência privativa à União para legislar sobre nacionalidade, cidadania e naturalização¹²⁸. A Constituição brasileira não regula a nacionalidade das pessoas jurídicas, deixando tal matéria para ser regulamentada por lei ordinária.

Em matéria tributária, de qualquer modo, tal distinção não revela maiores interesses práticos, uma vez que a tendência universal é de se tratar igualmente nacionais e estrangeiros, adotando-se o critério da *residência* - regra que é adotada tanto pela CRFB¹²⁹, como pela legislação infraconstitucional

¹²⁸ Esta matéria encontra-se atualmente regulada pela Lei nº 6.815, de 19 de agosto de 1980 e pelo Decreto nº 86.715, de 10 de dezembro de 1981.

¹²⁹ Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

que regula a tributação incidente sobre os lucros, rendimentos e outros ganhos de capital.

No mesmo sentido dispõe o artigo 7º combinado com o artigo 4º da Convenção Modelo da OCD, que adota o critério da residência como determinante para determinar o local da tributação. O critério da nacionalidade é apenas utilizado como um *elemento subsidiário* para o caso de determinada pessoa ter residência em mais de um país e permanecer habitualmente em ambos, ou não permanecer habitualmente em nenhum deles. Nesse caso “será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional¹³⁰”.

De uma forma geral, as tentativas de se impor uma tributação com base na *nacionalidade* não foram bem sucedidas e atualmente reconhece-se como prática generalizada aquela adotada pelos países no sentido de tributar os residentes (nacionais e estrangeiros) em seu território e abster-se de tributar os seus nacionais residentes no estrangeiro.³¹ São raríssimos os Estados que adotam a *nacionalidade* como critério para tributar os seus nacionais onde quer que os mesmos se encontrem; os Estados Unidos e as Filipinas adotam tal critério em matéria de impostos sobre os rendimentos, e os Estados Unidos e a Turquia em matéria de impostos sobre as sucessões e as doações¹³¹.

Antônio de Moura Borges¹³² sintetiza, de forma muito clara, a *ascensão e queda* desse critério como determinante da tributação das operações internacionais:

O critério da nacionalidade gozou de prestígio a partir do surgimento das modernas leis de imposto sobre a renda, no final do século XIX, como a lei do imposto de renda prussiana de 1891, que estabelecia serem contribuintes portal imposto os súditos prussianos e que, no caso de abandonarem o seu

¹³⁰ Artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE. Vide anexos ao final da dissertação.

¹³¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 217-8.

¹³² *Idem*, *Ibidem*, p. 218 e p. 229.

¹³³ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação intemacional*, p. 50-1.

domicílio, a obrigação tributária perdurava, no país de origem, por dois anos, relativamente aos valores nele deixados.

Em defesa do critério da nacionalidade, invoca-se a contraprestação pelas vantagens auferidas por pessoas ao possuírem a nacionalidade de um Estado. Tais vantagens são a proteção dos seus direitos políticos e as condições de trabalho particularmente satisfatórias no exterior, em função do prestígio e do poder do seu país. Em alguns casos, todavia, essas vantagens não existem, podendo mesmo acontecer de a nacionalidade de uma pessoa constituir, para ela, uma desvantagem, se o país do qual é nacional não goza de boa reputação na sociedade internacional ou se não mantém boas relações com o país em que ela se encontra.

(...)

O critério da nacionalidade decresce em importância a cada dia, devido à tendência universal de tratar igualmente nacionais e estrangeiros. Os Estados, como regra, tributam os estrangeiros residentes no seu território, e/ou a renda nele produzida e os bens nele situados, e se absterem de tributar nacionais residentes no exterior, dentre outros motivos, por considerações de natureza prática.

2.3.2 Residência e domicílio.

Ao contrário do critério da *nacionalidade*, que tem uma aplicação cada vez menor como *elemento de conexão* em matéria de tributação internacional, os conceitos de *residência* e *domicílio* detêm posição de destaque crescente nesta seara. Pretende-se abordar não apenas os conceitos e a aplicação destes critérios adotados pela maioria dos tratados internacionais em matéria de dupla tributação internacional sobre renda, mas também demonstrar quais as implicações práticas da adoção de tais critérios em oposição a outros que poderiam igualmente ser adotados (a exemplo do critério do país da fonte pagadora).

Importa destacar que as noções de *residência* e *domicílio* apresentadas neste capítulo gozam de autonomia em relação a conceitos idênticos utilizados em outros ramos do Direito, como o direito civil, administrativo, do trabalho, etc. E mais ainda: não se confunde com o conceito de *domicílio tributário* de direito interno, previsto no artigo 127 do Código Tributário Nacional Brasileiro¹³⁴.

O critério da *residência*, em virtude da sua importância crescente, tem sido adotado com primazia sobre outros critérios (como a fonte dos rendimentos).

¹³⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 230.

por exemplo) pela legislação interna da maioria dos países - especialmente os mais desenvolvidos - e é o critério básico adotado na Convenção Modelo da **OCDE**¹³⁵

Segundo os ensinamentos de Antônio de Moura Borges¹³⁶, não há que se confiandir os conceitos de *residência* e *domicílio*'.

Relativamente às pessoas físicas, legislações de alguns Estados distinguem os conceitos de residência e de domicílio, enquanto que as de outros não fazem esta distinção, empregando, entretanto, mais freqüentemente, o termo residência, quer na sua concepção objetivista - *corpus* -, quer na subjetivista - *corpus et animus*. A verdade, porém, é que não há sinonímia entre residência e domicílio. Residência é um termo pluricompreensivo, por abranger várias realidades, entre as quais o domicílio. A residência compreende especialmente o domicílio - ou residência habitual -, a estada superior a determinado período, a disponibilidade de uma habitação provida de algumas características, e o centro da vida.

Quanto às pessoas jurídicas, os elementos que determinam a sua residência são principalmente o lugar da constituição, da sede social, da sede efetiva, também denominada de direção efetiva, a previsão pelos estatutos ou atos constitutivos, ou mesmo o estabelecimento de agência no país.¹³⁷

O artigo 4º combinado com o artigo *T*, ambos da Convenção Modelo¹³⁸ estabelece a regra de que os **lucros das empresas serão tributados no Estado de sua residência**. Esta é a regra que deverá ser obedecida, salvo se essa empresa possuir um *estabelecimento permanente* num outro Estado, hipótese em que terá os lucros aí tributados, “mas unicamente a medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente³⁹”.

Quando determinados países se arrogam o direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos seus residentes, eles invocam essencialmente **cinco razões**, como enumera Alberto Xavier¹³⁹®:

1. Em decorrência do princípio da igualdade (muitas vezes constitucionalmente consagrado) não seria justo que se tributasse mais pesadamente aqueles contribuintes que apenas auferissem rendas no

¹³⁵ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 52.

¹³⁶ *Idem*, *Ibidem*, p. 52.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 52.

¹³⁸ Consultar o anexo ao final da dissertação com o texto integral da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

¹³⁹ Artigo 7º da Convenção Modelo.

¹⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 200.

interior do país, deixando-se de tributar os rendimentos auferidos no exterior. Isso seria uma violação ao princípio da isonomia.

2. O país da residência - assim como o país da fonte pagadora - outorga proteção e vantagens aos que nele residem, o que justifica uma tributação da totalidade dos seus créditos auferidos.
3. Quando os países adotam o critério pela tributação de acordo com o país da fonte pagadora, é bastante freqüente a concessão de estímulos fiscais e isenções. Se o país da residência não tributar o rendimento da fonte estrangeira, verificar-se-á uma injustificada “evasão” de tributos.
4. A não tributação dos rendimentos originários do estrangeiro representa uma considerável perda de receita para os Estados de residência das empresas.
5. A não tributação dos rendimentos provenientes do exterior poderia configurar-se como um estímulo à exportação de capitais, sempre que os rendimentos forem tributados com uma alíquota menor no país da fonte pagadora.

Certo é que cada Estado soberano terá a legitimidade para qualificar as pessoas físicas ou jurídicas como sendo residentes em seu território^{***}. Diante desta observação, é essencial que se verifique não apenas os critérios propostos nos tratados internacionais que dispõem sobre a dupla tributação, mas também o direito aplicável por cada país; no caso da presente dissertação, estuda-se em seguida as regras gerais propostas na Convenção Modelo.

a. Residência e domicílio na Convenção Modelo contra a dupla tributação

As Convenções sobre a dupla tributação internacional assinadas pelo Brasil - e que seguem de perto a Convenção Modelo da OCDE - adotam como sinônimos as expressões *domicílio* e *residência*¹⁴¹. Não se pode esquecer que, em

¹⁴¹ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 53.

¹⁴² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 245.

última instância, a qualificação como residente de determinado país é regra que deve ser posta pela legislação interna de cada Estado soberano. E como a caracterização de cada pessoa como residente depende das normas de direito interno de cada Estado, pode acontecer que mais de um Estado considere uma pessoa como seu residente.

Neste caso, a ausência de uma convenção contra a dupla tributação teria como consequência o fato de que esta pessoa deve se sujeitar a uma dupla tributação, já que existiriam dois poderes soberanos que - válida e igualmente - consideram uma *mesma pessoa* como residente em mais de um território^{*!*^}. E esta é uma das principais funções das Convenções internacionais: determinar as regras que evitem essa bitributação decorrente do fato de dois ou mais países considerarem uma única pessoa como sendo *residente* em mais de um território ao mesmo tempo.

A Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu artigo 4º, assim dispõe sobre a residência:

ARTIGO IV. Residente.

1. Para os 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 de qualquer outro critério de natureza análoga.
2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:
 - a) esta pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do

¹⁴³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, na página 246 cita dois exemplos em que *uma mesma pessoa* poderia ser considerada como residente em mais de um Estado soberano: “(...) um francês portador de visto de residência permanente no Brasil e que tenha uma habitação permanente na França será considerado residente simultaneamente no Brasil e na França, pois ambos os requisitos são decisivos para atrair a sua qualificação como residente, respectivamente no primeiro e no segundo país; o mesmo se diga de um “expatriado” brasileiro que exerce atividade profissional na Alemanha, o qual conserva a residência fiscal no Brasil durante os primeiros doze meses de ausência e pode adquirir a residência alemã ao fim dos seis primeiros meses de presença naquele país”.

Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente no Estado Contratante em que permanecer habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em de nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;

d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.

3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for um residente de ambos os Estados Contratantes será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.

Assim sendo, sempre que dois ou mais países tenham celebrado Convenção para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda - desde que tal tratado siga o modelo proposto pela OCDE, como é o caso de todos os tratados celebrados pelo Brasil até então - não há que se falar na existência de duas ou mais residências.

As regras contidas no artigo 4º da Convenção Modelo trazem como primeira consequência o *princípio da unicidade da residência*, isto é, a regra de que só pode haver *uma residência fiscal*, de modo que se uma pessoa for considerada por diferentes ordenamentos jurídicos como residente em mais de um Estado, dever-se-á aplicar as regras previstas na Convenção para que uma pessoa considerada como residente num Estado passe a ser automaticamente considerada como “não-residente” em outro Estado, ainda que as regras internas desse país disponham em sentido contrário. Fala-se, assim, que o artigo 4º da Convenção Modelo tem entre os seus objetivos definir qual a **residência escolhida** em detrimento de uma **residência preterida**¹⁴⁴.

Em relação à **residência das pessoas jurídicas**, a regra que prevalece de acordo com a Convenção Modelo é aquela que estabelece que quando mais de uma ordem jurídica considere uma *mesma pessoa jurídica* como residente em mais de um Estado, prevalecerá o critério do local da sua “sede de direção”, em

¹⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Intemacional do Brasil*, p. 247.

outfãs pâlâvfãs, ò lôCâl ãm quê sê êxêfCê *efetivamentê* ã difêçãõ dâ pêssoã jurídicã e onde os negócios sãõ fiscalizados; com isso busca-se evitar a adoção das sedes fictícias, como sucede com determinadas empresas que mantêm em alguns países apenas um “domicílio postal”, que se limita, normalmente à existência de uma mera caixa postal, sem que exerça nesses países qualquer atividade empresarial relevante, como ocorre fi-eqüentemente na Suíça e no Liechtenstein*!.*^

2.4 Ôs elementos de conexão objetivos

Ao lado dos elementos de conexão subjetivos, que (como se viu) sãõ aqueles que se ocupam em analisar determinadas características pessoais dos contribuintes, a Convenção Modelo adota também os chamados *elementos de conexão objetivos* que se reportam a - como o próprio nome diz - situações ou fatos concretos, como por exemplo, a *fonte dos rendimentos* ou a existência de um *estabelecimeritõ permanentê* em dêterminado Estado signatário do tratado intemacional.

Variam os elementos de conexão objetivos conforme os tributos em causa e, mesmo dentro de um tributo dado, conforme os sistemas fiscais. Assim, por exemplo, nos impostos prediais, o elemento de conexão dominante é o lugar da situação do imóvel (*tocus rei s/iae*); nos impostos sucessórios pode ser o lugar da abertura da herança ou da situação dos bens e assim por diante.

No imposto de renda, o elemento de conexão fundamental é o lugar da situação *da fonte* dos rendimentos, pois é ele que vai permitir a repartição, dentro dos rendimentos globais de uma pessoa, física ou jurídica, entre aqueles que se submetem, ou não, à aplicação de um dado orêlenamento tributário (*locus fontis*). Assim, entre nós, a localização da fonte no território nacional delimita o âmbito da obrigação dos não residentes, bem como o âmbito da tributação das pessoas jurídicas, como adiante melhor se verá^!.*@.

2.4.1 A fonte dos rendimentos

O critério da *fonte dos rendimentos*, se aplicado em sua pureza, implica na tributação, por parte do Estado da fonte, de todas as rendas auferidas em seu

""^XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Intemacional do Brasil*, p. 249-50.

""® Idem, *Ibidem*, p. 251.

têffitôfiò, pôucõ impòftãndô (â) às qualidades das pêssoãs quê ôbtêm êstãs fêiidas “ se nacionais ou estrangeiras = ou (b) o caráter temporário ou permanente das atividades realizadas neste país*¹⁴⁷.

Entretanto, é pouco comum a aplicação *rigorosa* desse princípio, Isto ocorre porque a legislação da maioria dos Estados - assim como faz a proposta de Modelo de Convenção da OCDE - condiciona a tributação dos lucros das empresas de acordo com o critério da *fonte apenas* no caso de existir um *estabelecimento permanente* no país, por meio do qual determinada empresa obtém os seus lucros e rendimentos.

Alguns argumentos justificam a adoção do princípio da tributação de acordo com o *Estado da fonte*¹⁴⁸

- (a) Em primeiro lugar, este princípio decorre do **princípio da territorialidade**, uma vez que o Estado exerce a plena soberania sobre os atos praticados dentro do seu território.
- (b) No que conceme ao **controle fiscal**, é evidente que se toma muito mais fácil a tributação dos fatos ocorridos no âmbito do território de um único Estado, ao passo que é bem mais complexa a tributação das rendas de origem estrangeira.
- (c) O Estado da fonte atua de maneira mais direta para a formação da renda do que o Estado de fêsidência porque se este último contribui com o capital, aquele primeiro contribui com a mão-de-obra, a matéria-prima e a infi-a-estmtura necessária para a consecução das atividades que geraram tais rendas.

