

DireitoNet - Artigo

www.direitonet.com.br

Link deste Artigo: <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/45/37/4537/>

Impresso em 19/09/2008

Tratados internacionais para evitar a bitributação no Direito Brasileiro

Analisa a origem e história desses tratados internacionais, bem como o procedimento de celebração no Brasil.

Fernando José da Hora Lopes 

11/09/2008

1. Introdução

No mundo globalizado de hoje, os tratados internacionais representam a principal medida bilateral capaz de atenuar ou evitar a bitributação internacional, que constitui verdadeiro óbice ao desenvolvimento das relações econômicas internacionais, visto que desencoraja as empresas a diversificarem seus investimentos e inibe atração de investimentos estrangeiros.

A interdependência econômica existente entre os países e a grande quantidade de investimentos estrangeiros em todo o mundo, torna necessária a adoção de medidas políticas internacionais eficientes em matéria tributária, as quais objetivam o fim dos problemas relacionados à bitributação, bem como a atração de mais investimentos estrangeiros.

Por meio de tratados internacionais, os Estados participantes podem delimitar suas respectivas competências tributárias, estabelecendo os limites dentro dos quais podem aplicar o seu ordenamento jurídico interno para evitar o fenômeno da bitributação.

Além disso, os tratados internacionais para evitar a bitributação estão vinculados a alguns objetivos, que seriam: (i) proteção ao contribuinte contra a bitributação internacional; (ii) prevenção contra o desestímulo aos investimentos em razão da grande tributária; (iii) proteção do contribuinte contra qualquer tipo de discriminação; (iv) estreitamento das relações e maior cooperação entre os países em matéria tributária.

Assim sendo, os tratados internacionais para evitar a bitributação têm papel fundamental no desenvolvimento das relações econômicas internacionais, visto que estabelecem uma garantia ao investidor do tratamento fiscal que encontrará no país estrangeiro, como também formam um canal de incentivo de investimentos entre os Estados signatários.

2. Evolução histórica dos tratados internacionais para evitar a bitributação

Há muito tempo os Estados Soberanos celebram tratados internacionais objetivando maior integração nas relações comerciais e econômicas, e conseqüentemente maior desenvolvimento.

Como exemplo desses tratados, podem ser citados os acordos de comércio, acordos de cooperação militar e acordos que regulavam portos marítimos, dentre outros de natureza diversa da matéria tributária.

Apesar disso, os tratados internacionais que visam evitar a bitributação datam de algumas décadas atrás, sendo, portanto, um movimento relativamente recente.

Isto ocorreu porque, antes da 1ª Guerra Mundial, havia um predomínio das formas imobiliárias de riqueza, bem como não havia muita intensidade nas relações econômicas internacionais, o que tornava mais difícil a submissão do mesmo contribuinte a dois ordenamentos jurídicos em matéria tributária distintos.

Dessa forma, nessa fase da história, o poder de tributar advinha dos Estados de origem dos rendimentos ou das riquezas tributáveis, que também poderiam ser conhecidos como Estados da residência.

Vale ressaltar que a evolução histórica dos tratados internacionais para evitar a bitributação sobre a renda se divide em três fases: (i) antes da 1ª Guerra Mundial; (ii) período entre a 1ª e 2ª Guerra mundial; (iii) a partir da 2ª Guerra mundial.

Considerando-se que a 1ª fase já foi devidamente comentada, e que a mesma não presenciou nenhum tratado contra a bitributação, faz-se necessário o entendimento da 2ª fase dessa evolução histórica, que corresponde ao período entre guerras, e que, efetivamente, corresponde ao início do movimento de celebração de tratados para evitar a bitributação internacional.

A partir da 1ª Grande Guerra, os Estados europeus começaram a estipular convenções objetivando a eliminar a bitributação internacional. O primeiro tratado neste sentido data de 1925 e foi celebrado entre Alemanha e Itália, servindo de modelo para a celebração de mais de 20 tratados, apenas nessa fase história, que compreende o período entre a 1ª e 2ª Guerra Mundial.

A terceira fase da evolução histórica dos tratados internacionais contra a bitributação começa a partir da 2ª Guerra Mundial e foi caracterizada por uma intensificação do movimento de celebração de tratados, principalmente por países anglo-saxônicos, principalmente Estados Unidos da América e Inglaterra que tinham interesse na ampliação de seus investimentos.

Todavia, cumpre ressaltar que existem indícios de que o primeiro acordo que, efetivamente, visava evitar a bitributação foi celebrado em 1869 entre a Prússia e a Saxônia e estava relacionado aos impostos diretos desses países [1].

