



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

IAGO DE OLIVEIRA SALLES

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS E AS MEDIDAS UNILATERAIS EM FACE À
PLURITRIBUTAÇÃO**

FLORIANÓPOLIS, SANTA CATARINA.

2024

IAGO DE OLIVEIRA SALLES

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS E AS MEDIDAS UNILATERAIS EM FACE À
PLURITRIBUTAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

FLORIANÓPOLIS, SANTA CATARINA.

2024

AGRADECIMENTOS

À Deus, toda glória à Ele, o qual abençoou o ser humano com a graça da Razão, faculdade mental que nos permite sobreviver ao Mal, cultivar o Bem e enxergar além das dores mundanas e prazeres imediatos.

À minha família, em especial meus pais e irmão, Bertholdo, Patricia e Caio, a quem devo a felicidade de conviver mesmo quando a vida não nos é gentil, tampouco as dificuldades fáceis ou pequenas.

À meus avôs e avós. Sem a referência de vida somos desorientados e em função deles nunca perdi de vista meu norte no mundo.

À minha namorada, Helena, que me acompanha desde antes que entrei na UFSC e me deu suporte nos inúmeros finais de semana em campeonatos, escrevendo ou estudando e o carinho para me recuperar nos tropeços da vida.

Aos meus amigos mais íntimos, o suporte de vocês foi indispensável e a gratidão de compartilhar as vitórias e os pesos do cotidiano. Perdi muitos finais de semana envolvido em atividades relacionadas com a UFSC, mas mesmo assim nunca deixaram de me puxar para perto de vocês.

Aos advogados e colaboradores da EDL Advocacia, escritório que me acolheram e me impulsionam e que tenho o prazer de chamá-los de amigos. Um abraço aos doutores Eduardo Luiz Luz, Eduardo, Matheus, Fernando, Monique e ao meu colega de estágio, Luiz.

Aos advogados e colaboradores da Marcondes Brincas Advocacia, onde também nutro imenso senso de gratidão por ter me oportunizado a entrada no ambiente profissional e amadurecimento para a vida. Um saudoso abraço ao Dr Renato e Paulo Brincas, Dr Roberto, às doutoras Manuela, Alana, Luiza, Evelise e Marli.

Aos membros da Sociedade de Debates da UFSC (SdDUFSC), grupo de competição e extensão que sou apaixonado ao qual empenhei inúmeros finais de semana e noites mal dormidas em prol de seu sucesso, como debatedor, adjudicador ou membro de gestão como diretor de marketing, vice-presidente e atual presidente. Tenho por cada membro um vívido e fraternal sentimento de companhia. Toda glória ao debate competitivo no Brasil.

Ao NEDT UFSC, grupo o qual me orgulho de ser co-fundador junto dos demais amigos nas horas que passamos discutindo o então projeto que hoje caminha sozinho e em intenso ritmo.

Aos meus colegas de sala mais próximos, Pedrinho, Letícia, Matheus, Afonso, que enriqueceram minha rotina pesada com ar leve e cômico para as tarefas diárias.

Por último e sem dúvida não menos importante, ao estimado professor Gilson a quem muito me espelho e agradeço pela oportunidade de aprender com o senhor.

Resumo: A presente monografia busca examinar as vantagens e adversidades que acompanham a implementação das medidas unilaterais e tratados de bitributação no gerenciamento do fenômeno da pluritributação, objeto de estudo do direito tributário internacional. Nesse âmbito, o trabalho tem por objetivo geral, primeiramente, explicar as origens e os elementos inerentes na pluritributação apresentando, assim, o contexto que a discussão entre as alternativas de solução possuem de palco. Na sequência, se dissertará a respeito dos instrumentos que os Estados soberanos se valem para administrar a pluritributação, tais são as medidas unilaterais e os tratados de bitributação, aprofundando, respectivamente, quais métodos se revelaram mais habituais e eficazes para aqueles e quais e como operam as cláusulas que celebram os acordos internacionais. Uma vez municiados do conhecimento do contexto bem como dos instrumentos para a administração da pluritributação, o último capítulo busca ressaltar as vantagens e adversidades que as medidas unilaterais e os tratados vêm a incorrer, apresentando suas limitações e riscos. Para tanto, se utilizou de pesquisa bibliográfica para qualificar o fenômeno, fundamentar as origens e explicar os instrumentos para, ao final, exprimir um juízo crítico dos benefícios e usos das medidas unilaterais e tratados.

Palavras chave: Direito Tributário Internacional. Soberania fiscal. Pluritributação. Medidas unilaterais. Tratados de bitributação.

Abstract: This academic paper seeks to examine the advantages and challenges that come with the implementation of unilateral measures and double taxation treaties in managing the phenomenon of multiple taxation, which is an object of study in international tax law. The objective of the paper is to firstly, explain the origins and inherent elements of multiple taxation, thus presenting the context for the discussion between alternative solutions. Next, the paper will discuss the instruments that sovereign states use to manage this phenomenon, namely unilateral measures and double taxation treaties, providing an in-depth analysis of the methods that have proven to be more frequent and effective for each one, as well as how the clauses in these international agreements operate. Once familiarized with the context and the instruments to manage multiple taxation, the last chapter seeks to highlight the advantages and challenges that unilateral measures and treaties face, presenting certain limitations and risks. To achieve this, the paper relies on bibliographic research to qualify the phenomenon, explain its origins and the instruments for its management, and finally, express a critical judgment regarding the benefits and uses of unilateral measures and treaties.

Keywords: International Tax Law. Fiscal sovereignty. Multiple taxation. Unilateral measures. Double taxation treaties.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Esquema explicativo sobre fluxo de investimentos entre Estado residência e Estado fonte - página 30.

FIGURA 2 - Esquema exemplificativo sobre o método de isenção entre Estado hipotético “A” e Estado hipotético “B” - página 30.

FIGURA 3 - Esquema explicativo sobre a diferença entre o método de isenção integral e o método de isenção com progressividade - página 32.

FIGURA 4 - Esquema exemplificativo sobre o método de crédito integral entre Estado hipotético “A” e Estado hipotético “B” - página 33.

FIGURA 5 - Esquema exemplificativo sobre o método de crédito sobre a renda global entre Estado hipotético “A” e Estado hipotético “B” - página 33.

FIGURA 6 - Esquema exemplificativo sobre o método de crédito ordinário sobre a renda global entre Estado hipotético “A” e Estado hipotético “B” - página 34.

FIGURA 7 - Esquema exemplificativo sobre o método de dedução sobre entre Estado hipotético “A” e Estado hipotético “B” - página 35.

FIGURA 8 - Esquema exemplificativo sobre a cláusula de *tax sparing* no Estado hipotético “A” e Estado hipotético “B” - página 44.

FIGURA 9 - Tabela explicativa sobre a cláusula de *tax sparing* - página 45.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF - Constituição Federal.

CTN - Código Tributário Nacional.

STF - Supremo Tribunal Federal.

ONU - Organização das Nações Unidas.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

OECE - Organização para a Cooperação Econômica Europeia.

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física.

IRPJ - Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas

IED - Investimentos Estrangeiros Diretos

EUA - Estados Unidos da América

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	9
2 - CAPÍTULO I	
O Fenômeno e a Origem dos Tratados de Pluritributação	
1.1. Introdução ao direito tributário internacional.....	12
1.2. Contexto de início à celebração dos tratados no Brasil.....	17
1.3. Conceituação e requisitos da pluritributação.....	18
1.3.1. A pluralidade de soberanias com tributos comparáveis.....	20
1.3.2. Identidade do sujeito passivo.....	22
1.3.3. Intervalo de tempo.....	23
1.4. Os entraves inerentes no tratamento à pluritributação.....	23
1.5. Síntese do Capítulo I.....	25
CAPÍTULO II	
Os tratados internacionais e as medidas unilaterais de combate à pluritributação	
2. As medidas unilaterais e os tratados de bitributação.....	27
2.1. As medidas unilaterais.....	27
2.1.1. O método da isenção.....	28
2.1.2. O método do crédito.....	31
2.2.3. O método da dedução.....	33
2.2.4. O método do crédito de imposto societário.....	34
2.2. Os tratados de pluritributação.....	35
2.2.1. Recepção de tratados tributários.....	37
2.2.2. Funcionamento dos tratados.....	41
2.2.3. Como operam as cláusulas de <i>Tax Sparing</i> e <i>Matching Credit</i>	42
2.2.3.1. Cláusula de <i>Tax Sparing</i>	43
2.2.3.2. Cláusula de <i>Matching Credit</i>	44
2.3. Síntese do Capítulo II.....	45
CAPÍTULO III	
A comparação entre os tratados e as medidas unilaterais	
3.1. Preâmbulo do Capítulo III.....	47
3.2. Benefícios e adversidades das medidas unilaterais.....	48
3.3. Benefícios e adversidades dos tratados.....	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS	63

INTRODUÇÃO

O advento do século XX foi o advento do mundo globalizado. No decorrer dos últimos cem anos, é com expressiva perplexidade que se observou como o desenvolvimento tecnológico e comercial proporcionou tão gritante diferença em tão breve período de tempo, culminando no interconexo mundo que hoje vivemos.

Perante tamanha mudança o mundo jurídico, por óbvio, não permaneceu estagnado, evoluindo e se desenvolvendo, buscando acomodar as novas relações em desenvolvimento bem como os problemas que, embora presentes anteriormente, tomam proporções de complexidade e importância não antes contemplados.

O presente trabalho se posiciona como uma análise à uma das facetas desse mundo globalizado, mais especificamente como na área tributária implicaram em consequências e reflexos do intenso fluxo de recursos, capital e de empresas transnacionais implicou não meramente para um único Estado soberano em suas relações bilaterais, mas, com efeito, para uma pluralidade de entidades de direito público nacionais, internacionais e mesmo às instituições de direito privado.

Endereçando com maior clareza, esta monografia versa a respeito do direito tributário internacional, seara de estudo, ao meu sentir, no mínimo peculiar, visto que, via de regra, um tributo diz respeito a um universo de aplicação nos limites de seu território e sua competência, sendo, a primeira vista, evento atípico pensar que os ordenamentos tributários de diferentes Estados venham a se imiscuir.

Ocorre que é precisamente isso que acontece. Tal ocasião de contato entre o direito tributário de dois ou mais Estados ocorre justamente em função da teia econômica anteriormente disposta. Na verdade, não é surpreendente chegar a essa situação quando hoje temos produtos que, por exemplo, têm sua matéria prima coletada em minas brasileiras, moldado em fábricas chinesas, com *royalties* de uma empresa americana com sede administrativa em Dublin, na Irlanda, projetado por profissionais de tecnologia trabalhando remotamente com residência fiscal no Canadá. Se tudo isso possui implicações civis é de se concluir que teria igualmente na esfera tributária.

Embora o exemplo acima desenhado seja meramente hipotético, essa é a realidade de uma miríade de empresas e pessoas físicas no mundo atual que concomitantemente possuem a obrigatoriedade de adimplir com suas obrigações de diferentes soberanias fiscais.