Tradicionalmente existem duas concepções adotadas pelos Estados Soberanos para definir o critério da *fonte*: (a) a primeira considera a fonte como o local onde a atividade econômica se desenvolve; já a segunda (b) afirma que a

¹⁴⁷ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação intemacional*, p. 56.

¹⁴⁸ *Idem. Ibidem*, p. 57.

fonte é o local onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A primeira é chamada **teoria da fonte produtora** que se contrapõe à chamada **teoria da fonte pagadora**¹⁴⁹.

Em tese, a **teoria da fonte produtora** seria a mais indicada para ser aplicada, uma vez que implicaria na obtenção de receitas tributárias para o Estado em que *efetivamente* se desenvolveram as atividades econômicas e onde estão localizados os fatores de produção de riqueza. Todavia, normalmente, o critério da **fonte pagadora** é o mais utilizado, tendo em vista a dificuldade de se determinar os locais onde certas atividades são desenvolvidas, em decorrência da evolução dos meios de transporte e de comunicação, o que dificulta, muitas vezes, por exemplo, determinar exatamente *onde* determinado serviço foi prestado¹⁵⁰.

2.4.2 O “estabelecimento permanente”

O artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE prevê que o direito de tributar os rendimentos das empresas será do Estado de *residência* destas. Apenas no caso de haver um *estabelecimento permanente* em outro Estado é que se aplicará subsidiariamente a regra da tributação das rendas das empresas de acordo com o critério da *fonte*, mas apenas na medida que tais rendas puderem ser imputáveis a esse *estabelecimento permanente*.

Significa isto que o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável, de tal sorte que as atividades meramente acidentais, ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa, escapam à sua competência tributária¹⁵¹.

A regulamentação do que se pode entender por “estabelecimento permanente” é prevista no artigo 5º da Convenção Modelo:

ARTIGO V. Estabelecimento permanente.

1. Para os fins da presente Convenção¹⁵¹ a expressão “estabelecimento permanente” designa uma instalação fixa de

¹⁴⁹ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 55-6.

¹⁵⁰ *Idem*. *Ibidem*, p. 56.

¹⁵¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Intemacional do Brasil*, p. 451-2.

negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente:

- a) uma sede de direção;
- b) uma sucursal;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;
- e) uma oficina;
- f) uma mina, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos minerais;
- g) um canteiro de construção, de instalação ou de montagem, cuja duração exceda seis meses.

3. A expressão "estabelecimento permanente" não compreende:

- a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa;
- b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega;
- c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa;
- d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou de obter informações para a empresa;
- e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisa científica ou atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.

4. Uma pessoa que atue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante - deãje que não seja um agente independente contemplado no parágrafo 5 - será considerada como estabelecimento permanente no primeiro Estado se tiver, e exercer habitualmente naquele Estado, autoridade para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que suas atividades sejam limitadas à compra de bens ou mercadorias para a empresa. Contudo, uma sociedade de seguros de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante desde que receba prêmios ou segure riscos nesse outro Estado.

5. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de exercer sua atividade nesse outro Estado por intermédio de um conretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito de suas atividades normais.

6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade que seja residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente quer de outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

7. Uma empresa de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se exercer nesse outro Estado a atividade de fornecer serviços de artistas ou desportistas mencionados no Artigo XVII.

Como se constata a partir da observação do artigo acima transcrito, as Convenções contra a dupla tributação da renda que adotam o modelo proposto pela OCDE normalmente incluem, após a *definição geral* de “estabelecimento permanente”, uma lista exemplificativa do que deve ser considerado *estabelecimento permanente* e de suas exceções.

Na tentativa de definir o conceito de “estabelecimento permanente” para fins de tributação internacional sobre a renda, pode-se afirmar que a doutrina - desde a segunda metade do século XX - dividiu-se em duas correntes: (a) uma primeira, que adota a **teoria da realização** afirma que para a caracterização de estabelecimentos estáveis (ou permanentes) é indispensável que as instalações tenham um caráter eminentemente produtivo, quer seja adquirindo ou produzindo lucros; já (b) a segunda corrente, que alberga a **teoria da pertença econômica** afirma que, para a configuração de um estabelecimento, basta o fato de as instalações estarem inseridas na economia de determinado país, sem que exista necessariamente a obrigatoriedade de que estas tenham um caráter imediatamente produtivo^{^^^}.

As convenções celebradas pelo Brasil - que adotam o modelo proposto pela OCDE - seguem a **teoria da pertença econômica** ao afirmarem que “a expressão ‘estabelecimento permanente’ designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”. Porém esta *teoria* não é adotada em sua mais absoluta pureza, pois como se observa a partir do teor do artigo que define o conceito de *estabelecimento permanente*, existe a introdução de alguns elementos típicos da *teoria da realização*.

¹⁵² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 453-4.

Como exemplo, veja-se a lista de exceções expressamente colocada para se definir o que “a expressão *estabelecimento permanente* não compreende”. Assim, por exemplo, “a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa” não pode ser entendida como *estabelecimento permanente* em decorrência de uma regra expressamente colocada na Convenção Modelo. Ora, se a teoria da **pertença econômica** fosse a única adotada, não haveria dúvida de que se trataria de um *estabelecimento permanente*, pois há - indubitavelmente - uma determinada “instalação fixa que a empresa exerce suas atividades, no todo ou em parte”. Vê-se, portanto, que claramente há uma opção por se adotar, ainda que apenas em relação a alguns elementos, a teoria da *realização*.

a. O conceito de estabelecimento no direito brasileiro

O conceito de “estabelecimento” é estudado, no ordenamento jurídico brasileiro, dentro das regras de Direito Comercial. De fato, considera-se *estabelecimento comercial* o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos - tais como os imóveis, máquinas, equipamentos, mercadorias, a marca, etc. - que são utilizados pelo comerciante para explorar determinada atividade econômica; em síntese, é a base *física* da empresa que serve de instrumento para a realização da atividade comercial. Na nomenclatura adotada pelos comercialistas encontram-se ainda as seguintes expressões como sinônimas de *estabelecimento comercial*: “fundo de comércio”, por influência dos juristas fi-anceses; “azienda”, por inspiração de escritores italianos¹⁵³.

A própria *natureza jurídica* do estabelecimento comercial nem sempre se mostra bastante clara para os estudiosos de Direito Comercial. De fato, essa “bizarra figura jurídica, que é formada de bens que, unidos, dão em seu conjunto nascimento a um novo bem¹⁵⁴” desafia a inteligência dos juristas que tentam enquadrá-la dentro de uma das tradicionais categorias jurídicas já existentes. Assim, alguns chegam a afirmar que se trata de uma “universalidade de

¹⁵³ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*, 24^{ed.}, São Paulo, Saraiva, página 248.

¹⁵⁴ *Idem. Ibidem*, p. 248.

direito” *{universitas juris}*); outros afirmam que o estabelecimento é uma “universalidade de fato”. Tudo indica que a segunda opção é a que melhor atende às necessidades de classificação, uma vez que, de acordo com o direito brasileiro, as *universalidades de direito* somente se constituem por força de lei (a exemplo do patrimônio do “*ipse cujus*” para fins sucessórios e da massa falida). Assim, o estabelecimento comercial deve ser entendido como uma *universalidade de fato*, ou seja, um conjunto de bens que são mantidos unidos pela sua destinação em comum, por vontade e determinação do seu proprietário¹⁵⁵.

Cumprido ressaltar que com a promulgação do Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002) em substituição ao Código Civil de 1916, o conceito de “estabelecimento” passa a ser expressamente determinado no artigo 1.142 desse Código, *in verbis*:

“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

Já o artigo 91 desse “Novo Código” assim dispõe:

“Art. 91. Constitui uma universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

2.5 Causas da dupla tributação internacional sobre a renda

Antes de se apresentarem as *causas* da dupla tributação internacional, cumpre ressaltar que - devido às suas consequências nocivas para todos os afetados por ela - normalmente ela não decorre da vontade deliberada dos entes arrecadadores. É muito raro o fato de um Estado criar intencionalmente a situação de dupla tributação internacional para alcançar determinados objetivos políticos ou econômicos¹⁵⁶.

Feita esta observação e estudados os *elementos de conexão* relativos à tributação internacional sobre a renda - *princípios da universalidade e territorialidade, nacionalidade, residência e domicílio, fonte e estabelecimento*

¹⁵⁵ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*, p. 249.

¹⁵⁶ BORGES, Antônio de Moiu. *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 79.

permanente - cumpre agora apresentar quais são as causas da dupla tributação internacional sobre a renda.

Pode-se responder facilmente a esta questão dizendo que a sua principal causa é a **adoção de elementos de conexão diversos por parte de mais de um Estado soberano**. Assim, quando *um país* adota o critério da tributação com base na nacionalidade e *outro* adota o critério da fonte para tributar os rendimentos decorrentes das atividades realizadas dentro do seu território, pode-se configurar o fenômeno da dupla tributação, por exemplo, na hipótese de um *nacional* daquele primeiro país vir a exercer atividades que produzam lucros nesse outro país que adota o critério de tributação de acordo com a fonte. Nessa situação, há *duas ordens soberanas* que estão impondo *validamente* o seu poder de tributar a uma única pessoa, sendo que estas imposições recaem sobre o mesmo fato - a aquisição de renda ou disponibilidade econômica.

Mas a dupla tributação não ocorre apenas quando dois Estados adotam critérios diversos para delimitar as suas competências tributárias. Esse fenômeno também pode ocorrer quando, embora adotando os mesmo critérios, **os Estados conceituam de forma diversa um mesmo elemento de conexão**^{*^^}.

Tendo em vista evitar tanto (a) a adoção de elementos de conexão diferentes por parte dos Estados soberanos quanto (b) a conceituação divergente a

¹⁵⁷ XAVIER, Alberto; *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 199. No mesmo sentido, Antônio de Moura BORGES, *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 82: “Relativamente ao critério da nacionalidade, cite-se o caso de uma pessoa física que, ante sistemas diferentes de concessão de nacionalidade originária detenha a nacionalidade de dois Estados, de um, por haver nascido em seu território (sistema do *ius soli*), e de outro, por ser filho de nacionais seus (sistema do *ius sanguinis*). Também uma pessoa jurídica pode ser considerada nacional de dois Estados, bastando, para isso, que, a fim de determinar a nacionalidade das pessoas jurídicas, um deles adote a teoria da sede social, e o outro, a teoria da origem, isto é, a do território de constituição da sociedade. (...) Em se tratando do critério da residência, mais de um Estado pode considerar uma pessoa física ou uma pessoa jurídica como residente no seu território para fins de tributação, se o conceituarem de forma distinta. Assim, uma pessoa física pode ser considerada residente de um Estado, porque nele mantém a sua residência habitual; de outro, porque nele se encontra o centro de suas atividades econômicas; de outro ainda, porque o visita periodicamente, dispondo para isso, de um apartamento no seu território. De forma similar, a pessoa jurídica pode ser considerada residente de um Estado pelo fato de haver sido nele constituída, e de outro, por encontrar-se no território deste o seu centro de direção e controle. (...) Quanto ao critério da fonte, por último, em seu nome pode uma mesma pessoa ser cumulativamente tributada por dois Estados, se o conceituarem de modo diferente. É o que acontece, se uma pessoa presta serviços no território de Estado que conceitua a fonte como local onde a atividade econômica se desenvolve, sendo, porém, paga por tais serviços por residente de outro Estado, que considera a fonte como o local onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.”

respeito de um mesmo critério é que são celebrados os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda. Efetivamente, será no âmbito desses tratados que se encontrarão as normas tendentes a evitar tais espécies de distorções.

2.6 A adoção do critério da *residência* X critério da *fonte*.

Não resta a menor dúvida de que a adoção de qualquer elemento de conexão, nos tratados internacionais, é igualmente válida para se tentar evitar as causas da dupla tributação internacional. E no mais, esta escolha leva em consideração aspectos de conveniência política, econômica, bem como facilidades de determinação dos critérios¹⁵⁸.

Como se demonstrou, os tratados celebrados pelo Brasil - que tomam por base o Modelo proposto pela OCDE - albergam o critério da tributação de acordo com a *residência*, em matéria de tributação dos lucros das empresas. Apenas subsidiariamente é que se aplicará o critério da *fonte* quando existir no outro Estado contratante um *estabelecimento permanente*. E mais ainda, esta tributação de acordo com o critério da fonte deverá ocorrer apenas em relação aos rendimentos que possam ser atribuídos a *este* estabelecimento.

Cumprе apontar, neste momento, que esta solução não é a que representa maiores vantagens econômicas para o Brasil, tendo em vista que a adoção do princípio da residência reflete uma postura de favorecimento dos países desenvolvidos em detrimento daqueles em desenvolvimento¹⁵⁹.

Como afirma Alberto Xavier:

A discussão em tomo de qual princípio deveria preponderar na formulação das leis fiscais partiu, via de regra, da premissa segundo a qual o país da fonte é o país menos desenvolvido, importador de capitais, enquanto o país de residência é o país industrializado, exportador de capitais¹⁶⁰.

¹⁵⁸ Vide acima, exposição a respeito dos critérios da *fonte pagadora* e *fonte produtora* (item 2.4.1 *in fine*).

¹⁵⁹ Vide no capítulo 1, o item 1.6 que aborda a origem da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

¹⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Z>/>eão Tributário Intemacional do Brasil*, p. 199.

De fato, uma das características comuns aos Estados em desenvolvimento é a necessidade de promover ou recuperar as suas economias; para tanto, adotam medidas como (a) o incentivo à exportação de produtos de que dispõem para os países industrializados; e (b) a importação de capitais de tecnologia de países mais desenvolvidos. Para atrair estes investimentos internacionais, os Estados em desenvolvimento normalmente criam incentivos fiscais, que se operam sob a forma de redução ou isenção de tributos. Conseqüentemente, não há uma reciprocidade no fluxo de investimentos pela própria carência de receitas dos Estados subdesenvolvidos.

Uma convenção celebrada nos moldes clássicos propostos pela OCDE entre um país industrializado (exportador de capitais) e outro subdesenvolvido beneficiaria apenas o primeiro Estado¹⁶¹, já que o país desenvolvido (normalmente onde se encontra a sede, ou residência, das empresas) deteria a legitimidade para tributar os rendimentos auferidos pelos seus residentes, desde que estes não possuam um *estabelecimento permanente* em outro país.

Uma vez que foram estudados os elementos de conexão utilizados pelos Estados soberanos para delimitar a competência para tributar operações internacionais - evitando, assim, a dupla tributação internacional - cumpre que se proceda agora ao estudo dessas normas aplicadas de acordo com a legislação interna brasileira, analisando as principais regras pertinentes à matéria. O próximo capítulo visa, também, apontar se há contradições entre os textos do tratado modelo da OCDE e as normas jurídicas tributárias brasileiras.