2.1 O modelo de convenção para evitar a bitributação da OCDE

Todos os tratados para evitar a bitributação internacional celebrados pelo Brasil, em linhas gerais, se baseiam por um mesmo modelo, o qual foi desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O surgimento do referido modelo de convenção para evitar a bitributação tem sua origem nos estudos realizados pelo Comitê Fiscal da antiga Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE), o qual estava encarregado de criar um projeto visando eliminar a dupla tributação internacional sobre a renda e o patrimônio.

Assim, em 14 de dezembro de 1960, foi criada, através de tratado, a OCDE, que substituiu a OECE e que passou a atuar, efetivamente, a partir de 30 de setembro de 1961.

Vale ressaltar que, a mudança no nome da referida organização ocorreu em função da entrada do Canadá e dos Estados Unidos como membros efetivos e da intenção dos países desenvolvidos em ajudar os países em desenvolvimento, o que acarretou a exclusão da palavra "Européia", e da inclusão da palavra "Desenvolvimento" na nova sigla da organização (OCDE).

Sendo assim, em 1963, foi divulgado um relatório elaborado pela OCDE, que foi denominado "Projeto de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Rendimento e de Capital" juntamente com os seus respectivos comentários interpretativos.

Desta forma, desde o ano de divulgação desse projeto de convenção, até o ano de 1971, foram celebrados 179 tratados internacionais que tomaram por base este modelo de convenção, e que foram celebrados entre países-membros da organização, bem como países que não faziam parte da mesma.

Ocorre que, ainda segundo Moreira Júnior, a partir do ano de 1971, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, que surgiu em substituição ao Comitê Fiscal da OECE, passou a revisar o projeto apresentado em 1963, bem como os seus comentários interpretativos, o que desencadeou num novo Modelo de Convenção, apresentado e recomendado pela OCDE, em 11 de abril de 1977.

Vale ressaltar, que entre a versão de 1963 e a nova versão de 1977 houve várias alterações no texto da Convenção-Modelo, porém nenhuma grande o suficiente para modificar os princípios sobre os quais a versão original se fundava, tendo em vista que o objetivo dessas revisões não era especificamente mudar o conteúdo da convenção, atingindo, em sua maioria os comentários interpretativos, ampliando-os e aprimorando-os.

Todavia, em 1992, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE publicou um novo Modelo de Convenção e respectivos comentários, o qual, diferentemente dos anteriores, pretende ter um caráter evolutivo, sujeito a revisões periódicas, ou seja, a um processo de revisão contínua.

Após a publicação do último modelo, houve algumas revisões em 1994, 1995 e 1997, sendo que, a última atualização no Modelo de Convenção data do ano de 2000.

Vale ressaltar, que nestas revisões sistemáticas do Modelo de Convenção da OCDE, há a participação de Países que não são membros da organização, podendo opinar e expressar seus pontos de vista.

Dentre as alterações decorrentes de revisões efetuadas no texto da Convenção Modelo da OCDE, uma das mais significativas refere-se ao § 2º do artigo 3º, o qual trata da interpretação de expressões de um tratado internacional de acordo com o Direito interno do país que o aplica.

Antes da atualização, na versão de 1977, o dispositivo citado no parágrafo anterior dispunha que:

"Para a aplicação da Convenção por um Estado-Contratante, qualquer expressão nela não definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação daquele Estado-Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente."

Todavia, essa redação não permitia o entendimento completo por parte dos Estados Contratantes, tendo em vista que gerava muitas dúvidas, motivo pelo qual houve a necessidade de atualização.

Desta forma, em 1995, o § 2º do art. 3º, da Convenção Modelo da OCDE foi alterado, passando a dispor com a seguinte redação:

"Para a aplicação da Convenção a qualquer momento por um Estado Contratante, qualquer expressão nela não definida terá, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído naquele tempo pela legislação daquele Estado Contratante para fins dos impostos aos quais a Convenção se aplica, qualquer significado das leis tributárias daquele Estado prevalecendo sobre o significado dado por outras leis daquele Estado."

Vale salientar que, na maioria dos tratados para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil, o referido § 2º do artigo 3º encontra-se na versão desatualizada, tendo em vista o período em que tais acordos foram celebrados.

Outro fator importante, e que está presente em vários acordos para evitar a bitributação é o protocolo anexo, que tem por função esclarecer e dirimir quaisquer dúvidas decorrentes da interpretação das disposições do tratado, tendo em vista que esses tratados obedecem a uma única convenção modelo (OCDE), e são celebrados por dois Estados com ordenamentos jurídicos distintos, o que torna propensa a aparição de dúvidas na interpretação.

Por fim, a título de informação, os Países-membros da OCDE são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia, Japão, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, México, República Tcheca, Hungria, Polônia, Coréia do Sul, República da Eslováquia.

3. O procedimento de celebração dos tratados no Brasil

Assim como acontece com os demais tratados ratificados pelo Brasil, a celebração dos tratados internacionais contra a bitributação deve obedecer a um trâmite especial, visto que a legislação brasileira prevê um procedimento de celebração a ser seguido e, além disso, atribui competências e restrições aos agentes do poder público.