No que diz respeito ao direito tributário internacional, é nesse interessante e complexo universo que se manifesta um fenômeno denominado pluritributação, mais detalhadamente descrito no Capítulo I da presente monografia, mas neste preâmbulo já introduzido enquanto a tributação imposta por dois ou mais Estados sobre um mesmo sujeito passivo, no mesmo período e com mesmo fato gerador material. Trata-se, em verdade, de um problema que decorre do fato de as atividades econômicas atualmente permearem uma multiplicidade de Estados e ordenamentos, de maneira que a pluritributação é fruto inevitável da globalização.

Existe, porém, um traço peculiar e inerente no tratamento da pluritributação, que é o fato de tocar diretamente em umas das prerrogativas mais caras à qualquer Estado soberano: o poder de tributar. O tributo é a forma de arrecadação por excelência dos Estados modernos, os quais, como se sabe, possuem extenuante rol de atribuições e competências a serem exercidas perante seus cidadãos, desde a previdência social e manutenção do poder de polícia à implementação de políticas públicas.

Além disso, o poder de tributar reside em tamanha proximidade com a soberania estatal que o direito tributário torna-se área de estudo indissociável da soberania uma vez que não se sustenta sem ela ou ainda a soberania não pode ser exercida em termos práticos sem ter os recursos outrora auferidos pelos tributos.

Descreveu-se, até o momento, o conteúdo melhor discernido no Capítulo I desta monografia, valendo-se da ampla bibliografia científica a disposição para delimitar a esfera de investigação do trabalho.

Uma vez ambientados já do direito internacional e do fenômeno da pluritributação, também se orientando pela bibliografia científica, vem à atenção no capítulo II os meios pelos quais se gerencia a desconfortável circunstância da sobreposição de soberanias tributárias (pluritributação). Considerando se tratar de demanda internacional, aos Estados é possibilitado agir de duas maneiras: agir sozinhos sobre suas próprias disposições tributárias ou agir em colaboração uns com os outros a fim de remediar ou extirpar os efeitos da pluritributação. Respectivamente, tais meios são as medidas unilaterais e os tratados de bitributação e são objeto de estudo dissertado ainda no Capítulo II.

Assim, temos cronologicamente nesta monografia a delimitação do estudo, a aclimatação ao direito tributário internacional bem como seu fenômeno de estudo (a

pluritributação) para na sequência apresentar as soluções que se formularam no curso dos anos para administrar.

Ante o exposto, permeia ainda um questionamento pendente de atenção: apresentados os meios de lidar com a pluritributação, isto é, as medidas unilaterais e os tratados de bitributação, quais são as vantagens e desvantagens possíveis de serem extraídas de ambos? Existe algum grau de preferência entre ambas a depender das circunstâncias ou ainda dos Estados contratantes? É certo dizer que sim, sendo possível a partir dos instrumentos analisados se concluir por certas condições preferíveis de escolha entre ambas.

Ademais, por serem instrumentos de funcionamentos distintos demandam, portanto, exigências distintas. As medidas unilaterais nascem no seio do Estado e na administração de disposições tributárias internas a fim de se adequarem a movimentações externas, já os tratados seguem em outra linha, formalizam responsabilidades entre Estados partindo sempre da premissa de que ambos se beneficiaram da celebração do tratado a ponto de, por vezes, precisarem renunciar à crédito fiscal em prol do tratado. Ou seja, são vias distintas que buscam desaguar no mesmo fim, mas invariavelmente diferentes.

Assim, municiado de bibliografia somado à documentação oficial da OCDE, o Capítulo III se propõe a atingir a concatenação de todo o conteúdo levantado anteriormente de cunho mais argumentativo, pondo em evidência as vantagens e desvantagens de cada instrumento inserido no contexto atual.

CAPÍTULO I

O Fenômeno da Pluritributação e a Origem dos Tratados de Pluritributação

1.1. Introdução ao Direito Tributário Internacional

O presente trabalho diz respeito ao fenômeno da pluritributação e às diferentes formas de solução, ocasião em que os Estados soberanos reajustam seus ordenamentos tributários para apaziguar os ânimos das entidades de direito privado, combater a evasão fiscal e incentivar o desenvolvimento econômico entre as nações.

Entretanto, antes de aprofundar nas entrelinhas dos tratados e medidas unilaterais e se entreter com os ônus e bônus que ambos têm a oferecer, para melhor compreensão do leitor o presente texto faz jus à uma fundamental explicação do cenário em que essa fértil discussão toma palco e qual exatamente é o objeto debatido, isto é, a pluritributação.

Nesse sentido, cabe-nos pontuar a curiosa situação de como diferentes ordenamentos tributários acabam colidindo de maneira a dificultar o desenvolvimento e interdependência econômica de suas próprias nações, quando, via de regra, deveriam reger-se até os limites de suas soberanias.

Alçada em patamares nunca antes vistos, inequivocamente se processa hoje no mundo o maior grau de conexões internacionais já contemplados na história da humanidade, seja relações entre entes privados ou mesmo de direito público, em que a produção mesmo de um produto simples, como uma caneta, requer a participação de inúmeros colaboradores situados em longínquas distâncias, na maioria das vezes desconhecidos entre si, mas que deságuam em um mesmo fim: a confecção de um produto ou oferta de um serviço.

Nesse cenário, com a economia gradativamente mais capilarizada entre diferentes nacionalidades, sobrepostas a tais laços comerciais, concorrem sempre ao lado das obrigações civis as obrigações tributárias, decorrente da potestade de um Estado cobrar tributos até onde a extensão de sua soberania alcança.

Precisamente em função da intensa troca comercial, por vezes o poder soberano de tributar torna-se duplamente oneroso ao contribuinte na medida que há

uma mescla entre o poder tributário de dois ou mais Estados sobre o mesmo fato imponible (ou, em outros termos, o mesmo fato gerador).

Eis, portanto, onde surge a problemática do direito internacional, a dupla ou pluritributação de um mesmo fato jurídico. Como muito bem pontua Alberto Pinheiro Xavier¹ “O Direito Tributário Internacional 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.”

O autor² ainda exemplifica como o direito tributário interno é limitado para satisfazer o problema da pluritributação em um mundo cuja internacionalização das economias mundiais é sedimentado, como se vê:

“Escapam, assim, ao seu objeto [do direito tributário interno], as situações puramente internas, cujos aspectos ou elementos se realizam integralmente no âmbito de um só Estado, seja ele o Estado do órgão de aplicação do direito (situações internas nacionais) ou um Estado estrangeiro (situações internas estrangeiras). (...). A natureza internacional da situação decorre da sua conexão com mais do que um ordenamento. Pense-se na tributação de empresa de navegação marítima cuja sede social esteja no Panamá, cuja administração efetiva esteja em Londres, cujo capital social seja controlado por residentes nos Estados Unidos e cujos lucros advenham de tráfego marítimo realizado nas Ilhas Gregas. (...). Ou na tributação de dividendos auferidos por holding com sede no Luxemburgo, pagos por subsidiária com sede na Austrália e que exerce a sua atividade de mineração na Nova Zelândia, através de estabelecimento estável neste país.”

Em termos próximos também Luís Eduardo Schueri³ nos descreve o efeito da globalização sobre os sistemas tributários internos:

“Encurtando as distâncias, a globalização não se limitou à mera aproximação (e expansão) de mercados, produzindo reflexos nos mais diversos campos. Não surpreende, daí, que tampouco tenham passado ilesos os sistemas tributários mundo afora. Legisladores tributários, antes ciosos de sua soberania, foram expostos ao desafio saudável da concorrência internacional, já que aos investidores tornava-se fácil deslocar seu capital, na presença de condições desvantajosas.”

¹ MOREIRA, André Mendes. Dupla Imposição Internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários. Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 25, p. 3, 2003. APUD XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito tributário internacional do Brasil, 4ª ed. rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 1.

² MOREIRA, André Mendes. Dupla Imposição Internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários. Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 25, 2003, p. 3. XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito tributário internacional do Brasil, 4ª ed. rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 3-4.

³ SCHOUERI, L. E. (Prefácio) Tributação Internacional da Renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo, 2014, página 15.

Centrando-se nessa deficiência do direito interno em coexistir harmonicamente com a complexa rede de operações econômicas internacionais é, portanto, que se ocupa o direito tributário internacional, mais especificamente norteado para situações em que ocorra o fenômeno da pluritributação, que será melhor analisado ainda neste capítulo.

Ou seja, a economia globalizada tem sua principal motriz na interdependência de produções, fornecedores e distribuidores com nacionalidades diversas em um complexo emaranhado comercial. Sobrepostas as tais operações, habita o ordenamento tributário de cada Estado soberano, ocasionando colisões entre as soberanias.

Na segunda metade do século passado, o exponencial papel que o mercado internacional passava a exercer sobre o desempenho das economias internas e o crescente intercâmbio comercial de produtos e serviços não passou despercebido dos Estados, bem como a importância que um sistema tributário devidamente estruturado e com capacidade de acompanhar o nível do comércio privado.

Cientes disso, em meados de 1963, a então Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OECE) - hoje a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) - formulou oficialmente a primeira Convenção Modelo sobre a Renda e sobre o Capital⁴. Tal convenção tinha a pretensão de servir como referencial para a formulação dos tratados internacionais, não se tratando de um acordo vinculativo que coagisse as nações a seguir o modelo de maneira rigorosa, mas, em verdade, deixando-a hábil a se adaptar para as particularidades de cada caso concreto.

Em 1977, a Convenção Modelo foi revisada e novamente em 1992, data em que se adotou um formato de folhas soltas, ou seja, sujeito à atualizações a qualquer tempo⁵.

Entretanto, conforme leciona Sérgio André Rocha⁶, a Convenção Modelo angariou certas críticas em função de sua formulação, pontuando que na sua redação privilegiaria os países desenvolvidos:

⁴ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em 15/04/2024.

⁵ROCHA, Sergio André. "Tributação internacional". São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013. pág. 60.

⁶Ibidem página 60.

Uma das críticas apresentadas ao modelo da OCDE é que o mesmo tende a privilegiar os países desenvolvidos em detrimento de países em desenvolvimento, beneficiando o Estado de residência sobre o Estado de fonte. Segundo Roy Rohatgi, tal característica é consequência de a OCDE ser um grupo de países desenvolvidos, os quais teriam interesses e políticas tributárias semelhantes. (ROCHA, 2013, página 60)

Tradicionalmente, os países em desenvolvimento constituem o que se chama de “Estado da fonte”, o qual é a localidade onde as rendas e outros proventos são gerados. Isto é, são Estados principalmente importadores de capital.

Já os países desenvolvidos costumam ostentar o papel de “Estado de residência”, o qual diz respeito à residência de onde o investimento saiu e para onde os lucros e outros proventos retornarão.

É o caso, por exemplo, de um investidor americano que investe em uma empresa brasileira. Nesse caso, o Estado de residência é os Estados Unidos, pois é onde o investidor possui sua residência, ao passo que o Estado de fonte é o Brasil, uma vez que a empresa brasileira foi a **fonte** dos lucros e rendas obtidos pelo investidor.