¹⁶¹ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 148. Nesse sentido, prossegue o autor; “Com efeito, em troca de um crédito fiscal que, em muitos casos, já se encontrava previsto na sua legislação interna, o Estado desenvolvido obteria uma redução nas alíquotas tributárias no Estado da fonte, a não tributação pelo Estado da fonte dos rendimentos que as suas empresas auferem no território deste último sem utilizar em estabelecimento permanente, e disporia ainda de melhores condições para controlar os seus contribuintes que exerçam atividades no exterior”.

3 O imposto de renda no Brasil e a tributação das pessoas jurídicas que realizam operações internacionais

3.1 Aspectos gerais. 3.2 Análise do sistema legislativo brasileiro referente ao imposto de renda. 3.2.1 Imposto de Renda. Conceitos básicos. 3.2.2 O conceito de *pessoa jurídica* no direito tributário brasileiro 3.3 A tributação do lucro, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. 3.4 Distribuição disfarçada de lucros (preços de transferência). 3.4.1 Técnicas de controle dos preços de transferência.

3.1 Aspectos gerais.

As normas de Direito Tributário Intemacional podem ser divididas em normas de conflito (que têm por objetivo dizer qual o direito aplicável diante de uma situação intemacional) e normas materiais (aquelas que, em última instância regulam a matéria, indicando as alíquotas aplicadas a determinada situação, o seu fato gerador, etc.). Estas últimas, as normas de direito material, serão sempre ditadas pelos ordenamentos jurídicos soberanos; por isso, já se afirmou, antes, que existe um Direito Tributário Intemacional do Brasil, ao lado de um Direito Tributário Intemacional da França, da Alemanha, etc*^^.

Desta forma, pretende-se neste último capítulo da dissertação analisar exatamente as regras constantes no *ordenamento jurídico brasileiro* que têm por objetivo regular a forma de tributação dos lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, uma vez que é o critério da *residência* que serve como *elemento de conexão* para se determinar qual o Estado que tem

¹⁶² Vide o primeiro capítulo desta dissertação, no que conceme à natureza das normas de Direito Tributário Intemacional.

legitimidade para tributar os rendimentos de empresas que realizem suas atividades em mais de um país. Aliás, ressalte-se que esta regra não apenas é aquela constante nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil, como também é prevista na legislação federal que regula o Imposto de Renda.

Ressalte-se que apesar do objetivo principal desta dissertação ser a análise dos *elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico contra a dupla tributação sobre a renda*, não se pode negar o interesse prático na análise dos textos legais do ordenamento jurídico brasileiro que disciplinam a matéria pertinente.

3.2 Análise do sistema legislativo brasileiro referente ao imposto de renda.

3.2.1 O Imposto de Renda. Conceitos básicos.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que compete *privativamente* à União cobrar *imposto de renda e proventos de qualquer natureza*¹⁶³. Já o Código Tributário Nacional¹⁶⁴ regula tal tributo da seguinte forma:

Art. 43^o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica;

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1^o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou de rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem ou da forma de percepção.

§ 2^o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do referido neste artigo.

¹⁶³ Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 153, III.

¹⁶⁴ O texto legal transcrito em seguida encontra-se com as modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou os parágrafos 1^o e 2^o ao artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Art. 44. A base de cálculo é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional encontram-se os elementos estruturais do *fato gerador* do imposto de renda, bem como a definição legal de “renda” e de “proventos de qualquer natureza”. “No que conceme à pessoa jurídica, foi na demonstração do patrimônio líquido e na análise de suas mutações que a norma situou o conceito jurídico de renda e proventos¹⁶⁵”.

É imprescindível destacar que a *ratio legis* do inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional é dar à expressão “proventos de qualquer natureza” um alcance tão amplo que abarque em seu conceito **todas as espécies de acréscimo patrimonial**, sejam quaisquer que forem elas¹⁶⁶.

Especificamente em relação às pessoas jurídicas, deve-se ressaltar que o seu patrimônio está em constante mutação e que esta mudança somente é percebida quando se efetiva a realização de um balanço patrimonial. Assim sendo, o *acréscimo patrimonial* da pessoa jurídica pode ter origem em uma das seguintes fontes¹⁶⁷:

- Aumento de capital;
- Aumento nas reservas de capital;
- Aumento nas reservas de lucro; ou
- Lucro do exercício.

A verificação do *quantum debeatur* em matéria de imposto de renda para as pessoas jurídicas é feita, no sistema legal brasileiro, de acordo com quatro critérios:

- (1) Tributação com base no lucro real;
- (2) Tributação com base no lucro presumido;
- (3) Tributação com base no lucro arbitrado;
- (4) Tributação simplificada - Regime do SIMPLES.

¹⁶⁵ LATORRACA, Nilton. *Direito tributário*, 13^a ed., São Paulo, Atlas, p: 102.

¹⁶⁶ *Idem. Ibidem*, p. 102.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 102.

a. Tributação com base no lucro real.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem determinar o seu lucro (a) em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro de cada ano ou (b) mediante o levantamento de balanços periódicos trimestrais, de acordo com a Lei nº 9.430/96.

Esta opção entre a realização de balanço anual ou trimestral só pôde ser feita pelas pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, com a entrada em vigor das novas regras introduzidas pelo artigo 1º da Lei nº 9.430/96.

As pessoas que optarem pela apuração do lucro real anual deverão recolher *mensalmente* uma parcela do imposto de renda que será calculada na forma do artigo 15 da Lei nº 9.249/95. Este dispositivo estabelece que a base de cálculo do imposto devido em cada mês será determinado mediante a aplicação do percentual incidente sobre a receita bruta auferida mensalmente; este percentual que variará em função das atividades desenvolvidas pelas empresa, será de 8% (oito por cento), 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento), 16% (dezesesseis por cento) ou 32% (trinta e dois por cento).

A vantagem da opção pelo lucro real anual é a possibilidade de se compensar o lucro fiscal de um mês antecedente com os prejuízos dos meses posteriores, **dentro de um mesmo ano-calendário**; tal recurso é vedado para os optantes do pagamento trimestral, que não podem compensar o lucro do trimestre anterior com os prejuízos fiscais dos trimestres seguintes^{168*}.

O artigo 14 da Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998 enumera as pessoas jurídicas que estão **obrigadas à apuração do lucro real**. Dentre estas, encontram-se as **que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior¹⁶⁹**. Importa ressaltar que o Ato Declarativo nº 5 de 31 de outubro de 2001, expedido pela Secretaria da Receita Federal estabelece que as pessoas jurídicas que auferem “receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior” não se enquadram neste inciso acima citado.

¹⁶⁸ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de rendadas empresas*, 24ª ed, 1999. p. 32 e seguintes.

¹⁶⁹ Lei nº 9.718, de 27 de 11 de 1998, art. 14, m.

b. Lucro presumido, arbitrado e regime simplificado de tributação

A tributação com base no lucro real pode ser por *obrigação* ou por *opção*¹⁷¹. Isto significa que determinadas pessoas - aquelas enumeradas no artigo 14 da Lei nº 9.718/98, acima citada - deverão *sempre* ser tributadas com base na apuração do lucro real. Já as demais pessoas que não se enquadram neste artigo serão tributadas com base no lucro presumido, porém, poderão *optar* pela tributação com base no lucro real.

Como já se viu, as pessoas jurídicas **que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior** serão **sempre** tributadas com base no lucro real. Esta constatação já afastaria, por si só, o interesse na análise das demais formas de tributação no âmbito deste trabalho, que tem por objetivo analisar a “dupla tributação internacional sobre a renda das *pessoas juridical*”. Ainda que não haja maiores interesses nas demais formas de tributação, por não se aplicarem às pessoas que são o objeto deste estudo, aponta-se sucintamente, em seguida, as principais características dos outros regimes de tributação.

A opção pelo **lucro presumido** poderá ser feita por todãs as pessoas jurídicas que não se enquadrarem no artigo 14 da Lei nº 9.718/98 e cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando suas atividades naquele ano forem inferiores a 12 (doze) meses¹⁷². A atual legislação em vigor determina que a opção feita pela tributação de acordo com o lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano calendário¹⁷³. Esta opção deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de

¹⁷⁰HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas*, p. 66.

¹⁷¹ Lei nº 9.718/98, artigo 13.

¹⁷² Lei nº 9.718/98, artigo 13, § 1º.

apuração de cada ano-calendário¹⁷⁴. No regime do lucro presumido, o primeiro pagamento ocorre no mês de abril.

A respeito da impossibilidade de mudança do regime depois de feita a opção, deve-se conferir as observações de Hiromi Higuchi¹⁷⁵:

“A faculdade de mudar a opção de regime tributário não tinha sentido porque só prejudicava a arrecadação de tributos. A mudança de opção de lucro presumido para lucro real só ocorria quando a base de cálculo do imposto era menor no lucro real. Nenhuma empresa mudava de opção para pagar mais tributo. Além do prejuízo na arrecadação, a mudança de opção prejudicava o controle da conta corrente pela diferença de código de recolhimento¹⁷⁶”.

Já o regime de **tributação com base no Lucro arbitrado**, não decorre normalmente de uma opção exercida pelo contribuinte. Esta forma de tributação, ao contrário, ocorre nas hipóteses previstas no artigo 47 da Lei nº 8.981. Entre essas hipóteses encontram-se: (a) a escrituração irregular ou impréstitável; (b) a recusa em apresentar dos livros comerciais e fiscais à autoridade tributária; (c) quando o contribuinte faz indevidamente a opção pela tributação com base no lucro presumido; (d) a não apresentação do Livro razão ou a sua apresentação em desacordo com as normas de direito comercial. Desta forma, ocorrendo quaisquer das hipóteses legais, o lucro será arbitrado na forma dos §§ 1º e 2º do artigo 47 da Lei nº 8.981 - quando for conhecida a receita bruta do contribuinte - ou será determinado mediante procedimento de ofício, mediante uma das alternativas de cálculo propostas no artigo 51 da mesma lei.

Por fim, resta a determinadas pessoas jurídicas a opção pelo pagamento simplificado de tributos, mediante a inscrição no **SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte**. Este regime foi criado pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996; porém, o seu fundamento básico - ou melhor, verdadeira *determinação constitucional de sua criação* - está no artigo 179 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao estabelecer que os entes federativos dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno

¹⁷⁴ Lei nº 9.430, artigo 26, § 1º.

¹⁷⁴ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas*, p. 45.

¹⁷⁵ *Idem. Ibidem*, p. 45.

porte um tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las mediante a simplificação de suas obrigações administrativas, *tributárias*, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. Para se beneficiar das vantagens tributárias desse regime, as pessoas jurídicas devem ser caracterizadas *como microempresas* - quando tenha auferido no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) - ou como *empresas de pequeno porte* - quando este valor for superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais). A inscrição no SIMPLES implica no pagamento unificado dos seguintes impostos e contribuições: (a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); (b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); (c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); (d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); (e) Imposto sobre produtos Industrializados (IPI); (f) outras Contribuições para a Seguridade Social¹⁷⁶.

Entre as vedações feitas pela Lei nº 9.317/96, em seu artigo 9º, fica proibida de optar por este regime simplificado de pagamento de tributos a pessoa jurídica que (a) tenha sócio estrangeiro, residente no exterior; ou que (b) que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior.

3.2.2 O conceito de *pessoa jurídica* no direito tributário brasileiro

A definição legal *de* *pessoa jurídica* **para fins tributários** não se confunde com o conceito legal empregado em outros ramos do direito brasileiro.

Poder-se-ia afirmar que o conceito de *pessoa jurídica* é ampliado pelas normas tributárias; de fato, Nilton Latorraca¹⁷⁷ afirma que “a legislação do imposto de renda adotou definições próprias, procedeu às adaptações que lhe pareceram convenientes, estendendo ou restringindo o conceito de direito privado para adequá-lo aos propósitos impositivos”.

¹⁷⁶ Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, artigo 3º.

¹⁷⁷ Em seu *Direito tributário: imposto de renda das empresas*, p. 110.

Entende-se, no entanto, que afirmação em tal sentido poderia criar uma discussão sem necessidade em tomo da proibição *expressa* constante no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Assim, prefere-se dizer que a legislação do imposto de renda *equipara determinadas atividades* realizadas, v.g., por pessoas físicas a pessoas jurídicas. Ou seja, nesses casos há uma *mera equiparação para fins tributários*.

De fato, o conceito dado à pessoa jurídica pelo direito civil é bem resumido por Washington de Barros Monteiro como sendo “as associações ou instituições formadas para a realização de um fim e reconhecidas pela ordem jurídica como sujeitos de direitos*^^”. Tais associações ou sociedades de pessoas devem contar com uma **pluralidade de pessoas**, isto é, mais de uma pessoa natural deve integrar a pessoa jurídica para que esta tenha validade*^^.

Para uma maior clareza a respeito dessa *equiparação* promovida pela legislação tributária - em especial pela legislação do imposto de renda - veja-se o tratamento dispensado aos comerciantes individuais. No âmbito do direito comercial, o “*comerciante individual*” que é entendido como a “*pessoa física que exerce autonomamente o comércio*” não pode ser considerado um exemplo de pessoa jurídica. De fato, esse é o entendimento da melhor doutrina comercialista:

O comerciante pode ser pessoa física ou jurídica. No primeiro caso será chamado de ‘comerciante individual’, no segundo de ‘sociedade comercial’. (...) Conceitua-se o comerciante individual como sendo a pessoa física capaz que explora, profissionalmente, atividade comercia^@®, (grifo acrescentado)

Este *comerciante individual*, também chamado de *empresa individual* é registrado na Junta Comercial e adota uma firma individual; ocorre que, em nenhum instante, perde o comerciante individual a característica de pessoa física.

Ocorre que a legislação tributária do imposto de renda **equipara a empresa individual a pessoa jurídica**, como se observa dos artigos 146, II e 150 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR);

¹⁷⁸ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*, 33^o ed., São Paulo, Saraiva, 1995. I^o vol., p. 96

¹⁷⁹ Exceção deve ser feita às fundações. De fato, nesta modalidade de pessoa jurídica, não se exige como requisito para a sua existência a concorrência de duas ou mais pessoas que integrem o seu quadro associativo. Requisito integrante e essencial de uma fundação é a existência de um patrimônio destinado a uma finalidade específica.

¹⁸⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*, 9^o ed., São Paulo, Saraiva, 1997. p. 14.

LIVRO II
TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS
TÍTULO I
CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS
SUBTÍTULO I
CONTRIBUINTES

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1^o As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 27, § 29).

(...)

CAPÍTULO I
PESSOAS JURÍDICAS

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 27, Lei n^o 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei n^o 6.264, de 1975, art. 1^o):

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei n^o 3.470, de 1958, art. 76, Lei n^o 4.131, de 1962, art. 42, e Lei n^o 6.264, de 1975, art. 12);

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei n^o 3.470, de 1958, art. 76).