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a celebração de acordos internacionais é de competência privativa do Presidente da República, conforme determina o seu artigo 84, inciso VIII [2].

Todavia, conforme demonstrado no mesmo dispositivo legal, apesar da competência para a celebração de tratados, convenções e atos internacionais ser privativa do chefe do executivo, tais tratados internacionais devem sujeitar-se ao referendo do Congresso Nacional.

Vale ressaltar, porém, que o objetivo deste referendo limita-se a autorizar ou rejeitar a ratificação do tratado, não podendo, em nenhuma hipótese, interferir no conteúdo do tratado ou alterar o seu texto original.

O procedimento para celebração dos tratados internacionais no Brasil, é composto por três fases: a fase preparatória, a fase constitutiva e a fase integrativa de eficácia.

Vale lembrar, que antes de qualquer procedimento para a celebração desses tratados, é fundamental avaliar a real necessidade desse tratado a ser celebrado para os países contratantes e suas relações econômicas.

Além disso, a celebração de um tratado internacional, necessariamente é precedida de várias negociações entre os países envolvidos, daí a fase preparatória também ser conhecida como fase das negociações.

A fase preparatória ou das negociações começa com o envolvimento dos agentes do Poder Executivo, os quais discutem e negociam os termos do tratado, apesar desse trabalho ser bastante facilitado, tendo em vista que os tratados celebrados pelo Brasil obedecem ao modelo de convenção da OCDE.

A parte final desta fase consiste na autenticação, que representa a conclusão do processo de formulação do acordo, e que tem como objetivo a fixação do texto que se submeterá a ratificação. A autenticação pode ser efetuada através de rubrica ou de assinatura.

Todavia, a assinatura refere-se a uma expressão de consentimento apenas do texto produzido nas negociações, e serviria somente para autenticar esse texto, demonstrando uma intenção das partes contratantes em assumir o vínculo posteriormente, ou seja, a assinatura do tratado, por si só, não gera nenhum vínculo ou compromisso entre os Estados.

A fase seguinte é a constitutiva, também denominada de fase da celebração, que se inicia com o referendo do Congresso Nacional, o qual analisará o texto produzido e autenticado na

fase anterior, objetivando autorizar a ratificação do tratado por parte do Presidente.

Como já mencionado anteriormente, o aludido referendo está limitado à escolha de permitir ou rejeitar a ratificação do tratado por parte do Presidente da República, não possuindo a prerrogativa de alterar o texto do acordo. Essa autorização de ratificação, quando concedida pelo referendo do Congresso Nacional, se reveste na forma de decreto legislativo.

A partir da referida autorização do Poder Legislativo, o Presidente da República deve ratificar o tratado, exprimindo assim, sua vontade de obrigar-se no plano internacional.

A ratificação deve ser um ato formal, e se materializa através de um instrumento de ratificação, o qual é assinado pelo chefe do executivo, e a troca dos instrumentos de ratificação por parte dos Estados contratantes fixa o momento da entrada em vigor do tratado celebrado na ordem jurídica internacional.

A última fase do procedimento de celebração de um tratado internacional no Brasil é a fase integrativa de eficácia, que compreende a promulgação e a publicação.

A promulgação ocorre através de decreto do Presidente da República, e representa o ato pelo qual o Estado contratante torna público o tratado celebrado.

Além disso, o referido decreto deve ser publicado no Diário Oficial da União, para que produza efeitos "ex tunc" abrangendo, assim, as datas previstas no tratado para a sua entrada em vigor, tendo em vista que na maioria dos tratados celebrados pelo Brasil há a previsão da entrada em vigor após a troca de instrumentos de ratificação.

BIBLIOGRAFIA

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

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, 2003.

TENÓRIO, Igor, ALMEIDA, Carlos dos Santos. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para evitar a dupla tributação internacional. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. Belém: Edições CEJUP, 1993, p.7-32.

YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a Influência de suas Alterações na Interpretação de Tratados para Evitar a Bitributação. *In*: AMARAL, Antônio Carlos do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 103-110.

[1] YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a influência de suas alterações na interpretação de tratados para evitar a bitributação. *In*: RODRIGUES DO AMARAL, Antônio Carlos (coord). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p.103.

[2] "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (. . .) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;"

© 2008 DireitoNet · Todos os direitos reservados Proibida a comercialização ou a reprodução total ou parcial deste material, de qualquer forma ou meio, sem a permissão expressa do DireitoNet ou dos seus autores, de acordo com a Lei 9.610/98. O DireitoNet não se responsabiliza pelo uso indevido do mesmo. Para mais informações, acesse: <http://www.direitonet.com.br/sobre/uso/>