Importante frisar que tais denominações não são fixas em relação aos países desenvolvidos e em desenvolvimento, de maneira que eventualmente pode um país subdesenvolvido atuar como Estado da residência em relação a um país desenvolvido. O caso inverso do que apresentamos seria se um cidadão brasileiro que dispõe de capital investisse em uma empresa americana. Nessa situação, o Estado de residência é o Brasil, ao passo que os Estados Unidos seria o Estado da fonte.

Contudo, como é de se imaginar, a realidade tende a ser que os países desenvolvidos assumem com inquestionável frequência o papel de Estado de residência, enquanto países em desenvolvimento, carentes de capital e empresas estrangeiras, comumente assumem a figura do Estado de fonte.

O problema apontado na Convenção Modelo da OCDE é que a mesma sugestionou aos países-membros a ideia de paridade de exportação e importação de capital de investimento, o que não se revela verossimilhante à realidade financeira das nações, deixando a desejar aos países em desenvolvimento o acomodamento de sua realidade, na medida que são precipuamente importadores de capital estrangeiro a fim de impulsionar suas atividades econômicas.

Perante essa problemática, e necessitando de regras aplicáveis às suas realidades econômicas, em 1980 adveio por intermédio das Organização das Nações Unidas (ONU) a Convenção Modelo de Dupla Tributação entre Países em Desenvolvimento e Países Desenvolvidos⁷, a qual visava satisfazer precisamente a disparidade entre os Estados costumeiramente fonte e residência. Esse pensamento pode-se ver no próprio comentário da Convenção Modelo da ONU⁸, em que se afirma:

[...] Os países participantes na Conferência de Cooperação Econômica Internacional de Paris, realizada em 1963-1964 reconheceu que capital privado estrangeiro flui e que o investimento atua um importante papel complementar no processo de desenvolvimento econômico, particularmente pela transferência de recursos, gerencial e expertise administrativa e tecnologia para os países em desenvolvimento, a expansão de capacidade produtiva e emprego em tais países e o estabelecimento de mercados exportadores.

2 . O crescimento do fluxo de investimentos de países desenvolvidos para países em desenvolvimento depende em larga medida do que se entende por clima de investimento internacional. A prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional – i.e., a imposição de tributos similares em dois ou mais Estados sobre o mesmo contribuinte em relação à mesma base – cujos efeitos são nocivos para a troca de bens e serviços e para o movimento de capital e pessoas, constitui um componente significativo de tal clima. (tradução livre).

Assim, a Convenção Modelo da ONU busca equalizar as disparidades econômicas entre os países. Como expôs Daniel Vitor Bellan:

⁷ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". Link: Veja-se: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf . Acesso em 17/04/2024.

⁸ Cf. UN. 2001 - 1980 *United Nations Model Double Taxation Convention*, cit. vi.

Original: [...] The countries participating in the Paris Conference on International Economic Cooperation held in 1963-1964 recognized that foreign private capital flows and investment play an important complementary role in the economic development process, particularly through the transfer of resources, managerial and administrative expertise and technology to the developing countries, the expansion of productive capacity and employment in those countries and the establishment of export markets.

2. The growth of investment flows from developed to developing countries depends to a large extent on what has been referred to as the international investment climate. The prevention or elimination of international double taxation—i.e., the imposition of similar taxes in two or more States on the same taxpayer in respect of the same base—whose effects are harmful to the exchange of goods and services and to the movement of capital and persons, constitutes a significant component of such a climate.

A convenção da ONU diverge um pouco (da convenção da OCDE), porém, do dispositivo então existente no Modelo da OCDE, pelo fato de conter também um segundo requisito (alternativo) que autoriza a tributação no estado da fonte, no caso de permanência do contribuinte neste estado por período igual ou superior à 183 dias agregados (consecutivos ou não), em qualquer período de doze meses. este segundo requisito autoriza a tributação, independentemente da existência de uma base fixa no estado da fonte dos rendimentos.(BELLAN, 2010, página 134).

Dessa maneira, no estado atual da arte, o direito tributário internacional segue como matéria de intensa deliberação entre as nações soberanas e orientado segundo as denominadas convenções modelo, tanto da ONU quanto da OCDE, sendo de fundamental importância tais modelos na medida que servem à título de referência para a redação de tratados, possuindo uma estrutura lógica, mas analogamente adaptável às circunstâncias próprias dos Estados Contratantes, de maneira a atender as exigências e suas peculiaridades de cada caso.

Apresentado, então, o direito tributário internacional cabe-nos aprofundar no fenômeno que ele visa a combater: a pluritributação.

1.2. Contexto de início à celebração dos tratados no Brasil.

Como se analisou, o estudo do direito tributário internacional nasceu em função de uma exponencial necessidade entre as economias do mundo de dependerem umas das outras, reflexo natural da globalização.

Nesse âmbito, paralelamente ao desenvolvimento dos tratados e convenções anteriormente descritos, um adendo pertinente se faz necessário para ilustrar brevemente o contexto e o pensamento das políticas fiscais à época do advento dos tratados internacionais firmados pelo Brasil, o qual, assim como os demais países, acompanhou o processo de formulação das convenções modelos apresentadas.

Com efeito, se observa que o período de estopim dos tratados internacionais de bitributação teve início no período do regime militar, tal coincidência não era em vão. Conforme elucida André Lara Resende⁹, as três principais adversidades herdadas pelo regime seriam (i) a desordem tributária, (ii) as deficiências do mercado financeiro e (iii) a ineficiência do comércio exterior.

Em paralelo, vigorava à época de ascensão do regime militar uma forte corrente de pensamento político econômico que atribui ao Estado a papel de protagonista no desenvolvimento econômico por intermédio da interferência estatal

⁹RICUPERO, Rubens. A diplomacia na construção do Brasil: 1750-2016. Versal, 2017, página 482.

na economia não só por meio da criação de empresas estatais, fortalecendo o desenvolvimento de industriais nacionais, mas também pelo uso de incentivos fiscais como instrumento de política econômica¹⁰.

Dessa forma, concatenando que os problemas acima apresentados são de ordem econômica e tributária, bem como a visão de política pública carecia da atuação da intervenção do Estado, em nada surpreende a rápida adoção dos tratados internacionais de bitributação no período do regime militar.

Nesse sentido, os tratados estariam a serviço de atender aos problemas anteriormente elencados por André Lara Resende¹¹ na medida que havia acentuado interesse internacional de investir na economia brasileira, sendo os tratados o meio para fornecer segurança ao capital estrangeiro de investir no Brasil sem risco de serem onerados duplamente.

Conforme destaca Schueri¹², a celebração dos tratados tratou-se, em verdade, uma das prioridades logo após a instauração do regime:

Considerando-se que o regime militar entrou em vigor em 31 de março de 1964, é forçoso concluir-se que a assinatura de acordos internacionais de bitributação figurava entre os primeiros passos do novo regime. A proximidade entre as datas (menos de três meses da tomada de poder_ revela a importância que o Governo Federal de então conferiu a esta área. (SCHUERI, 2008, p. 26)

Assim, verifica-se que os tratados internacionais de bitributação vieram ao Brasil como um instrumento de política econômica e fiscal, enquadrando-se na modalidade de países cuja receptores de capital estrangeiro, denominados Estados fonte.

1.3. Conceituação e requisitos da pluritributação

Desde já se faz importante destacar que a denominação do fenômeno da pluritributação é variada, como bitributação, dupla tributação, entre outros, nuance bem pontuada por Daniel Vitor Bellan, o qual, reconhecendo a pluralidade de palavras privilegia a “natureza jurídica efetiva”, em detrimento de rigidez vernacular:

¹⁰SCHOUERI, L. E. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008, página 269.

¹¹ RICUPERO, Rubens. *A diplomacia na construção do Brasil: 1750-2016*. Versal, 2017, página 482.

¹²SCHOUERI, L. E. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008, página 269.

Devemos ainda registrar que também serão tomadas como sinônimos as expressões “tratados internacionais contra a bitributação”, “acordos de bitributação” ou ainda, simplesmente, “tratados” ou “convenções”. Novamente aqui se faz presente a ideia da preponderância da natureza jurídica efetiva sobre o mero *nomen iures* do instituto ou conceito sob análise. (BELLAN, 2010, pág. 35).

Contudo, há margem para debate. Heleno Torres¹³ entende pelo melhor uso do termo “pluritributação” em detrimento de “dupla tributação” por tratar-se de um fenômeno que pode implicar no concurso de numerosas legislações tributárias sobre o mesmo fato jurídico, não necessariamente restringindo-se à uma relação bilateral, conforme segue:

Sem dúvida, a correção terminológica se impõe e requer o uso do termo ‘pluri’ ou múltipla’ tributação internacional de rendas, por compreender no seu bojo tanto a ‘dupla’ tributação quanto a ‘tripla’, a ‘penta’, a ‘hexa’ tributação etc. O termo ‘bitributação internacional’ será usado no curso deste trabalho apenas nos casos de estritas relações bilaterais; sendo adotada a expressão pluritributação internacional para indicar o fenômeno como tal, nos seus aspectos gerais. (Torres, 2001, página 378).

Dessa forma, buscando clareza, neste texto filiamo-nos ao uso do termo “pluritributação” quando se busca endereçar o fenômeno, tal qual Heleno Torres, sem, entretanto, deixar se socorrer aos doutrinadores que usam da terminologia de “dupla” ou “bitributação” para o mesmo fim.

Ainda outra observação de Heleno Torres¹⁴, é em relação ao cuidado de denominar antes a pluritributação enquanto um fenômeno, se esquivando de qualificá-lo como um “instituto” de direito. Isso porque inexistente manifestação vinculativa de que um Estado não pode se omitir de regular a pluritributação em qualquer ordenamento tributário, buscando fazer a pluritributação se extinguir por completo. O que há, em verdade, é o interesse em reduzir seus efeitos nefastos, de modo que seria equivocado a denominação de instituto jurídico ante tamanha indeterminação e inconcretude no seu combate. Transparente o uso da terminologia tratemos do fenômeno da pluritributação.

¹³TORRES, Heleno Taveira. “Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. página 378.

¹⁴Ibidem, página 379.

Como todo fenômeno jurídico, existem certos requisitos básicos que devem ser contemplados para que possamos ter segurança quando, de fato, se está diante da pluritributação, a fim de não haver confusão.

Conforme se extrai da Convenção Modelo da OCDE¹⁵, a pluritributação “pode ser definida generalizadamente como a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em função do mesmo objeto e por períodos idênticos” (tradução livre).

A partir da definição acima, temos, portanto, quatro elementos que se devem fazer presentes para que seja qualificada a pluritributação, são eles: (i) a pluralidade de soberanias com tributos comparáveis, (ii) correspondência do elemento material do fato gerador, (iii) correspondência do sujeito passivo, e, por fim, (iv) o mesmo intervalo de tempo.