(...)

CAPÍTULO II
EMPRESAS INDIVIDUAIS

Seção I

Caracterização

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n^o 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2^o).

§ 1^o São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei n^o 4.506, de 1964, art. 41, § 19, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de

natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei n^o 4.506, de 1964, art. 41, § n^o alínea “b”);

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei n^o 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1^o e 3^o, inciso III, e Decreto-Lei n^o 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2^o O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de;

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “a”, e Lei n^o 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 39);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “b”);

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “c”);

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “d”);

V - conetores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “e”);

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “f”);

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei n^o 5.844, de 1943, art. 69, alínea “g”)-

Como se nota, de todo o exposto, não apenas as pessoas jurídicas propriamente ditas, mas também as pessoas físicas (em alguns casos) sujeitam-se ao recolhimento do IRPJ de acordo com a legislação que regula a matéria, de sorte que efetivamente pode-se falar que a legislação tributária adota critérios peculiares para definir os contribuintes do IRPJ, uma vez que estes não se limitam apenas às próprias pessoas jurídicas.

3.3 A tributação do lucro, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

No direito positivo brasileiro, adotou-se até o final de 1995 o *princípio da universalidade* para a tributação dos rendimentos das pessoas físicas; já as pessoas jurídicas tinham os seus lucros e rendimentos tributados com base no *princípio da territorialidade*. Somente com a entrada em vigor da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o Brasil passa a adotar o critério da *universalidade* na tributação das pessoas jurídicas, que passam, então, a ter tributadas as suas rendas produzidas no exterior¹⁸¹.

Atualmente, vários são os textos legais que regulam a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Entre eles, importa mencionar:

- Lei nº 9.249/95, artigos 25 e seguintes;
- Lei nº 9.430/96, artigos 15 e seguintes;
- Lei nº 9.532/97;
- Lei nº 8.981/95, art. 78 e seguintes;
- IN nº 38/96 da Secretaria da Receita Federal (SRF);
- IN nº 164/99 da Secretaria da Receita Federal;
- IN nº 68/2000 da Secretaria da Receita Federal;
- IN nº 32/2001 da Secretaria da Receita Federal.

Estes dispositivos legais não suscitarão maiores dúvidas em sua aplicação, uma vez que, de acordo com o princípio da *universalidade*, o Brasil poderia tributar toda *renda* (que em seu conceito amplo, abrange os lucros, rendimentos e ganhos de capital) das pessoas jurídicas situadas em seu território, não importando a origem desses rendimentos. Como o poder de tributar é reflexo da soberania dos Estados, qualquer país, em tese, poderia tributar as pessoas

¹⁸¹ Sobre o confronto entre o princípio da territorialidade e da universalidade, deve-se consultar: Paulo de Barros CARVALHO, *O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)*, p. 671.

jurídicas situadas em seu território, ainda que suas rendas sejam auferidas do exterior, desde que - evidentemente - essas regras possam ter eficácia⁸².

Os questionamentos podem surgir quando se pretende aplicar as normas internas a respeito da tributação global das rendas das pessoas jurídicas (*worldwide income*) a rendimentos originários de países com os quais o Brasil mantém acordos para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda⁸³. Ocorre que nesses casos, mediante um acordo internacional, a República Federativa do Brasil comprometeu-se a limitar a tributação das rendas, nos limites dos tratados celebrados.

a. Análise das normas legais brasileiras em confronto com a Convenção Modelo da OCDE

De acordo com o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Como já se ressaltou, esta lei introduziu no ordenamento brasileiro o princípio da *universalidade* da tributação das rendas das pessoas jurídicas, em contraposição ao princípio da *territorialidade*, que antes vigorava.

Para a determinação do lucro real⁸⁴ nesses balanços anuais, os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do *lucro líquido* das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Tais entradas serão convertidas em moeda nacional de acordo com a taxa de câmbio (para venda) em vigor na data de sua contabilização no Brasil.

Como medida para se evitar fraudes fiscais - facilmente praticadas antes da entrada em vigor da Lei nº 9.249/95 - passou-se a exigir que as filiais, sucursais e controladas no exterior demonstrem a apuração dos seus lucros *de*

¹⁸² Sobre o “âmbito de eficácia” e “âmbito de incidência” das leis tributárias em matéria internacional, vide capítulo 1.

¹⁸³ Consultar uma lista desses países no capítulo 1, item 1.6.

¹⁸⁴ Como já se destacou, as pessoas jurídicas que auferem lucros, rendimentos ou ganhos de capital do exterior sujeitam-se ao regime de tributação com base no lucro real.

acordo com as normas da legislação brasileira¹⁸⁵. Posteriormente, a Instrução Normativa 38/96 da Secretaria da Receita Federal, em seu artigo 10 afastou aquela exigência, determinando que, na escrituração contábil e comercial, sejam observadas as regras da legislação comercial do país em que se situa a filial ou sucursal. Trata-se de uma obrigação tributária acessória imposta a todas as pessoas jurídicas que auferem lucros originários do exterior - cuida-se, no caso, de uma prestação que “tem como objeto um fazer ou não fazer alguma coisa, despida a prestação em si de estimabilidade patrimonial¹⁸⁶”. A inobservância da exigência da escrituração regular sujeitará a pessoa jurídica à apuração dos seus lucros decorrentes do exterior por arbitramento da autoridade fazendária¹⁸⁷.

Da análise desses dispositivos, parece que há uma afi-onta aos acordos internacionais celebrados pelo Brasil, já que se abre a possibilidade de tributação dos rendimentos originários do exterior, mesmo quando esses rendimentos são provenientes de um “estabelecimento permanente” (filial ou sucursal, por exemplo), o que afi-ontaria a regra estipulada no artigo 7º da Convenção Modelo adotada pelo Brasil em seus tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda.

No entanto, o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 viabiliza a compensação do imposto de renda incidente no exterior com aquele cobrado no Brasil:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o Imposto sobre a Renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto sobre a Renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

(...)

Este dispositivo legal - que possibilita à pessoa jurídica compensar os tributos pagos no exterior com aqueles devidos no Brasil - pode levar o intérprete a concluir que a legislação federal brasileira que regula o IRPJ não entra em confi-onto com as convenções celebradas pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda, uma vez que existe em tais Tratados Internacionais -

¹⁸⁵ Lei nº 9.249/95, artigo 25, § 2º, I, *in fine*.

¹⁸⁶ Misabel Derzi In; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed., p. 701.

¹⁸⁷ Neste sentido dispõe o art. 9º, *caput* e §§ da IN nº 38/96 da SRF combinado com os artigos 44, 45 e 46 da IN nº 11/96.

que seguem o modelo da Convenção da OCDE - a previsão, em seu artigo 23 de que:

ARTIGO XXIII. Disposições para eliminar as duplas tributações.

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

(...)

(grifo acrescentado).

Esta interpretação permite, sem maiores dificuldades a conciliação dos textos legais brasileiros com as normas decorrentes das Convenções Internacionais.

Não existem exceções para a aplicação dessa regra - que permite a compensação dos tributos pagos no exterior com o IRPJ devido no Brasil - apenas aos casos de países que tenham celebrado acordos para evitar a dupla tributação com o Brasil. Ao contrário, trata-se de norma geral, aplicada indistintamente a todos os rendimentos originários do exterior. Essa é medida bastante construtiva, pois ao possibilitar a compensação do imposto de renda pago no exterior com aquele devido no Brasil, evita-se, a dupla incidência de tributos sobre uma mesma renda que apenas cruzou as fi-onteiras de um Estado soberano, pouco importando, no caso se o país de onde provêm as receitas é signatário de Convenção celebrado com o Brasil para evitar a dupla tributação sobre a renda.

Por outro lado, uma interpretação que tenha por objetivo ser mais favorável às pessoas jurídicas que obtêm rendas provenientes do exterior poderia afirmar que no que diz respeito à tributação dos rendimentos originários de países com os quais o Brasil celebrou tratados internacionais para evitar a dupla tributação nos (moldes da Convenção Modelo da OCDE) deve ser aplicada regra ainda mais benéfica para os contribuintes.

Isto porque o artigo 7º da Convenção Modelo estabelece que:

(...) Os lucros de uma empresa contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

(...) Quando uma empresa de um Estado contratante exercer sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa separada e distinta (...).

Como se observa, existe a **atribuição da competência exclusiva** para a tributação dos lucros do *estabelecimento permanente* concedida **ao Estado da fonte**. Nesse caso, não há que se falar também em tributação pelo Estado da residência. Como já se explicou antes, no segundo capítulo, a opção por distintos elementos de conexão é que conduz à dupla tributação internacional sobre a renda.

Portanto, somente se pode concluir que os rendimentos de pessoas jurídicas originários do exterior, quando auferidos por estabelecimentos permanentes situados em países com os quais o Brasil mantém tratados internacionais nos moldes da Convenção Modelo da OCDE deverão ser isentos do IRPJ no Brasil, pouco importando se foram tributados no outro país, ou se foram lá beneficiados por isenção.

De fato, o texto da Convenção Modelo fala os que os “lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente”. Ou seja, quem **deverá** tributar os lucros atribuídos a determinado estabelecimento permanente é o Estado em que ele se situa; cabe a este país exercer a sua soberania e aplicar as alíquotas que entender convenientes, ou mesmo conceder isenção, se assim permitir a legislação interna desse Estado.

3.4 Distribuição disfarçada de lucros (preços de transferência).

A distribuição disfarçada de lucros por meio da prática dos chamados *preços de transferência* é matéria que deve ser abordada no âmbito desse estudo, pois a sua prática poderia permitir a *falsa* atribuição de lucros ou prejuízos a estabelecimentos situados em diferentes países, por meio do superfaturamento ou subfaturamento de preços por ocasião da realização de operações internacionais, quando tais estabelecimentos pertençam a uma mesma pessoa jurídica, ou mantenham algum vínculo de dependência entre si.

Inicialmente, cumpre destacar o seu conceito e abrangência:

O Preço de Transferência é o preço praticado em operações internacionais entre partes relacionadas. A Receita Federal exige que a empresa brasileira comprove que, nas operações de importação ou exportação praticadas com empresas relacionadas (p. ex. com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior), que o preço praticado é o “preço de mercado” (isto é, o mesmo preço que seria praticado com um terceiro não relacionado). Ou seja, que não houve subfaturamento ou superfaturamento na operação respectiva. No mesmo sentido as regras de preço de transferência se aplicam nas transações mantidas com países de tributação favorecida (com carga tributária sobre a renda inferior a 20%) e às operações de empréstimos entre partes relacionadas^{*}.**

É evidente que a disciplina desse método de transferência de custos revela-se indispensável para evitar a prática ilegal de superfaturamento nas importações e subfaturamento nas exportações com a finalidade de atribuir “falsos lucros” a determinados estabelecimentos que se encontram situados em países com tributação mais favorecida.

As regras dos preços de transferência aplicam-se apenas: (a) nas operações realizadas entre pessoa física ou jurídica residente no Brasil e pessoa (física ou jurídica) *vinculada* residente no exterior, onde quer se situe essa empresa no exterior; ou (b) entre contribuinte residente brasileiro e *qualquer pessoa física ou jurídica vinculada, ou não, residente em^ país considerado paraíso fiscal*

*** AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. “O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional” In: ROCHA Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.

O conceito legal de pessoas *vinculadas* é estabelecido de acordo com o artigo 23 da Lei nº 9.430/96¹⁸⁹. Já o artigo 24 dessa mesma lei irá definir o *paraíso fiscal* (ou país com tributação favorecida) como aquele que não tributa a renda ou a tributa com alíquota máxima inferior a 20%¹⁹⁰.

Deve-se destacar que a grande maioria das operações internacionais de importação e exportação de mercadorias ocorre entre pessoas *não vinculadas*, residentes em países em que não há uma tributação mais favorecida, e por isso essas operações não são abrangidas pelas regras aplicadas aos preços de transferência¹⁹¹.

Assim, se uma empresa brasileira importa bem de empresa não vinculada, residente na França ou na Alemanha, essa operação não está sujeita às regras dos preços de transferências. Em volume de valores, todavia, as operações de importação ou exportação praticadas com empresas vinculadas, residentes em países não considerados paraísos fiscais, é grande. Isso torna mais fácil a tarefa de fiscalização da Receita Federal que precisa criar corpo pessoal especializado nessa questão,¹⁹² (grifo acrescentado).

3.4.1 Técnicas de controle dos preços de transferência

Para se evitar a utilização dessa prática foi promulgada a Lei nº 9.430/96, que estabelece as técnicas de controle dos preços de transferência. Desta forma, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, *nas operações efetuadas com pessoa vinculada* ou nas operações *com pessoas situadas em países de tributação mais favorecida*, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por uma das formas previstas na legislação aplicável.

¹⁸⁹ Este dispositivo legal é complementado pelo artigo 2º da IN nº 38/96.

¹⁹⁰ As instruções normativas nº 164/99 e 68/2000 da Secretaria da Receita Federal enumeram os países considerados paraísos fiscais. O texto dessas instruções normativas encontram-se anexados ao final da dissertação.

¹⁹¹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas*, p. 88.

¹⁹² *Idem*, p. 88.

São os seguintes os métodos previstos pela lei para se calcular o preço de transferência por ocasião da entrada de **bens, serviços e direitos adquiridos do exterior**;

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC; definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

n - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL; definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos; (a) dos descontos incondicionais concedidos; (b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (c) das comissões e corretagens pagas; (d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

Tanto no primeiro como no segundo método, somente serão considerados os preços praticados pela empresa cora compradores não vinculados.

ni - Método do Custo de Produção mais Lucro-CPL; definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

As médias aritméticas dos preços de acordo com os dois primeiros métodos (enumerados acima) e o custo médio de produção de que trata o terceiro método serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

Caso se utilize mais de um método para apuração dos preços de transferência, será considerado dedutível o maior valor apurado, sendo que se os valores apurados segundo os métodos acima mencionados forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

Já para se apurar as **receitas oriundas de exportações** realizadas com pessoas *vinculadas* a legislação estabelece que estas ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, *ou inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes*. Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação desses preços médios será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

Assim, uma vez verificado que o preço de venda nas exportações é inferior a esse limite, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

I - Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes;

ii - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA; definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado;

iii - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro-PW: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos

incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Todas as médias aritméticas de que tratam os métodos acima serão calculadas em relação ao período de apuração da respectiva base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira. Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, sendo que se o valor apurado segundo os métodos previstos na lei for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os documentos de exportação.

O artigo 21 da Lei nº 9.430 estabelece que “os custos e preços médios” a que se referem os métodos de cálculos dos preços de transferência deverão ser apurados com base em;

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão marçens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19¹⁹³, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

¹⁹³ Os artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430 estabelecem os métodos de cálculo dos preços de transferência enumerados acima.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Assim, como resta demonstrado, atualmente existem dispositivos legais que regulam muito bem e limitam a prática dos preços de transferência de forma que as empresas que realizam operações de compra e venda de mercadorias, bens ou serviços têm, pelo menos dificultada - uma vez que se toma impossível evitar totalmente - a atuação tendente a atribuir *falsamente* a determinado estabelecimento permanente situado em país com tributação mais favorecida lucros maiores do que os realmente apurados, com a evidente finalidade de se obter vantagens tributárias indevidas.

Considerações finais.

Uma confusão que deve sempre ser evitada é aquela de que o estudo da tributação internacional é matéria que deve ser abordada dentro do campo do direito internacional. A bem da verdade, as regras de direito internacional sê prestam apenas a auxiliar o direito tributário na resolução de determinadas situações em que o *fenômeno tributário* desdobra-se em mais de um território soberano. Esta ajuda pode ser concretizada (a) por meio da celebração de tratados internacionais em matéria tributária e (b) pela indicação dos *elementos de conexão* aplicados pelas regras de conflito. De qualquer forma, no entanto, em última instância, as situações concretas serão resolvidas de acordo com as normas internas de cada país; isto porque o poder de tributar é decorrência direta da soberania dos Estados. Logo, será a legislação interna de cada país que determinará quando se deve incidir (ou não) cada tributo e sobre qual fato imponible o mesmo irá recair.

Como se viu ao longo desta dissertação, a dupla tributação internacional tem sua origem quando dois Estados soberanos (a) elegem diferentes *elementos de conexão* para se determinar qual o país que detém o poder de tributar determinado fato, ou (b) quando há a adoção de conceitos *diversos* para um mesmo elemento de conexão. Desta forma, o principal objetivo dos tratados internacionais que têm por objetivo evitar a evasão de tributos e a dupla tributação internacional é exatamente evitar que aconteça qualquer uma das situações descritas imediatamente acima*^".

Como se percebe, os tratados internacionais em matéria tributária devem se ocupar não apenas em eleger determinados *elementos de conexão*, mas também em fornecer uma definição para os mesmos, sempre que possível.

¹⁹⁴ Volte-se a afinar, porém, que mesmo diante da existência de acordos internacionais, os mesmos só terão validade depois de incorporados pelos ordenamentos jurídicos nacionais (pelo menos é essa a forma por meio da qual os tratados internacionais se *incorporam* no ordenamento jurídico brasileiro e nos ordenamentos da maioria dos países).

No âmbito da tributação intemacional da renda, analisaram-se mais detidamente quatro *elementos de conexão*, a saber; (a) a nacionalidade; (b) a residência e o domicílio; (c) a fonte dos rendimentos; e (d) a existência de um estabelecimento permanente. Estes elementos de conexão devem sempre ser estudados de acordo com dois princípios que norteiam a sua aplicação: os princípios da territorialidade e da universalidade. Tais princípios, em verdade, não são reciprocamente excludentes, uma vez que eles dizem respeito, antes de tudo, à questão de se saber até que limite vai o poder de um Estado soberano em relação a fatos ocorridos fora do seu território. Assim, a aplicação do princípio da universalidade, por exemplo, pressupõe o reconhecimento do princípio da territorialidade, que servirá como baliza para determinar os conceitos jurídicos próprios das rendas produzidas dentro de determinado Estado.

Analisando-se o Modelo da OCDE de Convenção para evitar a dupla tributação intemacional sobre a renda, pôde-se concluir que este conjunto de regras, quando adotados da forma como foram propostos por aquela organização, tendem a favorecer os países mais desenvolvidos economicamente.

Isto ocorre porque no âmbito da Convenção Modelo da OCDE prevalece a regra da tributação de acordo com o país da *residência*, e como é cediço, a maioria das grandes empresas que realizam operações internacionais tem a sua seide (ou a sua residência) nos países mais desenvolvidos; logo, não se toma difícil concluir que a adoção do critério da residência favorece os países economicamente mais fortes.

Da análise das regras constantes nas convenções intemacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil a partir de um confronto com as normas da legislação brasileira referente ao imposto de renda, pode-se chegar à conclusão de que o ordenamento jurídico brasileiro incorporou os princípios norteadores adotados pela Convenção Modelo da OCDE e aplica tais regras internamente.

Mais ainda, pode-se afirmar que a legislação tributária federal não faz distinção entre as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda residentes no Brasil que auferem rendas do exterior, quer quando tais rendimentos tenham

sua origem a partir de países com os quais o Brasil mantém acordos internacionais ou não. Desta forma, as regras constantes na legislação do imposto de renda que permitem a compensação do imposto de renda pago no exterior com aquele devido no Brasil beneficiam não apenas as pessoas jurídicas que tenham filiais, sucursais ou estabelecimentos permanentes em países com os quais o Brasil mantém tratados no moldes da Convenção Modelo da OCDE.

Referências bibliográficas.

ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito intemacional público*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5^{ed.} 8^{ed.} tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999. 182 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. IP ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13^{ed.} rev. e atual, por Flávio Bauer Novalli. Rio de Janeiro: Forense, 1981. 515 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. 256 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Análise dos conceitos de base preliminares à idéia de um mercado comum no Cone Sul. *Seqüência*, Florianópolis, v\o 15, n° 29: 7-22, dez. 1994.

_____. Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro. *Revistas dos Tribunais*^ São Paulo, Ano 83, vol. 707: p. 254-60, set. 1994.

_____. Reforma tributária, Mercosul e IVA. *Revista da Faculdade de Direito da UFSC*, Porto Alegre (Editora Síntese), Ano 1, n° 1: p.199-206, 1998.

BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. 668 p.

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação intemacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade*

Econômica Européia. Lisboa; Cadernos de Técnica e ciência fiscal, nº 164, Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5^ª ed. atual. São Paulo; Saraiva, 1997. 267 p.

BATISTA Jr., Paulo Nogueira. A ideologia da “globalização”. Princípios. *Revista teórica*, Política de Informação, n. 46, p 7, ago./out. 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*: 3^ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 5^ª ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1994. 184 p.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação intemacional*. Teresina: Editora da Universidade Federal do Piauí: [São Paulo]: instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992. 175 p.

BRANDÃO, Carlos. Globalização da economia mundial. *Revista dos Tribunais*, Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 1, n. 2, p. 161, jan./mar. 1993.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Oficial da União*, Brasília, 27 de dezembro de 1995.

_____. Lei n. 9.317/96, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, inclui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 6 de dezembro de 1996.

_____. Lei n. 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de

consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 de dezembro de 1996.

_____. Lei n. 9.718/98, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 de novembro de 1998.

BRONZATTO, Carlos Alberto. BARBOSA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MercosulBrasí^a*.: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1994. 102 p. (Estudos da Integração; v. 6).

CAMPOS, Dejalma de (coord.). *O sistema tributário e o Mercosul*. São Paulo: LTr, 1998.

CANO, Hugo González. *Análisis de los sistemas tributários en el MERCOSUR - Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el MERCOSUR*. Buenos Aires, 13 de marzo de 1992. mimeografado. 47 p.

CARDOSO, Frederico Padre. *Harmonização da tributação indireta no Mercosul: os princípios da tributação no país de destino e no país de origem*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999. 64p. Monografia de conclusão de curso de Direito, Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

_____. Tributação no Mercosul: aspectos relevantes. *Revista da Faculdade de Direito da UFSC*, Porto Alegre, vol. 2.: p. 47-58, 1999. (Editora Síntese. Coleção Acadêmica de Direito, v. 14).

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). *In: JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: DIREITOS DO FISCO E GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO E NO PROCESSO TRIBUTÁRIO*, 1, 1998, Vitória. *Anais*: São Paulo: MaxLimonad, 1998. 871 p.

CASELLA, Paulo Borba. *Direito internacional tributário brasileiro*. Prefácio de Alcides Jorge Costa. São Paulo: LTr, 1995.

CHO, Key-Sung. *Derecho intemacional*. Buenos Aires: Fundación Editorial de Belgrano, 1997.608 p.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 9^ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1997,

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 394 p.

COLARES, Juscelino Filgueiras. A globalização: algumas implicações sobre tributação e política fiscal. *Revista dos Tribunais*, Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 6, n. 23, abr./jun. 1998.

CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia - as dificuldades no processo de harmonização. *Seqüência*, Florianópolis, Ano 16, n° 31: 42-53, dez. 1995.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. 184 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro”. **In:** BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 17-30.

FARIA, Werter R. “Métodos de harmonização aplicáveis no Mercosul e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas.” **In:** BASSO, Maristela (org). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 143-153.

FERNANDES, Edison Carlos. O Mercosul na reforma constitucional tributária. *Caderno de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo, Ano 4, n° 13: p. 186-89, out./dez. 1995.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 149 p.

FERREIRA, Aurélio B. de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2^o ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FREITAS Jr., Antônio Rodrigues de. *Globalização, Mercosul e crise do Estado-Nação: perspectivas para o direito numa sociedade em mudança*. São Paulo: LTr, 1997.

GARCIA Jr., Armando Alvares. *Conflito entre normas do Mercosul e direito interno: como resolver o problema - o caso brasileiro*. São Paulo: Ltr, 1997. 245 P-

HAD ARI, Yitzhak. Tax treaties and Multinational enterprises. *The American Journal of Comparative Law, Published by the American Association for the Comparative study of Law*, vol. XX, no. 1, p. 111-145, Winter 1972.

HIGUCHI, Hiromi *{et alii}*. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 24^o ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JACKMAN, Laura. *International taxation: an independent study undertaken by Laura Jackman under the direction of Ann Dryden Witte at Wellesley College*. 1997. Disponível em <<http://wilbur.wellesley.edu/A-M/Jackman/yourpage.htm>> Acesso em 20 fev. 1998.

LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 13^o ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Fran. *O cheque segundo a nova lei*. 2^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 211p.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Prefácio de M. Franchini Netto. 10^o ed. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. 714 p.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 33^o ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 1^o vol. Parte Geral.

MUÑIZ, Nicolas José. VALDÉS, Miguel A.. Opportunities for tax savings by using hybrid entities in Latin America. *Latin American Law and Business Report*, Concord (MA, USA), volume 6, number 8, p. 3-30, ago. 1998.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 321 p.

PABST, Haroldo. *Mercosul: direito de integração*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 278 p.

PASOLD, César Luiz. *Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. Florianópolis: OAB/SC, 1999. 188 p.

PERELMAN, Chaim. OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24[®] ed. atual. São Paulo: Saraiva, **2000**.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.

SANTIAGO, Igor Mauler. *A harmonização das legislações tributárias no Mercosul*. mimeografado. 13p.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. 197 p.

SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. *Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no Mercosul: uma análise comparativa*. In: BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 117-42.

SOLD ATI, Michele. Taxing corporate income: European harmonization & The Italian Experience. *The American Journal of Comparative Law*, vol. 24, number 2, Spring 1976.

STRENGER, Irineu. *Direito internacional privado*. 3^o ed. São Paulo: LTr, 1996.

TILBERRY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatsky, 1971. 180 p.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre a renda de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

VIEIRA, Lizst. *Cidadania e globalização*. 7 ed. Rio de Janeiro: Record, 1998. 142 p.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 4^o ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Bibliografia indicada:

DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. de Elza Moreira Marcelina. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Ática, 1989. 110 p.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. 12^o ed. São Paulo: Perspectiva S. A., 1995. 170 p. Coleção Estudos - Metodologia. n^o 85.

FRANCA Filho, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 137, a. 35, p. 83-90, jan./mar. 1998.

GORDILLO, Augustin A.. *El metodo en derecho: aprender, enseñar, escribir, crear, hacer*. 7 ed. Madrid: Editorial Civitas, 1988. 260 p.

PARK, William W.. Fiscal jurisdiction and accmal basis taxation: lifting the corporate veil to tax foreign company profits. *Columbia Law Review*, vol. 78. no. 8, p. 1609-1662, dez. 1978.

TANZI, Vito. The role of IMF in reforming tax systems. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo, n. 4, p. 142-155.

Anexos

I - Convenção Modelo proposta pela OCDE (Versão original em inglês)

II - Convenção Modelo proposta pela OCDE (Tradução oficial para o português, na versão do Decreto nº 4.012 de 2001, que promulga a Convenção entre Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação sobre a renda)

III - Instrução Normativa nº 38/96 da Secretaria da Receita Federal

IV - Instrução Normativa nº 164/99 da Secretaria da Receita Federal

V - Instrução Normativa nº 68/2000 da Secretaria da Receita Federal

VI - Instrução Normativa nº 32/2001 da Secretaria da Receita Federal

I - Convenção Modelo proposta pela

OCDE

(Versão original em inglês)

**ARTICLES OF THE OECD
MODEL TAX CONVENTION
ON INCOME AND ON CAPITAL**

[As they read on 29 April 2000]

SUMMARY OF THE CONVENTION

TITLE AND PREAMBLE

CHAPTER I

Scope of the Convention

Art. 1 Persons Covered

Art. 2 Taxes covered

CHAPTER II

Definitions

Art. 3 General definitions

Art. 4 Resident

Art. 5 Permanent establishment

CHAPTER III

Taxation of income

Art. 6 Income from immovable property

Art. 7 Business profits

Art. 8 Shipping, inland waterways transport and air transport

Art. 9 Associated enterprises

Art. 10 Dividends

Art. 11 Interest

Art. 12 Royalties

Art. 13 Capital gains

Art. 14 [deleted]

Art. 15 Income from employment

Art. 16 Directors' fees

Art.* 17 Artistes and sportsmen

Art. 18 Pensions

Art. 19 Government Service

Art. 20 Students

Art. 21 Other income

ANNEX

CHAPTER IV
Taxation of capital

Art. 22 Capital

CHAPTER V
Methods for elimination of double taxation

Art. 23 A Exemption method
Art. 23 B Credit method

CHAPTER VI
Special provisions

Art. 24 Non-discrimination
Art. 25 Mutual agreement procedure
Art. 26 Exchange of information
Art. 27 Members of diplomatic missions and consular posts
Art. 28 Territorial extension

CHAPTER VII
Final provisions

Art. 29 Entry into force
Art. 30 Termination

TITLE OF THE CONVENTION

**Convention between (State A) and (State B)
with respect to taxes on income and on capital'**

PREAMBLE TO THE CONVENTION[^]

-
1. States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.
 2. The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

ANNEX

CHAPTER I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular;
 - a) (in State A);.....
 - b) (in State B);.....
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

OECD MODEL TAX CONVENTION

CHAPTER II

DEFINITIONS

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires;
 - a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
 - b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
 - d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
 - e) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;
 - f) the term "competent authority" means:
 - (i) (in State A):.....
 - (ii) (in State B):.....
 - g) the term "national" means:
 - (i) any individual possessing the nationality of a Contracting State;
 - (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State;
 - h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

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

Article 4

RESIDENT

ANNEX

1. For the purposes of tMs Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.
2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:
 - a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
 - b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
 - c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
 - d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.
3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially;
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;

OECD MODEL TAX CONVENTION

- d)* a factory;
 - e)* a workshop, and
 - f)* a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include;
- a)* the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b)* the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c)* the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d)* the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e)* the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f)* the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs *a)* to *e)*, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

ANNEX

**CHAPTER in
TAXATION OF INCOME***Article 6***INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY**

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

*Article 7***BUSINESS PROFITS**

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment

OECD MODEL TAX CONVENTION

situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situat-

ANNEX

ed in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

Article 10

DIVIDENDS

OECD MODEL TAX CONVENTION

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:
 - a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;
 - b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11

ANNEX

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.
3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.
6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

OECD MODEL TAX CONVENTION

*Article 12***ROYALTIES**

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.
2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.
3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

*Article 13***CAPITAL GAINS**

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

ANNEX

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1,2 and 3, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

[Article 14^- INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]

[Deleted]

Article 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16,18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if;

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

OECD MODEL TAX CONVENTION

*Article 16***DIRECTORS' FEES**

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

*Article 17***ARTISTES AND SPORTSMEN**

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

*Article 18***PENSIONS**

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

*Article 19***GOVERNMENT SERVICE**

1. fl) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a local subdivision or a local authority thereof to an

ANNEX

- individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
- b)* However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
- (i) is a national of that State; or
 - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2. *a)* Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
- b)* However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.
3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof

Article 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 21

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

OECD MODEL TAX CONVENTION

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

CHAPTER IV

TAXATION OF CAPITAL

Article 22

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

ANNEX

CHAPTER V

METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A

EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.
4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

Article 23 B

CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

OECD MODEL TAX CONVENTION

- a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
- b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

CHAPTER VI

SPECIAL PROVISIONS

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.
2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.
3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation

ANNEX

purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

*Article 25***MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE**

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view

OECD MODEL TAX CONVENTION

to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

Article 26

EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation;

- f) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

ANNEX

*Article 27***MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS**

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

*Article 28***TERRITORIAL EXTENSION¹**

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

1. The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

OECD MODEL TAX CONVENTION

CHAPTER Vn
FINAL PROVISIONS

Article 29

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at..... as soon as possible.