A seguir aprofundaremos melhor cada requisito.

1.3.1. A pluralidade de soberanias com tributos comparáveis sobre o elemento material

Para que possamos entender como pode acontecer a pluralidade de soberanias sobre um mesmo fato gerador, se faz necessárias, antes, entender que o poder de tributar dos Estados dependem do *elemento de conexão*, o qual pode ser descrito, segundo Alberto Xavier¹⁶, como um ponte entre pessoas e objetos e o ordenamento á eles sobreposto.

Via de regra, há duas modalidades de elementos de conexão a fim de que uma ente privado se torne sujeito passivo de uma obrigação tributária: uma fundada no princípio da territorialidade (critério de conexão objetivo) e outra no princípio da universalidade (critério de conexão subjetivo).

Quanto ao princípio da territorialidade (*source income taxation*)¹⁷, este se revela o mais intuitivo na medida a soberania de uma país, com efeito, nasce

¹⁵ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em 25/04/2024.

¹⁶ Apud VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos . Elementos de conexão na tributação direta e suas transformações na economia digital. REVISTA JURÍDICA DA PRESIDÊNCIA, v. 24, 2022, p. 686.

¹⁷TORRES, Heleno Taveira. “Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. página 70.

atribuída à certa localidade cujo órgão estatal está sediado. Como bem pontua André Martins de Andrade¹⁸:

A territorialidade, portanto, constitui o aspecto interno da soberania, entendido como o domínio do Estado sobre seu território, sua capacidade de organização política bem como de formulação e aplicação de sua própria ordem jurídica. Esse sentido de territorialidade, vincula-se, portanto, ao próprio conceito de soberania, extremando-se da territorialidade como elemento de conexão para a delimitação de competências tributárias no plano internacional. (DE ANDRADE, 2008, página 33).

Nessa linha, o que faz o princípio da territorialidade é dizer que se um fato jurídico ocorrer dentro das fronteiras de um determinado Estado, e estando previsto na condição dentro da regra matriz de incidência tributária, tal fato está sujeito à soberania tributária do respectivo Estado.

Por sua vez, segundo Heleno Torres¹⁹, o princípio da universalidade, também denominado territorialidade pessoal, representa o elemento de conexão subjetivo. É o vínculo pessoal que uma pessoa detém com um Estado, tendo nele o domicílio fiscal da pessoa física ou jurídica. Tal forma faz com que mesmo fatos jurídicos ocorridos no exterior estejam abarcados pelo direito tributário do país em que possuem domicílio fiscal.

Nota-se que o princípio da universalidade²⁰ não tem a pretensão de excluir a territorialidade como elemento de conexão, pelo contrário, depende da sua existência para que opere efeitos na medida que é a toma por premissa o laço entre o contribuinte tributado e o território

Com efeito, a maioria dos países adota um regime misto em que tanto o princípio da territorialidade quanto o da universalidade são abarcados no ordenamento jurídico, estando, inclusive, o Brasil incluído em tal rol.

Por exemplo. Se um cidadão brasileiro auferir rendas em um país exterior possui ainda no Brasil a obrigação de pagar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto no art. 43, do Código Tributário Nacional (CTN)²¹.

¹⁸ DE ANDRADE, André Martins. "A tributação universal da renda empresarial: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora." Belo Horizonte Editora Forum, 2008, página 33.

¹⁹TORRES, Heleno Taveira. "Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas". 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. páginas 87 e 88.

²⁰Ibidem, página 89.

²¹ 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.

Observa-se com cristalina clareza como o ordenamento brasileiro adota o elemento de conexão subjetivo ao imposto sobre a renda pela redação do parágrafo 1º de tal artigo, em que expressamente se expõe a desimportância de onde se acumulou a renda, como se vê:

[...]

§ 1º **A incidência do imposto independe da** denominação da receita ou do rendimento, **da localização**, condição jurídica ou **nacionalidade da fonte, da origem** e da forma de percepção.(grifo nosso)

Assim, decorre que pode ocorrer a pluralidade de soberanias sobre o mesmo fato material em três circunstâncias. A primeira é pela ocorrência de síncrona da conexão objetiva. Conforme ilustrado por Janaina do Socorro Sarmanho Müller²²:

De modo ilustrativo, isto pode ocorrer quando: ‘Um, por exemplo, prevendo como critério de conexão o simples fato de o agente pagador da renda ser residente em seu território; outro, o fato de a renda ter sido auferida em função de atividade exercida dentro de seus domínios territoriais.’

Já noutro extremos, quando ambos os Estados se valem do elemento de conexão subjetivo, como no caso de um Estado adotar o critério de nacionalidade como vínculo para tributar enquanto o outro adotar a residência como conexão pessoal. É o caso de um cidadão com residência fiscal no Estado “A”, de nacionalidade “B”, praticar um fato gerador no Estado “C”.

Por fim, o terceiro e último é o caso de quando houver o meio termo dos extremos anteriores, um adotar a conexão subjetiva e outro a objetiva. Seria um exemplo um cidadão cujo Estado natal tribute em bases universais seus cidadãos para incidência de imposto sobre a renda, mas enquanto laborava em outro país que tribute com base na territorialidade acumulou patrimônio.

Assim, temos esclarecido o primeiro requisito da pluralidade de soberanias.

1.3.2. Identidade do sujeito passivo

É com segurança que podemos afirmar que não se trataria de uma dupla tributação se se tratassem pessoas distintas na condição de sujeito passivo, isto é,

Veja-se em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 30/04/2024.

²² Müller, Janaina do Socorro Sarmanho, Rezende, Priscilla Correa Gonçalves, Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 24, n. 130, página 44, set./out. 2016

contribuintes diferentes. Entretanto, tal simplicidade pode ser, por vezes, mais complexa do que se apresenta.

Neste tópico, é preciso introduzir a diferença entre a dupla tributação jurídica e a dupla tributação econômica. A dupla tributação econômica é quando à um mesmo fato jurídico são sobrepostos dois tributos idênticos ou similares, mas há sujeitos passivos distintos na obrigação tributária. A título de exemplo, é o caso de quando se tributa a renda de sócios ou acionista pelos lucros advindos de pessoa jurídica que já teve sua renda tributada.

Importante notar que o direito tributário internacional embora não se ocupe formalmente deste fenômeno, trata-se de matéria pertinente para se manter em vista considerando que também inúmeras vezes dupla oneração, não do sujeito passivo, mas de um elemento material, obstrui o fluxo de investimentos internacionais que, como veremos no Capítulo II, trata-se de um importante aspectos a ser considerado quando se formula um acordo de bitributação.

Assim, temos que o segundo requisitos é a incidência da pluralidade de soberanias tributárias sobre o mesmo sujeito passivo.

1.3.3. Intervalo de Tempo

Por fim, verifica-se que a imposição tributária, para fins de configuração de pluritributação, precisa ser exigida no mesmo intervalo de tempo na medida em que sendo onerados períodos diferentes não incide não se trata, portanto, do mesmo fato gerador.

Assim, constata-se que para que possamos afirmar que estamos diante da pluritributação jurídica é necessária a presença cumulativa dos elementos acima descritos, de modo que na falta de um não há não há pluritributação.

Dessa forma, em certas circunstâncias sucede que duas ou soberanias para tributar põem sob seu alcance o mesmo fato gerador, no mesmo período e o mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, tal é o fenômeno da pluritributação.

1.4. Os entraves inerentes no tratamento à pluritributação.

Como se sabe, o direito tributário constitui uma das prerrogativas mais intimamente ligadas ao exercício da soberania dos Estados, afinal, constitui sua

forma por excelência de arrecadação das receitas para operacionalização e custeio dos direitos gozados pela população. Nesse sentido, o direito tributário pode ser visto dentro da jurisdição nacional como uma exalação inerente da soberania.

Tal postulado, porém, assume uma perspectiva distinta visto que fora das margens territoriais, no qual o direito tributário pode servir a medir a extensão de onde uma soberania alcança na medida que atua como “um postulado do direito interestatal, na medida que se apresenta como na manifestação de sua expressão negativa, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do seu Sistema Tributário” (TORRES, 2001, página 66). Em outros termos, um dos indícios de que se observa da extensão de uma soberania é até onde alcança a sua capacidade de tributar.

Exemplificando o parágrafo acima, um cidadão brasileiro que nunca exerceu qualquer atividade econômica fora do Brasil jamais pode ser tributado por, digamos, o sistema tributário da Argentina pois violaria o princípio básico de soberania. Ou seja, até onde o Estado argentino pode tributar é que se estende sua soberania. Tal é o efeito do direito tributário no cenário internacional.

Traçando um paralelo, assim como uma entidade de direito privado comporta-se de maneira arisca à quem prejudicar suas receitas, uma entidade como o Estado moderno, revestido da soberania e responsabilidade para com seus cidadãos, também teria comportamento próximo no que diz respeito à suas rendas.

Conforme argumentam, Cass Robert Sustein e Stephen Holmes²³ em sua paradigmática obra, “Os Custos dos Direitos — Por que a liberdade depende dos tributos”, somente as determinações e vedações previstas na letra da lei não possuem o poder de fazer valer tal lei na realidade do cidadão. Pelo contrário, o direito positivo do Estado somente se concretiza até onde há uma estrutura capaz de suportá-lo. A oneração do contribuinte, portanto, se revela como o meio pelo qual o erário pode arcar com as despesas que tornam o direito do papel em realidade concreta.

Por outro lado, a oneração excessiva do contribuinte pode prejudicar os próprios fundos do Estado e inviabilizar a própria manutenção dos seus cidadãos. Ou seja, há uma constante busca de equilíbrio no qual pelem o Estado e o

²³ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

contribuinte, respectivamente, o risco de quebra do Estado e o risco de quebra do contribuinte²⁴.

Perante tal atrito interno e somado à interdependência econômica das diferentes nações anteriormente apresentada é que a pluritributação se encontra em um cruzamento delicado: o quão benéfico é para cada Estado abrir mão de uma parcela de sua tributação para impulsionar as atividades econômicas e fluxo de pessoas, neste ato flexibilizando a sua soberania e reduzindo a receita em seus cofres?

Com efeito, embora se observe com nitidez que há um amplo interesse dos próprios Estados soberanos para conformar a tributação com o desenvolvimento econômico, é possível dizer que a formulação de acordo internacionais depende consideravelmente das circunstâncias de cada caso, uma vez que tal cálculo implica em uma variedade de fatores. Se assim não fosse, bastaria um único tratado multilateral de várias nações para erradicar a pluritributação, um sonho inatingível para os tributaristas pela complexidade inimaginável de se consumir.

Nesse sentido, portanto, é que se enxerga que em razão dos entes envolvidos como Estados soberanos, agentes econômicos de grande porte, organizações internacionais, é que existem certos entraves constantes no tratamento dos tratados de pluritributação por dizerem respeito à redução da receita estatal, mas, ao mesmo tempo, fortalecer um ambiente propício ao investimento, que serão melhores explorados no curso deste trabalho.

1.5. Síntese do Capítulo I

No decorrer deste primeiro capítulo, se constatou como que o advento de uma economia internacional extremamente arraigada no intercâmbio comercial de produtos e serviços entre as nações do mundo provocou na esfera do direito a necessidade de endereçar ocasiões em que duas ou mais soberanias estatais incidiam sobre um mesmo fato gerador material, em um mesmo período de tempo e a mesma identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, elementos indispensáveis para a caracterização do fenômeno denominado pluritributação.

²⁴ROCHA, Sergio André. "Tributação internacional". São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013, Capítulo 1.

Nesse sentido, atentando-se a necessidade de conformação das pluralidade de soberanias tributárias destacaram-se duas grandes movimentações de organizações internacionais no tratamento à pluritributação, primeiro com a OECD (atual OCDE) e posteriormente com a ONU, ambas lançando mão suas respectivas Convenções Modelos a fim de oferecer aos Estados um texto referencial para administrar o fenômeno da pluritributação.

Entretanto, ao contrário do que pode-se conjecturar, tais situações não são de tão simples solução por ter necessariamente de lidar com certos entraves, tais são fundamentais aspectos inerentes à discussão: (i) o legítimo exercício da soberania dos Estados e (ii) a necessidade de arrecadação de receitas para concretização dos meios estatais para fazer valer os direitos previstos no texto frio da lei.

No que se refere ao primeiro aspecto levantado, frisa-se que tal entrave se deve muito em função do íntimo liame existente entre a soberania de um Estado e a sua prerrogativa de tributar seus cidadãos. Em uma análise mais detalhada, verifica-se que a capacidade de tributar de um Estado está diretamente proporcional ao alcance de sua soberania. Tal aspecto tributário se revela no cenário internacional como interessante mecanismo para identificar que os limites de uma soberania não se encontram restringidos pelas fronteiras territoriais, como demonstrado pelo critério de conexão subjetivo, de modo que diz respeito diretamente à ocorrência da pluritributação uma vez que para sua qualificação é necessário a presença de uma pluralidade de soberanias tributárias incidindo sobre um mesmo fato.

Já quanto ao segundo aspecto descrito, a necessidade de arrecadação para a concretização dos direitos, trata-se igualmente de outro entrave que os Estados se deparam ao tentar regular o fenômeno da pluritributação na medida que muitas vezes a administração da pluritributação implica em uma repartição das receitas tributárias entre os Estados ou ainda de uma renúncia fiscal, medidas que impactam diretamente o nível de arrecadação auferido pela entidade estatal, mas da mesma forma importante para a manutenção da atividade econômica e, sobretudo, para países em desenvolvimento, a captação de recursos financeiros para o impulsionamento econômico de economias emergentes e carentes de financiamento.

Dessa forma, contemplados, respectivamente, a origem em que se consumou o direito tributário internacional, o objeto (a pluritributação) de seu estudo com seus

requisitos qualificados, todos cumulativos, os entraves inerentes na administração do objeto, aprofundar-se-á na sequência os instrumentos que os Estados soberanos se valem para gerenciar a pluritributação.

CAPÍTULO II

As medidas unilaterais e os tratados internacionais na prevenção à pluritributação

2. As medidas unilaterais e os tratados de bitributação.

Sabemos já como o direito tributário internacional trata-se de matéria que ganhou exponencial relevância conforme se intensificava o processo de globalização e que seu objeto de estudo é o fenômeno denominado pluritributação, o qual possui uma série de requisitos cumulativos para sua qualificação. Além disso, também já se observou que devido à natureza da tributação estar intimamente ligada ao exercício de soberania dos Estados, existem certas dificuldades intrínsecas na formulação dos tratados internacionais.

Assim, consolidada esta primeira parte conceitual, é fundamental aprofundar mais detalhadamente em quais instrumentos pelos quais os Estados se municiam para se conformarem a pluritributação sobre seus contribuintes e demais agentes econômicos relevantes. Tais meios são, nomeadamente, os tratados internacionais e as medidas unilaterais a neste capítulo melhor descritas.

2.1. As medidas unilaterais

Medidas unilaterais são, na sua mais singela natureza, uma reorganização de maneira independente e autônoma de um Estado sobre o direito tributário interno de maneira que venha a amenizar ou neutralizar os prejuízos que determinado agente econômico em foco venha a sofrer com a ocorrência da pluritributação.

Partindo do princípio que já foi demonstrado que a ocorrência da pluritributação provoca efeitos econômicos nefastos, observa-se que um sistema tributário além de atender à sua função arrecadatória deve também administrar sua carga tributária a fim de evitar uma oneração tão grande que inviabilize o desenvolvimento econômico. Não em vão existem faixas de isenção ao imposto de renda em determinados valores segundo a capacidade econômica do contribuinte e outras formas de desonerar o contribuinte hipossuficiente, demonstrando a

inequívoca necessidade de um ordenamento tributário de se balizar pela capacidade contributiva que seus cidadãos dispõem.

Nessa linha, a situação ideal com a adoção das medidas unilaterais é atingir uma neutralidade tributária. Conforme preceituado por Fernando Aurélio Zilveti²⁵: “Considera-se neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, confira segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial”.

Helena Torres também dissertando sobre a neutralidade leciona que o princípio da neutralidade fiscal, também denominado “*nacional individual horizontal tax equity*”, não necessariamente visa o benefício necessariamente auferido ao contribuinte, mas, sobretudo, às vantagens próprias que venha a auferir, uma *eficiência global* para tributação²⁶.

Com efeito, existe uma miríade de atos de direito público interno que buscam atingir a referida neutralidade, sendo os mais comumente utilizados os métodos de isenção e o método de crédito, havendo ainda outros como o método da dedução simples, dedução total, imputação do imposto subjacente entre outros.

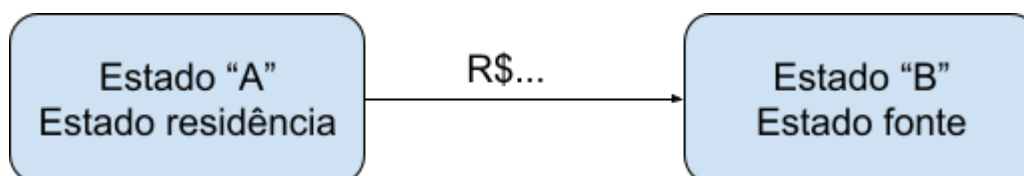
2.1.1. O método da isenção.

Iniciaremos com o método da isenção (*tax exemption*). Conforme o próprio nome denota, trata-se de uma renúncia fiscal costumeiramente feita pelo Estado de residência para tornar isentos os rendimentos já tributados no Estado fonte, onde é produzido, funcionando da seguinte forma.

Um certo Estado “A” possui um cidadão com domicílio tributário em seu território, de modo que, pelo critério de conexão subjetiva deve pagar tributos. Tal cidadão, municiado de recursos financeiros, decide investir em uma oportunidade de negócios localizado no país “B”, assim faz um aporte de capital no país estrangeiro “B”:

²⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Revista direito tributário atual**, n. 19, 2005, página 24.

²⁶ TORRES, Helena Taveira. “Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. página 471



Decorrido certo tempo, o negócio rendeu o total de R\$1.000,00 a título de dividendos e temos que o Estado fonte "B" possui sobre tal rendimento a alíquota de 10% (R\$100,00). Já o Estado residência "A" também possui a tributação sobre dividendos, mas no importe de 15% de alíquota. Dessa forma, se inexistir qualquer medida que gerencie a pluritributação nessa situação, a tributação total sobre o contribuinte será equivalente a 25% (10% do Estado "A" somado ao 15% do Estado "B") dos R\$1.000,00.

Contudo, se adotado o método de isenção, o cidadão ao retornar seus rendimentos ao Estado residência "A", não haverá nova tributação de 15% sobre os rendimentos uma vez que são isentos.



Como se percebe, neste método, portanto, privilegia-se o elemento de conexão da territorialidade, visto que os tributos é o Estado de residência abre mão dos tributos a que teria direito para possibilitar ao Estado da fonte a tributação²⁷.

Assim como pontuado por Janaina do Socorro Sarmanho Müller e Priscilla Correa Gonçalves Rezende²⁸, um aspecto importante a ser notado é que a isenção não é um mero abatimento, mas de fato uma isenção. A explicação jaz no fato de que os rendimentos oriundos do país fonte sequer são enquadrados na matriz de incidência tributária do país residência por força do ato unilateral que o país de

²⁷Apud Silva, Natalie Matos. As cláusulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação. Diss. Universidade de São Paulo, 2013.página 22.

²⁸Müller, Janaína do Socorro Sarmanho, Rezende, Priscilla Correa Gonçalves, Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 24, n. 130, p. 3 48, set./out. 2016

residência providenciou, não chegando, assim, a se constituírem como fato gerador o rendimento.

Entretanto, em que pese tal método desonere tributariamente o sujeito passivo de arcar novamente com o tributo já custeado, não significa que o contribuinte se eximirá completamente de implicações tributárias no Estado de residência.

É o caso de quando, nos países onde há progressividade de imposto de renda, o valor coberto a título de isenção ainda é somado aos rendimentos produzidos internamente no país de residência para se determinar a base de cálculo da alíquota de imposto de renda que deve incidir sobre o sujeito passivo. Tal modalidade de isenção denomina-se isenção com progressividade, ao passo que quando não se considera, utilizando-se somente dos rendimentos auferidos internamente, denomina-se isenção integral.

Ainda fazendo uso do exemplo anteriormente construído, o valor de R\$900,00 (valor já descontado os tributos exigidos no Estado fonte “B”) seria computado para fins de cálculo da alíquota de imposto de renda, enquanto nos países de isenção integral haveria, em verdade, a total desconsideração do valor auferido sendo somente contado o valor que o cidadão auferiu dentro do território do Estado “A”.

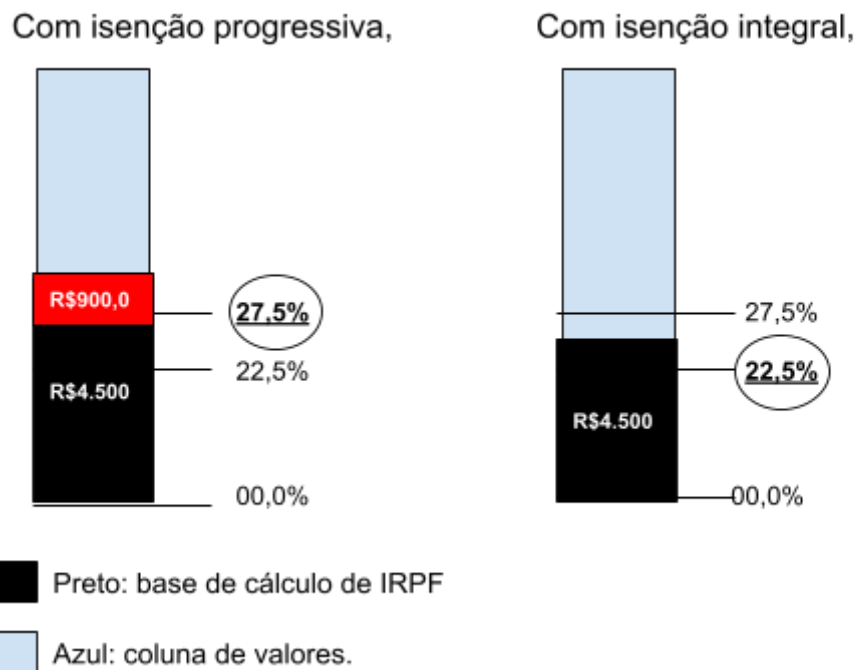
Para maior clareza, hipoteticamente, um cidadão brasileiro no total auferisse a renda equivalente à R\$4.500,00 dentro do território brasileiro, enquadrando-se, assim, na alíquota de tributação equivalente à 22,5% na Tabela de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF)²⁹.