2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

- a) (in State A):.....
- b) (in State B):.....

Article 30

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year..... In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a) (in State A):.....
- b) (in State B):.....

TERMINAL CLAUSE'

-
- 1. The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

II - Convenção Modelo proposta pela

OCDE

**(Tradução oficial para o português, na versão do
Decreto nº 4.012 de 2001, que promulga a Convenção entre
Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação sobre a renda)**

Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001

DOU de 14.11.2001

Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art; 84, inciso VIII, da Constituição,

Considerando que a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa celebraram, em Brasília, em 16 de maio de 2000, a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento;

Considerando que o Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 188, de 8 de junho de 2001;

Considerando que a Convenção entrou em vigor em 5 de outubro de 2001, nos termos do parágrafo 2 de seu Artigo 28,

DECRETA:

Art. 1º A Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

Art. 2º São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da referida Convenção, bem como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do art. 49, inciso I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de novembro de 2001; 180-ª da Independência e 118-ª da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO
Gilberto Coutinho Paranhos Velloso

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento

A República Federativa do Brasil e A República Portuguesa,

Considerando os laços especiais existentes entre os dois países e desejando concluir uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento,

Acordaram o seguinte;

Capítulo I
Âmbito de Aplicação da Convenção

Artigo 1º

Pessoas Visadas

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Artigo 2º Impostos Visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no caso do Brasil;

- o Imposto Federal sobre a Renda,

(doravante denominado "imposto brasileiro");

b) no caso de Portugal:

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);

- a derrama;

(doravante denominados "imposto português").

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

Capítulo II Definições

Artigo 3º Definições Gerais

1. Para efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) o termo "Brasil" designa o território continental e insular da República Federativa do Brasil, incluindo seu mar territorial, conforme definido na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, e o correspondente leito marítimo e seu subsolo, assim como qualquer área marítima além do mar territorial, incluindo o leito marítimo e seu subsolo, na medida em que o Brasil, de acordo com o direito internacional, exerça naquela área direitos relativos à exploração e à utilização dos recursos naturais;

b) o termo "Portugal" designa o território da República Portuguesa situado no continente europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim qualquer outra zona onde, em conformidade com a legislação portuguesa e com o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos ou jurisdição relativamente à prospecção e à exploração, à conservação e à gestão dos recursos naturais, vivos ou não, das águas sobrejacentes ao leito do mar e do leito do mar e seu subsolo;

c) o termo "nacional" significa:

i) uma pessoa singular ou física que tenha a nacionalidade de um Estado Contratante;

ii) uma pessoa coletiva ou jurídica, sociedade de pessoas ou associação constituída em conformidade com a legislação vigente num Estado Contratante;

iii) uma entidade que, não sendo pessoa coletiva ou jurídica, for tratada como tal, para efeitos fiscais, pela legislação de um Estado Contratante;

d) as expressões "um Estado Contratante" e "o outro Estado Contratante" significam, de acordo com o contexto, o Brasil ou Portugal;

e) o termo "pessoa" compreende uma pessoa singular ou física, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas;

f) o termo "sociedade" designa qualquer pessoa coletiva ou jurídica ou qualquer entidade considerada como pessoa coletiva ou jurídica para fins tributários;

g) as expressões "empresa de um Estado Contratante" e "empresa do outro Estado Contratante" significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante;

h) a expressão "tráfego internacional" significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorado por uma empresa cuja direção efetiva esteja situada num Estado Contratante, exceto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre lugares situados no outro Estado Contratante;

i) a expressão "autoridade competente" significa:

i) no Brasil; o Ministro de Estado da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou os seus representantes autorizados;

ii) em Portugal; o Ministro das Finanças, o Diretor Geral dos Impostos ou os seus representantes autorizados.

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que deconra de outra legislação deste Estado.

Artigo 4º Domicílio Fiscal ou Residência

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais.

2. Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:

a) será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação pennanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;

d) se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no n° 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situado o seu local de direção efetiva.

Artigo 5° Estabelecimento Estável ou Estabelecimento Permanente

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "estabelecimento estável" ou "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

- a) um local de direção;
- b) uma sucursal;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;
- e) uma oficina;

0 uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um local ou um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder nove meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende;

a) as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;

f) uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas (a) a (e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n°s 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a que é aplicável o n° 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer atividade que essa

pessoa exerça para a empresa, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no número 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

Capítulo III Tributação dos Rendimentos

Artigo 6º Rendimentos dos Bens Imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (incluindo os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade, o usufruto de bens imóveis e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazidas minerais, fontes e outros recursos naturais. Os navios e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3. O disposto no nº 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

4. O disposto nos nºs. 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes dos bens imobiliários de uma empresa.

3. As disposições anteriores aplicam-se igualmente aos rendimentos derivados dos bens mobiliários ou de serviços conexos com os bens imobiliários que, de acordo com o direito fiscal do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados ou os serviços sejam prestados, sejam assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários.

Artigo 7º Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração

igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

Artigo 8º **Navegação Marítima e Aérea**

1. Não obstante o disposto nos números 1 a 4 do Artigo 7º, os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

2. Se a direção efetiva de uma empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, a direção efetiva considera-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio estiver registado, ou, na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio,

3. O disposto no nº 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

4. Quando sociedades de países diferentes acordam em exercer uma atividade de transporte aéreo sob a forma de um consórcio, o disposto no nº 1 aplicar-se-á à parte dos lucros de um consórcio correspondente à participação detida nesse consórcio por uma sociedade residente de um Estado Contratante.

Artigo 9º **Empresas Associadas**

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,

e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

Artigo 10º **Dividendos**

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos 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 excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos:

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que pennitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

4. O disposto nos n^{os} 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7^o.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no n^o 2, alínea a).

7. O disposto nos n^{os} 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

Artigo 11^o

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outros Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser igualmente 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 estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos juros.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. Não obstante as disposições dos números 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local ou a qualquer instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo ou subdivisão política ou administrativa ou autarquia local são isentos de imposto no primeiro Estado.

4. A limitação estabelecida no n^o 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante atribuídos ou pagos a um estabelecimento estável de um residente do outro Estado Contratante, situado em terceiro Estado.

5. O termo "juros", usado neste Artigo, significa os rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros e de outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos assimilados aos rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado de que provêm os rendimentos.

6. O disposto nos n^{os} 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7^o.

7. Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com os quais haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

8. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 12^o Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Todavia, essas royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo das royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto das royalties.

3. O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

4. O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo das royalties, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7^o.

5. As royalties consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com o qual haja sido contraída a obrigação pela qual as royalties são pagas, e esse estabelecimento estável suporte o pagamento dessas royalties, tais royalties são consideradas provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante.

ANEXO n

Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13° Mais-Valias ou Ganhos de Capital

1. Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários considerados no Artigo 6° e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou de bens mobiliários afetos à exploração desses navios ou aeronaves, só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

4. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens ou direitos diversos dos mencionados nos n.ºs. 1, 2 e 3 podem ser tributados em ambos os Estados Contratantes.

Artigo 14° Serviços Profissionais Independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de caráter independente só são tributáveis nesse Estado, a não ser que tais remunerações sejam pagas por um residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento estável aí situado. Nesse caso, os rendimentos podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

Artigo 15° Profissões Dependentes

1. Com ressalva do disposto nos Artigos 16°, 18° e 19°, os salários, ordenados e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se;

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situado o local de direção efetiva da empresa.

Artigo 16° Remunerações de Direção

As remunerações de direção e outras retribuições similares recebidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de membro da direção, do conselho de administração, do conselho fiscal ou de qualquer outro órgão similar de uma sociedade residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 17° Artistas e Desportistas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 14° e 15°, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no Outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7°, 14° e 15°, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

3. O disposto nos n°s 1 e 2 não é aplicável se as atividades exercidas num Estado Contratante forem financiadas principalmente através de fundos públicos do outro Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais ou ainda de entidades cujo capital social seja detido majoritariamente por uma das referidas pessoas. Neste caso, os rendimentos auferidos dessas atividades só podem ser tributados nesse outro Estado.

Artigo 18° Pensões

1. Com ressalva do disposto no n° 2 do Artigo 19°, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no n° 1 deste Artigo, as pensões e remunerações similares pagas nos termos da legislação relativa à segurança ou seguridade social de um Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19° Remunerações Públicas

1. As remunerações pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular ou física, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, no exercício de funções públicas, podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no n° 1, as remunerações, incluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular ou física que tenha a nacionalidade desse Estado, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, no exercício de funções públicas, só podem ser tributadas nesse Estado.

3. O disposto nos Artigos 15° e 18° aplica-se às remunerações e pensões pagas em consequência de serviços prestados em relação com uma atividade comercial ou industrial exercida por um dos Estados Contratantes ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais.

Artigo 20° Professores

Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que se desloca ao outro Estado Contratante, a convite do Governo desse outro Estado ou de entidade sem fins lucrativos ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino ou de pesquisa científica, pertencentes a esse Estado ou a essa entidade, com vista unicamente a ensinar ou fazer pesquisas científicas nas ditas instituições, durante um período não excedente a dois anos, é isenta de impostos em ambos os Estados Contratantes pelas remunerações recebidas em consequência desse ensino ou investigação.

Artigo 21° Estudantes

1. Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que permanece temporariamente no outro Estado Contratante unicamente para aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação

a) como estudante de uma universidade, colégio ou escola; ou

b) como estagiário; ou

c) como beneficiário de subsídio, pensão, prêmio ou bolsa de estudo concedidos por uma organização religiosa, caritativa, científica ou educativa,

não será tributada nesse outro Estado relativamente às quantias recebidas para fazer face à sua manutenção, estudos ou formação, desde que provenham de fontes situadas fora dele.

2. Os estudantes de uma universidade ou de outro estabelecimento de ensino superior ou técnico de um Estado Contratante que tenham um emprego no outro Estado Contratante, por um período que não exceda um ano, não são tributáveis neste outro Estado pelas remunerações provenientes de tal emprego, desde que este tenha o fim da sua formação prática relativa aos seus estudos e desde que as remunerações não excedam US\$ 10.000 (dez mil dólares dos Estados Unidos da América) anualmente.

Artigo 22° Outros Rendimentos

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, e donde quer que provenham, não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção, só podem ser tributados nesse Estado.

2. O disposto no n° 1 não se aplica ao rendimento, que não seja rendimento de bens imobiliários como são definidos no n° 2 do Artigo 6°, auferido por um residente de um Estado Contratante que exerce atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade em relação ao qual o rendimento é pago efetivamente ligado com esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7°.

3. Não obstante as disposições dos n°s 1 e 2 deste Artigo, os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos anteriores desta Convenção podem também ser tributados nesse outro Estado.

Capítulo IV Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

Artigo 23° Método

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro

Estado.

2. No caso de Portugal, quando uma sociedade residente de Portugal receber dividendos de uma sociedade residente do Brasil sujeita ao imposto federal sobre a renda e não abrangida por qualquer isenção, em que a primeira detenha diretamente uma participação não inferior a 25% (vinte e cinco por cento), Portugal permitirá a dedução de 95% (noventa e cinco por cento) desses dividendos incluídos na sua base tributável, desde que a referida participação tenha sido detida durante os dois anos precedentes, ou desde a data da constituição da sociedade brasileira, se tiver ocorrido posteriormente, mas em qualquer dos casos unicamente se a participação tiver sido detida ininterruptamente durante esse período.

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do n° 1 do Artigo 2° desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no n° 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

4. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.

Capítulo V Disposições Especiais

Artigo 24° Não Discriminação

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.

2. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

3. Salvo se for aplicável o disposto no Artigo 9°, no n° 8 do Artigo 11° ou no n° 6 do Artigo 12°, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado.

4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

5. Não obstante o disposto no Artigo 2°, as disposições do presente Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25° Procedimento Amigável

1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente.

o pedido deverá ser apresentado dentro de dois anos a contar da data da comunicação do imposto que tenha dado causa à reclamação ou, no caso de tributação nos dois Estados, da segunda tributação, ou, no caso de imposto devido na fonte, da data do pagamento dos rendimentos que hajam sido tributados, mesmo que se trate da segunda tributação.

2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com a Convenção.

O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados Contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar diretamente entre si a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

Artigo 26^o Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1^o. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer, mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;

b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado

ANEXO n

Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;

c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se "fiscalização simultânea", para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;

c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

Artigo 27° Membros das Missões Diplomáticas e Postos Consulares

O disposto na presente Convenção não prejudicará os privilégios fiscais de que beneficiem os membros das missões diplomáticas e postos consulares em virtude de regras gerais de direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

Capítulo VI Disposições Finais

Artigo 28° Entrada em Vigor

1. A presente Convenção será ratificada pelos Estados Contratantes em conformidade com as respectivas exigências constitucionais e os instrumentos de ratificação serão trocados em Lisboa o mais cedo possível.

2. A Convenção entrará em vigor um mês após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis, pela primeira vez:

a) em Portugal:

i) aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surja em ou depois de 1 de janeiro do ano 2000;

ii) aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou

depois de 1 de janeiro do ano 2000;

b) no Brasil:

i) no que concerae aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000;

ii) no que conceme aos outros impostos de que trata a presente Convenção, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000.