No entanto, imagine-se que esse mesmo cidadão no mesmo ano fiscal auferiu mais R\$900,00 de dividendos de um investimento estrangeiro contemplado pela isenção com progressividade. Eis agora a diferença prática entre os dois regimes de isenção: caso o Brasil institísse perante o país de fonte a isenção progressiva, o cidadão passaria, assim, para a próxima faixa de imposto de renda na alíquota de 27,5%. Se, entretanto, a medida unilateral de isenção for do tipo integral, o contribuinte permanecerá na mesma faixa de imposto de renda de 22,5% pois o valor não seria considerado, assim como esquematizado na tabela abaixo:

²⁹ “Tributação de 2023”. Veja-se em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>

Acesso em 10/05/2024.



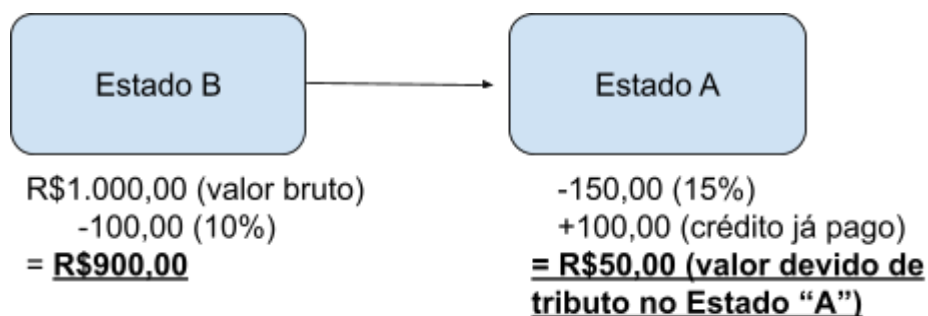
2.1.2. O método do crédito

Já o método do crédito, também denominado de método da dedução do imposto ou de imputação, segue em uma linha de funcionamento distinta. A ideia central neste método é que o valor pago de tributo no Estado fonte seja considerado como um crédito perante a autoridade fazendária no Estado de residência³⁰.

Novamente nos socorrendo ao exemplo anteriormente dado, vemos que o valor pago a título de imposto sobre dividendos no Estado fonte “B” equivale à R\$100,00 (10% de R\$1.000,00), enquanto o devido no Estado “A” equivale a R\$150,00 (15% de R\$1.000,00).

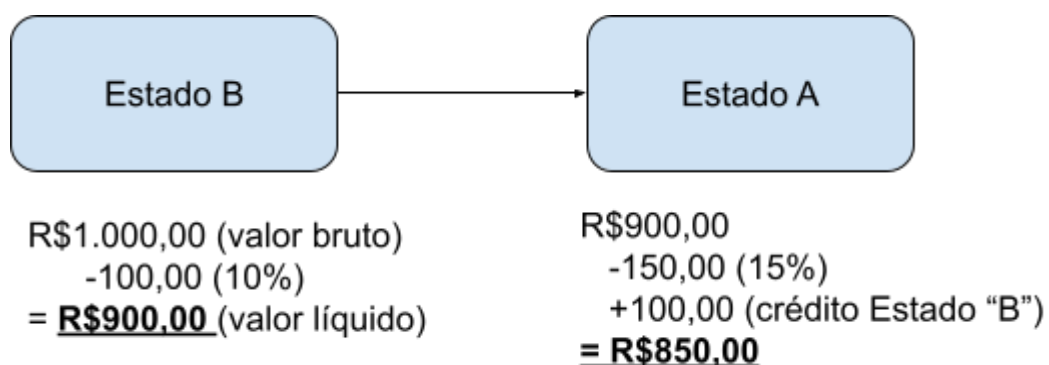
Nesse caso, se o Estado residência “A” instituisse o método de crédito, tendo em vista o Estado residência “A” possui o total de R\$150,00 a cobrar do contribuinte, ele toma como crédito os R\$100,00 já custeados no Estado fonte “B”, de maneira que, temos que o valor líquido de tributo no Estado de residência a ser quitado equivale a R\$50,00:

³⁰ Comentários à Convenção Modelo da OCDE, Introdução, parágrafo 25. Veja-se em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>



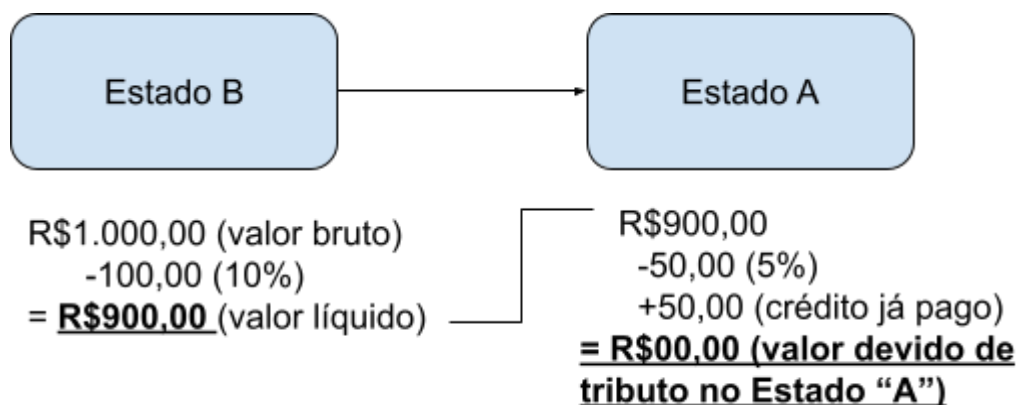
Assim como a isenção, tal método também possui suas subdivisões, respectivamente, a do crédito integral (*full credit*) e a de crédito ordinário (*ordinary credit*).

Com a adoção do método de crédito integral, toma-se a totalidade de tributos pagos no Estado fonte e o usa integralmente como crédito a ser compensado com o imposto devido internamente no Estado de residência sobre sua renda global.



Ocorre que com o método de crédito ordinário, ao contribuinte ainda é facultado usar do tributo pago no exterior como crédito, mas limitado ao imposto internamente devido sobre proventos estrangeiros.

Se, no exemplo supracitado, a alíquota do Estado residência "A" correspondesse à 5%, a compensação seria limitada à esse percentual, ainda que o tributo pago no país de fonte seja superior:



Vale ressaltar que o método do crédito ordinário é o mais amplamente acolhido pela prática internacional, incluindo nesse âmbito o Brasil como se faz constar no Decreto n° 9.580/2018³¹, que regula a fiscalização e arrecadação do Imposto de Renda Renda e Proventos de Qualquer Natureza, conforme destacado pelo art. 458:

Art. 458. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada, direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no País, até o limite imposto sobre a renda incidente no País sobre as referidas parcelas.

§ 1º Para fins do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira (Lei n° 12.973, de 2014, art. 87, § 1º)

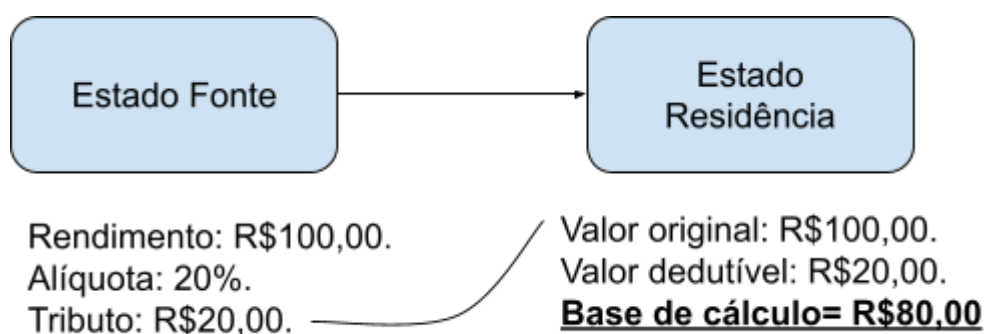
Assim, temos esclarecido o método do crédito.

2.1.3. O método da dedução

Em que pese os mais convencionais métodos serem de fato o da isenção e o do crédito, outro digno de menção é o método da dedução, o qual constitui no enquadramento dos tributos pagos nos países fonte como despesas dedutíveis da base de cálculo no tributo do país de residência.

³¹ “Regulamento do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. Veja-se em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4. Acesso em 16/05/2024.

Conforme explica Heleno Torres³², para que o valor pago em tributação seja passível de dedução torna-se necessário que tais tributos estejam ligados inerentemente ao exercício da empresa e sua atividade produtiva. Ao final, o valor percebido como dedutível é descontado da base de cálculo sobre o qual aplica-se a alíquota incidente:



O referido método, entretanto, comumente encontra seu lugar com aplicação apenas subsidiária para quando há tributos pagos, mas que não tenham uma tipologia análoga no país de residência, caso contrário, poderiam encontrar respaldo no método de crédito anteriormente dissertado.

Neste assunto, o autor ainda qualifica o método da dedução como um meio termo entre o método de isenção e o método do crédito ao ponderar que “nada obstante as razões de cada um serem diversas e a dedução não dispor do mesmo nível de eficácia que dispõem a isenção e o crédito de imposto” (Heleno Torres, 2001, p. 471).

2.2.4. O método do crédito de imposto societário

Por fim, um último mecanismo de pertinência para a administração das relações tributárias internacionais refere-se a um método denominado “crédito de imposto societário”.

Assim como abordamos anteriormente no Capítulo I, existe a bitributação jurídica e a bitributação econômica, distinguindo pelo fato de na primeira a mesma pessoa encontra-se na condição de sujeito passivo de duas obrigações tributárias,

³²TORRES, Heleno Taveira. “Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, página 470.

ao passo que na segunda são pessoas distintas, mas o elemento material, temporal e a pluralidade de soberanias tributárias incidentes permanece idêntica.

Nesse sentido, o crédito de imposto societário destina-se para a situação da dupla tributação *econômica* quando uma empresa tem seus lucros tributados (IRPJ) e ao fazer a distribuição dos dividendos tais rendimentos são igualmente tributados (IRPF), de modo que o fato econômico tributado é idêntico, qual seja, o rendimento da empresa pela sua atividade econômica.

Uma alternativa a essa situação é tornar os dividendos isentos, como é o caso brasileiro dos dividendos de acionistas (art. 10 da Lei nº 9.249/95³³). Entretanto, preferindo-se seguir por outra linha, o que o crédito de imposto societário faz é criar para o contribuinte pessoa física um crédito correspondente ao imposto pago pela empresa no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) proporcional às quotas detidas.

Em que pese este método não dizer respeito diretamente à pluritributação jurídica, considera-se importante fazê-lo constar no rol de medidas unilaterais visto que no mundo globalizado notoriamente o fluxo de investimentos se faz muito presente por intermédio do mercado de ações internacionais, possibilitando à investidores de diferentes partes do globo a investir em economias muito distantes. Da mesma maneira pode-se afirmar que o advento de plataformas digitais especializadas sem dúvida consta como um fator determinante para a ampliação do acesso à investimento

A grosso modo, em que pese ainda existam uma miríade de métodos, importa dizer que tais são os principais métodos que um Estado pode unilateralmente administrar a pluritributação, sem prejuízo da adoção de outros instrumentos.

2.2. Os tratados de bitributação

Se, por um lado, apresentamos as medidas unilaterais, atos das autoridades de direito interno que os Estados de residência promovem, por outro lado, os tratados internacionais são, por excelência, o instrumento de compromissos entre as

³³ “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. Veja-se em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm . Acesso em 17/05/2024.

nações³⁴. Nos termos do art. 2º da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados Internacionais (1969)³⁵: “Tratado é o acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular”.

Conforme leciona Francisco Rezek³⁶, os tratados internacionais se dividem em duas ordens conforme sua natureza, havendo os tratados-contratos e os tratados-lei, ou normativos.

Nesse sentido, segundo Charles Rousseau, por tratados de natureza contratual, entende-se aqueles que objetivam à uma operação jurídica³⁷, como uma aliança formal, um acordo comercial, cessão de terras entre outros. Em outros termos, é a ocasião em que duas nações buscam obter um bem ou direito que pertence à outra.

Já os tratados-lei têm a finalidade de criar uma regra objetiva de direito impondo aos Estados signatários o dever *erga omnes* de se sujeitar às cláusulas celebradas, produzindo, assim, um tratado de teor normativo.

Especificamente na seara tributária, conforme André Martins de Andrade, os tratados de bitributação visam à “harmonização dos interesses em jogo, com vistas à almejada neutralidade fiscal. A neutralidade, do ponto de vista do investidor, pode ser definida como a situação em que o fator tributário não pesa na balança da decisão em favor de um ou outra jurisdição” (ANDRADE, 2008, página 183).

Assim, um dos fins propostos pelos tratados é alcançar um estado de equilíbrio entre as tributações envolvidas de tal maneira que ao contribuinte seja desnecessário considerar nos cálculos de planejamento o fenômeno da pluritributação, na medida que já estaria sob a previsão do tratado celebrado.

Se, por um lado, os acordos de bitributação buscam atender as demandas do âmbito privado de maneira a desobstruir as operações econômicas, evitando assim a oneração excessiva do mesmo sujeito passivo, pela parte das autoridades fiscais envolvidos também se revela interessante a celebração de tais acordos como uma maneira prevenir a evasão fiscal.

³⁴ VARELLA, Marcelo D. Direito internacional público. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2019. p. 17.

³⁵ “Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados” Veja-se em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em 21/05/2024.

³⁶ REZEK, Francisco. Direito internacional público. São Paulo. SRV Editora LTDA, 2024. p. 17.

³⁷ REZEK *apud* CHARLES ROUSSEAU

Assim, considerando que os tratados internacionais de bitributação buscam atingir a conjugação dos interesses entre duas partes, qualificam-se na condição de tratados-contratos. A seguir aprofundaremos a recepção dos tratados e explicaremos como operam tais tratados para evitar a bitributação.

2.2.1. Recepção de tratados tributários

Se viu até o momento que os tratados internacionais são instrumentos de mútuo interesse entre a esfera das instituições do direito público e direito privado, ambos angariando frutos ainda que com finalidades distintas.

Cabe agora aprofundar mais detalhadamente como de fato um tratado internacional é introduzido no corpo de normas jurídicas internas do ordenamento brasileiro e como passa a produzir efeitos concretos sobre a realidade dos contribuintes.

Tradicionalmente, a doutrina costuma identificar duas maiores correntes para concatenar o ordenamento internacional em relação ao interno, conhecidas como a teoria monista e a teoria dualista.

A grosso modo, segundo preceitua a corrente monista³⁸, tanto o ordenamento interno de um Estado como as normas que o referido Estado voluntariamente se subordina, os tratados e convenções, constituem em verdade um único ordenamento em que colocam-se em pé de igualdade o direito interno assim como as normas advindas de compromissos internacionais, tendo como forte representante o renomado jurista Hans Kelsen em seu trabalho "*Les Rapports de Système entre le Droit Interne et le Droit International Public*".

Por sua vez, arguida pelo ilustre jurista Triepel³⁹, a corrente dualista enxerga uma divisão clara entre os dois ordenamentos, de maneira que tratam-se de espaços normativos distintos a esfera internacional e a esfera interna de aplicação da norma. Segundo o jurista, existe uma pluralidade de aspectos que provocam a existência de dois ordenamentos que distintos, dentre os quais a fonte do direito na medida que o direito interno tem sua fonte na conjugação vontades dos cidadão, de onde emana a soberania estatal, enquanto o direito internacional tem sua fonte no

³⁸ FARIA, Bianca Castellar de. A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro. 2006. página 27.

³⁹Ibidem, página 29.

posicionamento unilateral de cada nação, independente do que venha se constatar como vontade dos demais Estados,

Não obstante, ante as descritas correntes, Heleno Torres com a habitual clareza pontua que em verdade não se trata da esfera dogmática a decidir se um determinado ordenamento adere à uma visão monista ou dualista, mas somente a análise das disposições constitucionais sobre a incorporação das regras: “Somente a leitura precisa do ordenamento nos autorizará a definir o sistema jurídico como ‘monista’ ou ‘dualista’, segundo a opção que tenha feito o Constituinte quanto à presença de normas internacionais no sistema” (Heleno Torres, 2001, p. 558).

Nesse sentido, o doutrinador⁴⁰ ainda preceitua leciona a existência de três modalidades pelas quais um tratado vem a ser recebido no direito interno: (i) o reconhecimento automático, (ii) a incorporação e, por fim, (iii) a transformação. Respectivamente, definir-se-á cada um.

Por recepção na forma de reconhecimento automático, entende-se que uma vez assinado o tratado passa a valer e produzir efeitos no ato de sua assinatura, como leva a crer o nome, passa a possuir validade perante as autoridades públicas de direito interno automaticamente, sendo desnecessário o processamento em qualquer maneira.

Já a incorporação constitui em um processamento em que o tratado ou convenção celebrado é ratificado pelo órgão legislativo para então produzir efeitos *ex nunc*.

Por fim, a última modalidade é a de transformação. Em tal modo de recepção, não só o órgão legislativo competente haverá de anuir com os termos do acordo, mas ainda por deter regramento rígido e formalista, só serão considerados definitivamente recebidos no seu direito interno quando os termos do acordo forem transmitidos em inteiro teor para a publicação de uma lei nacional, a partir de quando, com efeito, são válidas perante o ordenamento interno.

Serve a título de exemplo o ordenamento brasileiro neste último molde. Via de regra, e independente da matéria que versam, os tratados passam pelo seguinte trâmite: após serem celebrados pelo Presidente da República (art. 84, VIII, CF), os tratados são ratificados pelo Congresso Nacional (art. 49, I, CF) para, enfim, ser

⁴⁰TORRES, Heleno Taveira. “Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, página 561.

publicado internamente como na forma de decreto, a partir de quando entram em vigor na forma da lei.

Importante frisar que o procedimento de ratificação do tratado, contudo, não encerra eventuais dificuldades oriundas da efetiva implementação da lei agora internamente em vigor. Trata-se dos casos em que os tratados firmados com nações possuem disposições e cláusulas que vão na contramão do direito interno, ainda que ratificados, havendo, portanto, antinomia de regras.

Uma vez constatada a desconfortável situação de antinomia, o direito se municia de regras a fim de balancear qual vale em detrimento da outra, tais são os critérios (i) temporal (*lex posterior derogat priori*), (ii) hierárquico (*lex superior derogat inferiori*) e (iii) o critério de especialidade (*lex specialis derogat generali*).

Inclusive, em atenção ao terceiro critério, em que pese existam eventuais divergências quanto à hierarquia dos tratados frente à legislação infraconstitucional, é correto afirmar que todo tratado celebrado com Brasil se subordina, antes de tudo, à Constituição. Ao menos neste ponto inexistente divergência, mesmo como se vê pela jurisprudência do STF:

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. (ADI 1480 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04-09-1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213) (grifo nosso)

No caso do ordenamento tributário brasileiro, possui especial destaque o art. 98 do CTN, colocando em paridade as normas tributárias oriundas de tratados com a legislação tributária interna:

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

A partir da leitura do supracitado dispositivo, verifica-se que, via de regra, na celebração de acordo internacional de conteúdo tributário, o ordenamento tributário brasileiro tem o condão de alterar as normas tributárias, formalmente acenando para um comportamento monista na esfera tributária, mas que, em termos práticos, permanece com rígidas normas de validade para a recepção no ordenamento brasileiro, como apresentado na recepção por transformação.

Ainda neste tópico faz-se necessário ressaltar outra aparente polêmica na negociação de tratados de natureza tributária. Por força do princípio federativo, vigora no ordenamento brasileiro autonomia administrativa bem como tributária entre entes federativos, conforme se vê lapidado no art. 18 da Constituição Federal, elegido à cláusula pétrea no art. 60, §4º, também da Constituição.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

[...]

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[..]

I - a forma federativa de Estado;

Já no âmbito tributário do ordenamento interno cada ente federativo goza da autonomia para legislar sobre os tributos cuja sua competência tenha sido determinada previamente, conforme art. 6 e 7 do CTN:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

[...]

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária,

conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

Entretanto, nos meandros do direito internacional tributário a situação muda uma vez que o exercício da soberania depende da capacidade de negociar alterações internas do ordenamento tributário.

Em que pese a expressa vedação prevista no art. 151, III, da Constituição Federal de à União estabelecer isenções para os demais entes federativos, gozando não da posição de ente federativo nacional, mas sim de pessoa jurídica de direito internacional, possui a União a prerrogativa de negociar tratados internacionais que versem sobre o direito tributário mesmo quando digam respeito á competências tributárias de outros entes federativos, como Estados e Municípios.

Uma vez entendido sob que fundamentos se sustenta a recepção do tratado internacional de cunho tributário, dissertar-se-á sobre o funcionamento dos tratados através da Convenção Modelo OCDE, de longe a mais proeminente convenção entre as existentes e, após, explorar o funcionamento das suas cláusulas mais utilizadas: a *matching credit* e a *tax sparing*.