Artigo 29^o **Denúncia**

A presente Convenção estará em vigor enquanto não for denunciada por um dos Estados Contratantes. Qualquer dos Estados Contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso especificando o ano de cessação pelo menos seis meses antes de 31 de dezembro do ano assim especificado no referido aviso. Neste caso, a Convenção deixará de produzir efeitos:

a) em Portugal:

i) relativamente aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surja em ou depois de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele especificado no referido aviso;

ii) relativamente aos outros impostos, no tocante aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele especificado no referido aviso.

b) no Brasil:

i) relativamente aos impostos retidos na fonte, as importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano civil imediatamente seguinte àquele especificado no referido aviso;

ii) relativamente aos outros impostos, no tocante aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano civil imediatamente seguinte àquele especificado no referido aviso.

Em testemunho do que, os abaixo assinados, devidamente autorizados para o efeito, assinam a presente Convenção.

Feito em Brasília, em 16 de maio de 2000, em dois exemplares originais, na língua portuguesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

Pelo Governo da República Federativa do Brasil
Luiz Felipe Lampreia
Ministro das Relações Exteriores

Pelo Governo da República Portuguesa
Joaquim Augusto N. de Pina Moura
Ministro das Finanças e da Economia

Protocolo

No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:

1. Com referência ao Artigo 2^o, n^o 1, alínea a)

ANEXO n

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, n.º 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei n.º 7,689, de 15 de dezembro de 1988.

2. Com referência ao Artigo 2º, n.º 3, alínea b)

Fica entendido que "denrama" significa o adicional local sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

3. Com referência ao Artigo 7º, n.º 3

Fica entendido que as disposições do n.º 3 do Artigo 7º se aplicam às despesas de direção e às despesas gerais de administração realizadas no Estado em que o estabelecimento estável estiver situado ou em qualquer outro lugar.

4. Com referência ao Artigo 11º, n.ºs 3 e 5

Fica entendido que as disposições do n.º 3 do Artigo 11º se aplicam apenas aos juros recebidos por uma instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva do Governo de um Estado Contratante ou de uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local quando a referida instituição for a beneficiária efetiva dos juros.

Fica entendido ainda que, para os efeitos do n.º 5 do Artigo 11º, os juros pagos como "remuneração sobre o capital próprio" de acordo com a legislação tributária brasileira são também considerados juros.

5. Com referência ao Artigo 12º, n.º 3

Fica entendido que as disposições do n.º 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

6. Com referência aos Artigos 13º, n.º 4 e 14º, n.º 1

Fica entendido que, na eventualidade de, posteriormente à assinatura da presente Convenção, o Brasil concluir com um terceiro Estado não situado na América Latina uma Convenção que limite - com relação aos rendimentos referidos nos parágrafos mencionados - o poder de tributação do outro Estado Contratante que não seja aquele em que for residente o beneficiário dos rendimentos, uma limitação idêntica será automaticamente aplicada às relações entre o Brasil e Portugal.

7. Com referência ao Artigo 23º, n.º 2

Fica entendido que, se o método destinado a eliminar a dupla tributação econômica dos dividendos de fonte estrangeira atualmente previsto na lei portuguesa vier a ser substituído pelo método do crédito indireto, o novo método aplicar-se-á automaticamente aos dividendos pagos por sociedades residentes do Brasil a sociedades residentes de Portugal.

8. Com referência ao Artigo 24º

a) Fica entendido que as disposições do n.º 6 do Artigo 10º não conflituam com o disposto no n.º 2 do Artigo 24º.

b) Fica entendido que as disposições das legislações dos Estados Contratantes que não permitem que as "royalties", tal como são definidas no n.º 3 do Artigo 12º, pagas por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante que exerça atividades empresariais no primeiro Estado Contratante por intermédio desse estabelecimento estável, sejam dedutíveis no momento de se determinar o rendimento tributável do estabelecimento estável acima mencionado, não são conflitantes com as disposições do Artigo 24º da presente Convenção.

c) Fica entendido que o disposto no n.º 4 do Artigo 24º não se aplica às obrigações acessórias.

d) Fica entendido que, relativamente ao Artigo 24º, se considera que as disposições da Convenção

ANEXO n

não são impeditivas da aplicação por um Estado Contratante das respectivas normas internas respeitantes à subcapitalização ou endividamento excessivo.

e) Relativamente ao Brasil, fica entendido que o nº 5 do Artigo 24^o se aplica unicamente aos impostos da competência da União.

9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE

Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tomados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

Em testemunho do que, os abaixo assinados, devidamente autorizados para o efeito, assinam o presente Protocolo.

Feito em Brasília, em 16 de maio de 2000, em dois exemplares originais, na língua portuguesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

**Pelo Governo da República Federativa do Brasil
Luiz Felipe Lampreia
Ministro das Relações Exteriores**

**Pelo Governo da República Portuguesa
Joaquim Augusto N. de Pina Moura
Ministro das Finanças e da Economia**

m - Instrução Normativa nº 38/96 da

Secretaria da Receita Federal

Instrução Normativa SRF nº 038, de 27 de junho de 1996

DOU de 28/06/1996

Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das suas atribuições e tendo em vista o que dispõem o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e os arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior, diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 4º Para efeito da incidência do imposto de renda no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real, de forma individualizada, por controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, os resultados poderão ser consolidados por país, desde que a matriz, no Brasil, indique uma filial ou sucursal como entidade líder no referido país.

§ 6º Os rendimentos e os ganhos de capital integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 7º As perdas reconhecidas nos resultados da pessoa jurídica deverão ser adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária, no Brasil.

§ 9º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo, a serem adicionados ao lucro líquido ou nele computados, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se;

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

- a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

Art. 3º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas diretamente pela empresa domiciliada no Brasil, serão computados nos resultados correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos ou na data do encerramento de seu processo de liquidação.

Filial ou Sucursal sem Autonomia

Art. 4º Na apuração dos resultados de filial ou sucursal, no exterior, que não tenha autonomia contábil que permita a sua apuração individualizada, a apropriação de custos e despesas a ela correspondentes será efetuada pelo critério de rateio.

§ 1º O rateio dos custos e despesas será efetuado proporcionalmente às receitas operacionais da venda de bens e serviços da filial ou sucursal e o total das receitas de mesma natureza escrituradas pela matriz

no Brasil.

§ 2º Na existência de mais que uma filial ou sucursal em um mesmo país, nas condições de que trata este artigo, os resultados de todas elas poderão ser apurados englobadamente, observado o disposto no parágrafo anterior.

Compensação de Prejuízos Auferidos no Exterior

Art. 5º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com lucros auferidos no Brasil.

§ 1º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 2º Tratando-se de filiais e sucursais, observado o disposto no art. 1º, § 5º, e no art. 4º, § 2º, os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.

§ 3º Os prejuízos a que se refere o parágrafo anterior são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 4º Na compensação dos prejuízos a que se refere o parágrafo anterior não se aplica a restrição de que trata o art.15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Art. 6º A empresa brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra empresa brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto no artigo anterior.

Art. 7º Os prejuízos e as perdas de capital decorrentes de aplicações e operações efetuadas no exterior, pela própria empresa brasileira, não poderão ser deduzidos, na determinação do lucro real, nem compensados com lucros produzidos no Brasil.

Parágrafo único. A indedutibilidade da perda de capital aplica-se, inclusive, em relação às alienações de filiais e sucursais e de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Regime de Tributação

Art. 8º As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Art. 9º As pessoas jurídicas, cujas filiais e sucursais no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados, terão os lucros decorrentes de suas atividades no exterior determinados, por arbitramento, segundo o disposto nos arts 44, 45 e 46 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

§ 1º Nos casos em que for conhecida a receita bruta das filiais e sucursais, a própria pessoa jurídica, no Brasil, poderá determinar o valor do lucro arbitrado, mediante a utilização dos percentuais de que trata o art. 44 da referida Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica poderá determinar o lucro arbitrado, de forma consolidada, para todas as filiais e sucursais de um mesmo país, que não dispuserem de registros contábeis que pennitam a apuração individualizada de seus resultados.

§ 3º O lucro arbitrado, apurado segundo o disposto neste artigo, será adicionado ao lucro real das demais atividades da empresa para efeito da incidência do imposto de renda no Brasil.

Demonstrações Financeiras

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição das autoridades fiscais da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nas mesmas.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas, bem assim as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a concreta identificação desses valores e as operações realizadas.

Equivalência Patrimonial

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

Imposto e Adicional

Art. 12. O imposto e o adicional devidos no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, serão calculados juntamente com o imposto e adicional devidos, correspondentes às operações praticadas no Brasil.

Art. 13. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, bem como o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser o mesmo de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada de forma individualizada, por controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores de impostos con-espondentes a diversas controladas ou coligadas.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, observado o disposto no art. 1º, § 5º, e no art. 4º, § 2º, poderá haver consolidação dos tributos pagos.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos através de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos no lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor.

a) do imposto pago no exterior, conrespondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada, bem assim aos rendimentos e ganhos de capital, que houverem sido computados na determinação do lucro real;

b) do imposto e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do parágrafo anterior, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto na sua alínea a, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos, lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos na sua alínea b.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial e sucursal, no exterior, apurados segundo o disposto no art. 9º, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial ou sucursal, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome da mesma.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes do pagamento sejam colocados à disposição do Fisco antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado, à disposição do Fisco brasileiro, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendários subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendários subseqüentes e controlar o seu valor na pare B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

§ 17. O cálculo referido no parágrafo anterior será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto devido no Brasil deverá ser baixada da respectiva folha de controle no LALUR.

Incentivos Fiscais

Art. 14. Sobre o imposto de renda devido no Brasil, correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, não é permitida a dedução ou aplicação de qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Contribuição Social sobre o Lucro

Art. 15. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos Antes de 1996

Art. 16. As disposições desta Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.

Disposição Final

Art. 17. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

EVERARDO MACIEL

rV - Instrução Normativa nº 164/99 da

Secretaria da Receita Federal

Instrução Normativa SRF nº 164, de 23 de dezembro de 1999

DOU de 29/12/1999, pág. 28

Dispõe sobre as regras de preços de transferências e a incidência de imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no § 2º do art. 17 da Medida Provisória nº 1.990, e parágrafo único do art. 29 da Medida Provisória nº 1.991, resolve:

Alt. 1º Consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% as seguintes jurisdições:

Andorra	Ilhas do Canal (Jersey, Guernsey e Alderney)
Anguilla	Ilhas Marshall
Antigua	Ilhas Maurício
Antilhas Holandesas	Ilhas Turcas e Caicos
Bahamas	Ilhas Virgens Britânicas
Bahrein	Labuan
Barbados	Liberia
Belize	Liechtenstein
Bermuda	Malta
Chipre	Monserrat
Costa Rica	Nevis
Djibouti	Panamá
Gibraltar	Saint Kitts
Granada	Saint Vincent
Ilhas Cayman	Seychelles
Ilhas Cook	Tonga
Ilha da Madeira	Vanuatu
Ilha de Man	

Art. 2º Esta instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2000.

EVERARDO MACIEL

V - Instrução Normativa nº 68/2000 da

Secretaria da Receita Federal

Instrução Normativa SRF nº 068 de 27 de junho de 2000

DOU de 29/06/2000

Dispõe sobre os preços de transferência e a incidência de imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no § 2º do art. 17 da Medida Provisória 1.990, no § único do art. 29 da Medida Provisória 1.991, e no art. 7º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, resolve:

Art. 1º Acrescentar à relação constante do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 164, de 23 de dezembro de 1999, as seguintes jurisdições:

Belize
Dominica
Ilhas Samoa
Ilhas Virgens Americanas
Mônaco
Niue
Nauru
Santa Lúcia
San Marino

Art. 2º Essa Instrução entra em vigor na data da sua publicação produzindo efeitos em relação às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2000.

Everardo Maciel

VI - Instrução Normativa nº 32/2001 da

Secretaria da Receita Federal

Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de Março de 2001

DOU de 3.4.2001

Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 190 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nas Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 18 a 24 e 28, e nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art. 2º, e na Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 1997, resolve;

Art. 1º Para efeito da legislação do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a dedutibilidade de custos de bens e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, será efetuada de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

§ 1º Nesta Instrução Normativa, o termo "residente" será aplicado em relação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e o termo "não residente" a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

§ 2º As disposições relativas ao tratamento tributário nas operações praticadas por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, aplicam-se, no que couberem, às operações praticadas por pessoa física residente no Brasil com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Pessoas Vinculadas

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil;

- I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;
- VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;
- IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;
- X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

§ 1º Para efeito do inciso V, considera-se que a empresa domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior estão sob controle:

I - societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas empresas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores;

II - administrativo comum, quando:

- a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;
- b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;
- c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

§ 2º Na hipótese do inciso VII, as empresas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.

§ 3º Para efeito do inciso VIII, considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996.

§ 4º Nas hipóteses dos incisos IX e X:

I - a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para o quais se constatar a exclusividade;

II - será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

III - a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

§ 5º Às operações efetuadas por meio de interposta pessoa, não caracterizada como vinculada à empresa no Brasil, por meio da qual esta opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada, aplicam-se, também, as normas sobre preços de transferências de que trata esta Instrução Normativa.

§ 6º A existência de vinculação, na forma deste artigo, com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, relativamente às operações de compra e venda efetuadas durante o ano-calendário, será comunicada à Secretaria da Receita Federal, por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Custos dos Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior

Art. 3º Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos de que trata esta Seção.

Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito,

ANEXO VI

somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º e 13.

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos arts. 8º e 13, os valores referidos no parágrafo anterior poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do lucro real.

Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição:

I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados:

II - se inferior, nenhum ajuste, com efeito tributário, poderá ser efetuado.

Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados em conformidade com esta Subseção, serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.

Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.

Art. 7º O valor expresso em moeda estrangeira, na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, para a data:

I - do desembarço aduaneiro, no caso de bens:

II - do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não

residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro.

§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa fornecedora, quando comprovada a sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas a prazo.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais,

proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

§ 5º Para efeito de ajuste decorrente das garantias a que se refere o inciso 111 do § 1º, o valor integrante do preço, a esse título, não poderá exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, se o bem, serviço ou direito não houver, ainda, sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.

§ 7º Nos ajustes em virtude do disposto nos incisos IV e V do § 1º, o preço do bem, serviço ou direito adquirido de uma empresa vinculada, domiciliada no exterior, que suporte o ônus da promoção do bem, serviço ou direito no Brasil, poderá exceder o de outra que não suporte o mesmo ônus, até o montante despendido, por unidade do produto, pela empresa exportadora, com a referida obrigação.

§ 8º Para efeito do parágrafo anterior, no caso de propaganda e publicidade que tenha por finalidade a promoção:

1 - do nome ou da marca da empresa, os gastos serão rateados para todos os bens, serviços ou direitos

vendidos no Brasil, proporcionalizados em função das quantidades e respectivos valores de cada tipo de bem, serviço ou direito;

II - de um produto, o rateio será em função das quantidades deste.

§ 9º Quando forem utilizados dados de uma empresa adquirente que houver suportado os encargos de intermediação na compra do bem, serviço ou direito, cujo preço for parâmetro para comparação com o praticado na operação de compra efetuada com uma empresa vinculada, não sujeita a referido encargo, o preço do bem, serviço ou direito desta poderá exceder o daquela, até o montante correspondente a esse encargo.

§ 10. Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

Art. 10. No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no artigo anterior, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Art. 11. Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação.

§ 1º Nos ajustes em virtude de variação cambial, os preços a serem utilizados como parâmetros para comparação, quando decorrentes de operações efetuadas em países cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, serão, inicialmente, convertidos em dólares americanos e, depois, para reais, tomando-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação.

§ 2º Na hipótese desse artigo, serão consideradas, também, as variações acidentais de preços de commodities, quando comprovadas mediante apresentação de cotações de bolsa, de âmbito nacional, verificadas durante o período.

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - de margem de lucro de:

- a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;
- b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

- I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;
- II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

- I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;
- II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins;
- III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim;

- I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;
- II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incluídos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.

§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 5º Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela empresa no Brasil, os custos referidos no parágrafo anterior, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.

§ 6º No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil.

Receitas Oriundas de Exportações para o Exterior

Art. 14. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada, ficam sujeitas a ariaitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º O preço médio a que se refere o caput deste artigo será obtido pela multiplicação dos preços praticados, pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim o preço médio ponderado.

§ 2º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado intemo, a determinação dos preços médios a que se refere o caput será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

§ 3º Para efeito do disposto neste artigo, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas, no mercado brasileiro, entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 4º Para efeito de comparação, o preço de venda;

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, das contribuições Cofins e Pis/Pasep, de outros encargos cobrados pelo Poder Público e do frete e seguro, suportados pela empresa vendedora;

II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

Normas Comuns às Receites de Exportações

Art. 15. Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza

física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços ou direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

- I - prazo para pagamento;
- II - quantidades negociadas;
- III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;
- IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade, observado o disposto nos §§ 7º e 8º do art. 9º;
- V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;
- VI - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;
- VII - acondicionamento;
- VIII - frete e seguro;
- IX - riscos de crédito.

§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação de forma consistente para todas as vendas a prazo.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

- I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;
- II - Libor, para depósitos em dólares americanos, pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documento da emissão da empresa vendedora, que demonstre praticar preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

§ 5º Para efeito de ajuste decorrente das garantias a que se refere o inciso III do § 1º, o valor integrante do preço, a esse título, não poderá exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos em uso, no mercado nacional, durante o mesmo período.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, se o bem, serviço ou direito não houver, ainda, sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.

§ 7º Nos ajustes em virtude do disposto nos incisos IV e V do § 1º, o preço do bem, serviço ou direito vendido a uma empresa que suporte o ônus dos referidos dispêndios, para ser comparado com o de outra que não suporte o mesmo ônus, será escoimado do montante dispendido, por unidade do produto, relativamente a referido dispêndio.

§ 8º Aplica-se a norma do parágrafo anterior relativamente aos encargos de intermediação, incidentes na venda do bem, serviço ou direito.

§ 9º Os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

§ 10. Para efeito do inciso IX do § 1º, os ajustes por riscos de crédito serão;

- I - admitidos exclusivamente em relação às operações praticadas entre comprador e vendedor domiciliados no Brasil;
- II - efetuados com base no percentual resultante da comparação dos totais de perdas e de créditos

relativos ao ano-calendário anterior.

Art. 16. No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no artigo anterior, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Art. 17. Não sendo possível identificar operações de venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio da moeda de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, serão consideradas, também, as variações acidentais de preços de commodities, quando comprovadas mediante apresentação de cotações de bolsa, de âmbito nacional, verificadas durante o período.

Art. 18. Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata o art. 14, com os ajustes referidos nos arts. 15 a 17, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos métodos de que trata esta Seção.

§ 1º Para efeito de aplicação dos métodos referidos neste artigo, as médias aritméticas ponderadas serão calculadas em relação ao período de apuração, exceto se a empresa estiver utilizando dados de outros períodos, caso em que as médias serão referidas ao respectivo período.

§ 2º Na hipótese do § 1º, os preços apurados em moeda estrangeira serão ajustados em virtude de eventuais variações nas taxas de câmbio da moeda de referência, ocorridas entre as datas das operações.

Art. 19. Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo subsequente, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

Parágrafo único. Se o valor apurado segundo esses métodos for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos.

Art. 20. A parcela das receitas, apurada segundo o disposto nesta Instrução Normativa, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e do lucro da exploração, bem assim ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e da base de cálculo da CSLL.

Art. 21. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

- I - de embarque, no caso de bens;
- II - da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência.

§ 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência.

Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)

Art. 22. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx), definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços

ANEXO VI

ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º Para efeito deste método, serão consideradas apenas as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil.

§ 2º Aplicam-se aos preços a serem utilizados como parâmetro, por este método, os ajustes a que se referem os arts. 15 a 17.

Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA)

Art. 23. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

§ 1º Consideram-se tributos incluídos no preço, aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições Cofins e Pis/Pasep.

§ 2º A margem de lucro a que se refere este artigo será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado.

§ 3º Aplicam-se aos preços a serem utilizados como parâmetro, por este método, os ajustes a que se referem os arts. 15 a 17.

Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PW)

Art. 24. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PW), definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

Parágrafo único. Aplicam-se, neste caso, as normas contidas nos §§ 1º e 2º do artigo anterior e os ajustes a que se referem os arts. 15 a 17.

Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP)

Art 25. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

§ 1º Integram o custo de aquisição, os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados.

§ 2º Será excluída dos custos de aquisição e de produção a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições Cofins e Pis/Pasep, correspondente aos bens exportados.

§ 3º A margem de lucro de que trata este artigo será aplicada sobre o valor que restar após excluída a parcela do crédito presumido a que se refere o parágrafo anterior.

§ 4º O preço determinado por este método, relativamente às exportações diretas, efetuadas pela própria empresa produtora, poderá ser considerado parâmetro para o preço praticado nas exportações por intermédio de empresa comercial exportadora, independentemente de novo acréscimo a título de margem de lucro.

Juros

Art. 26. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referir os juros.

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato, e convertidos em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados ao lucro real, presumido ou arbitrado e à base de cálculo da CSLL.

§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

§ 5º Nos pagamentos de juros em que a pessoa física ou jurídica remetente assumo o ônus do imposto, o valor deste não será considerado para efeito do limite de dedutibilidade.

Disposições Gerais

Conceito de Similaridade

Art. 27. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente;

- I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;
- II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;
- III - tiverem especificações equivalentes.

Elementos Complementares de Prova

Art. 28. Além dos documentos emitidos normalmente pelas empresas, nas operações de compra e venda, a comprovação dos preços a que se refere esta Instrução Normativa poderá ser efetuada, também, com base em;

- I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;
- II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidas como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Consideram-se adequadas a surtir efeito probatório as publicações de preços decorrentes;

- I - de cotações de bolsas de valores de âmbito nacional;
- II - de cotações de bolsas reconhecidas internacionalmente, a exemplo da de Londres, na Inglaterra, e da de Chicago, nos Estados Unidos da América;
- III - pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais, a exemplo da

Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Organização Mundial de Comércio (OMC).

§ 3º No caso de pesquisa relativa a período diferente daquele a que se referir o preço praticado pela empresa, o valor determinado será ajustado em função de eventual variação na taxa de câmbio da moeda de referência, ocorrida entre os dois períodos.

§ 4º As publicações técnicas, pesquisas e relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Conquista de Novos Mercados

Art. 29. As exportações para empresa vinculada, com o objetivo de conquistar mercado, em outro país, para os bens, serviços ou direitos de produção no território brasileiro, poderão ser efetuadas a preços médios inferiores a noventa por cento dos preços médios praticados no Brasil, independentemente de arbitramento das respectivas receitas, desde que:

- I - os bens, serviços ou direitos, objeto da exportação, não tenham sido comercializados no país de destino, pela própria empresa exportadora ou por qualquer outra a ela vinculada, localizada em qualquer parte do mundo;
- II - os bens, serviços ou direitos sejam revendidos aos consumidores, por preço inferior ao de qualquer bem, serviço ou direito, idêntico ou similar, comercializado no país de destino;
- III - efetuadas com observância das condições fixadas em plano específico de exportação, previamente aprovado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit);
- IV - fique demonstrado, no plano de exportação, que a empresa vinculada, domiciliada no país de destino, não terá lucro com as operações e, se houver previsão de prejuízos para a empresa no Brasil, em virtude do preço a ser praticado, o prazo previsto para sua recuperação.

§ 1º Para efeito de comparação, aplicam-se aos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, a que se refere o inciso II, as normas de ajuste estabelecidas nos arts. 15 a 17.

§ 2º O plano de exportação a que se refere este artigo deverá conter:

- I - a denominação da empresa vinculada, encarregada da distribuição dos bens, serviços ou direitos, no país de destino, com o respectivo endereço;
- II - a quantidade de cada bem, serviço ou direito a ser exportado com a finalidade de conquista de mercado;
- III - as formas de distribuição no mercado de destino;
- IV - as empresas locais por meio das quais será efetuada a distribuição;
- V - a margem, em percentuais, contratada com as distribuidoras;
- VI - o período em que será executado o plano, com as respectivas datas de início e término;
- VII - a previsão dos gastos com a promoção, no país de destino, dos bens, serviços ou direitos a serem exportados.

§ 3º Somente serão aprovados planos com prazo de execução igual ou inferior a doze meses.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica quando os bens, serviços ou direitos, a serem exportados, tiverem por destino país com tributação favorecida, conforme definido no art. 38.

Operações Atípicas

Art. 30. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encenamentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

Alteração de Percentuais

Art. 31. Os percentuais de que tratam os arts. 12, 13, 14, 23, 24 e 25 poderão ser alterados por determinação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º As alterações de percentuais a que se refere este artigo serão efetuadas em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou em atendimento a solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia, em relação aos bens, serviços ou direitos objeto de operações por parte das empresas representadas, ou, ainda, em atendimento a solicitação da própria empresa interessada.

§ 2º Aos pedidos de alteração de percentuais, efetuados por setor econômico ou por empresa, aplicam-se as normas relativas aos processos de consulta de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal -, com alteração dada pelos arts. 48 a 50, da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de 1996.

Art. 32. A Cosit fica incumbida da análise dos pleitos de alteração de percentual a que se refere o § 2º do artigo anterior, devendo, para cada caso, propor, ao Secretário da Receita Federal, a solução a ser submetida à aprovação do Ministro da Fazenda.

§ 1º A decisão, se denegatória, será exarada em despacho, formalizado no próprio processo de solicitação; se concessória, será formalizada por meio de Portaria Ministerial, publicada, em seu inteiro teor, no Diário Oficial da União.

§ 2º Os meios para formalização das decisões do Ministro da Fazenda, a que se refere o parágrafo anterior, serão aplicados inclusive nos casos de atendimento parcial.

§ 3º Nas hipóteses de atendimento ao pleito, a Cosit deverá informar se concorda com o prazo de vigência das novas margens, sugerido pela entidade ou empresa interessada, ou, caso contrário, propor o prazo que julgar mais adequado.

Art. 33. As solicitações de alteração de percentuais, efetuadas por entidades de classe ou por empresa, deverão conter indicação do prazo para vigência das margens sugeridas e ser instruídas com os seguintes documentos:

- I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior;
- II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;
- III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;
- IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições Pis/Pasep e Cofins, correspondente aos bens objeto da solicitação.

§ 1º Os demonstrativos deverão ser corroborados com os seguintes documentos;

- I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior;
- II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador;
- III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a empresa vinculada, domiciliada no exterior, e as empresas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação;
- IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por empresas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado.

§ 2º Os documentos a que se refere o parágrafo anterior não serão anexados ao processo, devendo ser mantidos à disposição da Cosit, no domicílio fiscal da empresa solicitante ou representada pela entidade de classe.

§ 3º Além dos documentos mencionados neste artigo, as solicitações de alteração de percentuais poderão ser justificadas com os documentos referidos no art. 28.

Dispensa de Comprovação

Art. 34. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da CSLL e do imposto de renda, deconrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

§ 1º Para efeito deste artigo, o lucro líquido correspondente às exportações para empresas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e no art. 248 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.

Art. 35. A pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário, não exceder a cinco por cento do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

Parágrafo único. No cálculo da receita líquida de exportação a que se refere o caput devem ser também incluídas as receitas de vendas efetuadas para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em país com tributação favorecida.

Art. 36. O disposto nos arts. 34 e 35:

- I - não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresas, vinculadas ou não, domiciliadas em países com tributação favorecida, conforme definido no art. 38;
- II - não implica a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal.

Margem de Divergência

Art. 37. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no lucro real, seja na base de cálculo da CSLL.

Países com Tributação Favorecida

Art. 38. As disposições relativas a preços de transferência de bens, serviços e direitos e sobre taxas de juros, constantes desta Instrução Normativa, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

- I - o valor apurado segundo os arts. 8º a 13 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;
- II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado em conformidade com o disposto nos arts. 14 a 25;
- III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto nos arts. 14 a 25;

IV - será considerado como rendimento tributável os juros determinados em conformidade com o art. 26.

§ 3º Na aplicação do disposto neste artigo, a alíquota efetiva de tributação, no país de residência da pessoa física ou jurídica, será determinada comparando-se a soma do imposto pago sobre o lucro, na pessoa jurídica e na sua distribuição, com o lucro apurado de conformidade com a legislação brasileira, antes dessas incidências.

Art. 39. Nas importações efetuadas por empresa residente, de pessoa física ou jurídica, vinculada ou não, residente em país com tributação favorecida, de bem, serviço ou direito oriundo de empresa residente em outro país, vinculada à empresa no Brasil, a operação será considerada como praticada entre as duas empresas vinculadas, excluída a participação da pessoa física ou jurídica residente no país com tributação favorecida.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, às operações de exportação.

Procedimentos de Fiscalização

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá *fornecer aos Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRF)*, encarregados da verificação;

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo, observado o disposto nos arts. 34 a 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

Art. 41. As verificações dos preços de transferência, praticados entre empresas vinculadas, a que se refere esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraudes.

Art. 42. A competência para solucionar consultas, relacionadas com os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa, será exercida, em caráter temporário, pela Cosit.

Art. 43. As normas sobre preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa;

I - aplicam-se, exclusivamente, em relação às operações com empresas vinculadas, praticadas a partir de 1º de janeiro de 1997;

II - não se aplicam aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

Art. 44. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 45. Ficam formalmente revogadas, sem interrupção de sua força normativa, as Instruções Normativas SRF nº 38/97, de 30 de abril de 1997, e nº 113/2000, de 19 de dezembro de 2000.

EVERARDO MACIEL