2.2.2. Como operam as cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*

Como se viu, os tratados de bitributação são a maneira pela qual os Estados soberanos conformarem suas pretensões tributárias de modo a não inviabilizar as operações dos agentes econômicos, a prevenir a evasão fiscal dentre outros fins.

Diferente das medidas unilaterais, as quais visam a mitigação ou anulação dos efeitos da pluritributação, os tratados possuem natureza distinta: buscam organizar a repartição das receitas tributárias e formalizar compromissos em um ato bilateral. Inclusive, muitas vezes os acordos se orientam conforme alguma norma de isenção ou crédito já formalizada internamente, engajando com tais métodos para melhor aproveitamento.

Mas uma das diferenças substanciais entre as medidas unilaterais e tratados, é que nos tratados busca-se, sobretudo, efetivamente criar um benefício fiscal de modo a atrair o interesse do investidor. Via de regra, observa-se que as medidas unilaterais não têm necessariamente essa faculdade, regendo-se pela busca da neutralidade fiscal, mas passo que os acordos de bitributação tentam incentivar o investidor.

Isso é especialmente importante no cenário internacional ao considerar que os países desenvolvidos tradicionalmente ocupam o papel de Estado de residência, por serem majoritariamente exportadores de capital, ao passo que os países subdesenvolvidos ocupam o papel de importadores de capital, Estados da fonte.

Tendo em vista esse interesse, no decorrer da prática de celebração dos tratados de bitributação, duas cláusulas em especial tiveram notável destaque enquanto método para garantir um interesse financeiro no investidor, se tornando de reiterado uso, são elas as cláusulas de crédito de imposto propriamente dito (*tax sparing*) e as cláusulas de crédito de imposto fictício (*matching credit*)⁴¹.

2.2.3.1. A cláusula de *tax sparing*

Iniciando com a cláusula de *tax sparing*, Heleno Torres a descreve como “um crédito tributário que deveria ter sido pago no caso da fonte caso não existissem quaisquer formas de isenção ou de incentivos oferecidas”⁴². Tal cláusula tem por fim sanear o problema que anteriormente apontamos: busca provocar uma vantagem financeira e despertar o interesse do investidor.

Isso ocorre da seguinte maneira. Imaginando que a empresa “Alfa” residente no Estado “A”, de alíquota de 15%, abre uma filial no Estado “B”, cuja alíquota é de 10%. De acordo com o que apresentamos nas medidas unilaterais, para não onerar a referida empresa duplamente se instalou no Estado residência “A” o método do crédito sobre seus rendimentos já tributados no Estado fonte “B”.

Assim, teríamos nesse caso que seria devido de tributo a porcentagem de 5% no Estado residente “A” pois estaria sendo abatido o valor de 10% pagos no Estado fonte “B”.

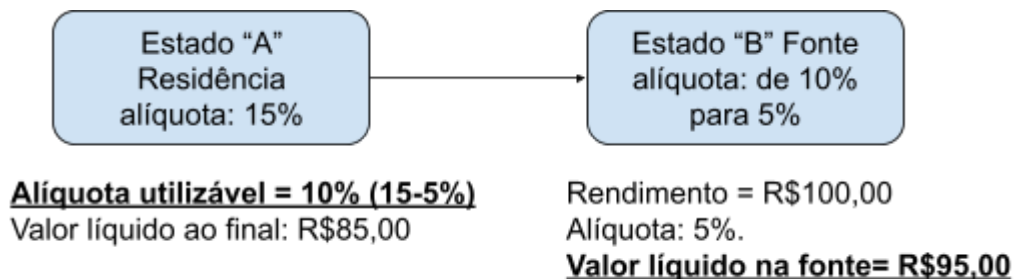
Ocorre que caso o Estado fonte “B” buscasse criar um incentivo fiscal a fim de atrair investimentos em seu território e reduzisse sua alíquota de 10% para 5%, tal efeito não surtiria o efeito desejado. Isso porque, conforme elucida Natalie Matos Silva⁴³, devido ao modo de funcionamento do método de crédito o valor pago no Estado fonte “B”, equivalente à 5%, abateria somente o referido valor, sendo o

⁴¹TORRES, Heleno Taveira. “Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, página 464.

⁴²Ibidem, página 464.

⁴³Silva, Natalie Matos. As clausulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação. Diss. Universidade de São Paulo, 2013, página 27.

excedente cobrado pelo Estado residência “A”. Ou seja, o benefício desejado, de atrair o investidor estrangeiro e a empresa “Alfa” inexistente, pois em ambos os cenários será pago o mesmo montante de tributo:



Assim, em que pese os esforços do Estado fonte “B” ter envidado esforços para criar um incentivo fiscal para acúmulo de investimentos, tal medida se revela indiferente ao investidor e provocando maior receita no Estado de residência “A” visto que o valor de 5% antes angariado ao Estado fonte vai aos cofres do Estado de residência.

Observando tal situação, portanto, desenvolveu-se a cláusula de *tax sparing* nos tratados internacionais. Com a utilização de tal cláusula a renúncia feita pelo Estado fonte no importe de 5% se torna crédito no Estado de residência.

No caso acima, aplicando-se a cláusula de crédito de imposto propriamente dito, o valor que inicialmente foi alvo do incentivo fiscal, a renúncia fiscal de 5% do Estado fonte “B”, torna-se crédito no Estado residência “A”, criando assim um genuíno incentivo fiscal para o investidor visto que a alíquota no Estado residência “A” seria equivalente à 5% em detrimento de 15% e as empresas passarem a atuar no país fonte, visto que não mais seriam tributadas da mesma maneira:

Assim, temos que:

Estado fonte “B”	
Rendimento	R\$100,00
Alíquota (5%)	R\$5,00
Rendimento líquido:	R\$95,00
Estado residência “A”	
Rendimento	R\$100,00
Alíquota (15%)	-R\$15,00
Crédito (5% da renúncia fiscal + 5% já pago)	+R\$10,00
Tributação final:	-R\$5,0
Oneração total	
Rendimento original	R\$100,00
Tributação (A + B)	-R\$10,00
Rendimento líquido	R\$90,00

Tal mecanismo se operacionaliza⁴⁴ através da emissão de documento idôneo que dispõe a respeito da liquidação fictícia dos tributos em verdade isentos, sendo tal documento utilizado para fins de constituição de crédito no Estado de residência.

Não obstante o seu interessante uso é preciso endereçar que permeia profunda polêmica a respeito da utilização do *tax sparing*, havendo, inclusive, países que inflexivelmente recusam-se a celebrar tratados em que contenha a referida cláusula, como os Estados Unidos. Esta controvérsia será melhor aprofundada no Capítulo III.

2.2.3.2. A Cláusula de *Matching Credit*

Por sua vez, a cláusula do crédito de imposto fictício opera de maneira consideravelmente distinta. Constitui a cláusula de *matching credit* em um crédito

⁴⁴TORRES, Heleno Taveira. “Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas”. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, página 467.

prefixado ficticiamente como se fosse o imposto pago no país de fonte que se converte em crédito perante a autoridade fiscal do país de residência⁴⁵. Nota-se que cada alíquota prefixada deve se dirigir à cada tributo de maneira específica.

Assim, se no exemplo anterior tivermos Estado de residência “A” um tratado contendo cláusula de *matching credit*, este poderia prever uma alíquota prefixada de 10% para juros, 15% para dividendos e 12% para *royalties* de rendimentos oriundos do Estado “B”.

Comparando-se ambos os métodos, é possível perceber certo grau de premissas pelos quais ambos se sustentam, como a intenção de não meramente harmonizar as soberanias tributárias e alcançar uma neutralidade tributária, mas ambas visam alcançar a situação em que ao investidor é economicamente vantajoso empreender no país da fonte.

Entretanto, a principal diferença entre os dois instrumentos reside no modo de operação: enquanto o *matching credit* possui uma previsibilidade a respeito da alíquota de crédito, a alíquota no *sparing credit* está apta a sofrer variações conforme a isenção. Conforme leciona Schueri⁴⁶, o *matching credit* não depende da existência de uma isenção para ser celebrado via tratado uma vez que se vale de uma ficção.

Servindo um exemplo, se firmado um acordo com previsão de *matching credit* com uma alíquota fictícia de 10%, mas o valor real da alíquota sofre uma alteração para 20%, a previsão no tratado não acompanha o tributo efetivamente pago, correndo o risco de perder o custo benefício oferecido ao investidor. Essa problemática não se encontraria se o tratado estivesse com cláusula de *tax sparing*, visto que independente da variação concedida pela isenção do Estado fonte, haveria o necessário abatimento no Estado de residência do valor de 20%, mantendo-se, dessa forma, o benefício econômico.

Nada obstante, uma situação diversa pode se observar se em um Estado de fonte a isenção deixar de existir, igualmente caindo o mecanismo de operação da cláusula de *tax sparing* pois inexistente mais referencial para constituição de crédito. Nessa circunstância, existindo tratado com cláusula de *matching credit* a situação não sofre mudanças pois o crédito é prefixado em valor fictício.

⁴⁵Ibidem, página 468.

⁴⁶Silva, Natalie Matos. As clausulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação. Diss. Universidade de São Paulo, 2013, página 94, *Apud* Schueri.

Tais exemplos servem somente para ilustrar as feições distintas que as cláusulas podem exercer, dependendo consideravelmente de cada caso concreto uma vez que pode um dos Estados contratantes em qualquer dos casos acima descritos simplesmente denunciar o tratado por não ser mais economicamente recompensador.

2.3. Síntese do Capítulo II

Em conclusão, o presente capítulo teve por temática principal a apresentação dos instrumentos que os Estados se municiaram para gerenciar a ocorrência de pluritributação: as medidas unilaterais e os tratados. Um adendo importante realizado é no sentido de reiterar que tipicamente os Estados de residência são tradicionalmente países desenvolvidos exportadores de capital e empreendimentos (como investidores e transnacionais) ao passo que os Estados de fonte comumente assumem o papel de importadores de capital e empreendimentos visto serem países em desenvolvimento buscando impulsionar suas economias.

Em relação às medidas unilaterais, estas se consumaram como instrumento independente e autônomo que usufruem os Estados de residência a fim de desenvolver um espaço de neutralidade fiscal em que os agentes econômicos, ao ponderar sobre as opções de investimento, seja de capital seja para empreender, não tem a carga tributária como fator impeditivo para o desenvolvimento das atividades econômicas.

Nesse sentido, foram apresentados quatro principais métodos unilaterais que vão ao encontro de criar o referido espaço: o método da isenção, o método do crédito, o método da dedução e, por fim, o método do crédito de imposto societário.

Importante destacar que o último de todos os apresentados embora não diga respeito para a pluritributação *jurídica*, e sim à dupla tributação econômica, importa para fins do presente debate pois impacta diretamente o nível de eficiência que as medidas unilaterais possuem, objeto principal deste estudo.

Já do outro lado, o caminho percorrido pelos tratados internacionais fora mais delongado. Primeiro se analisou que os tratados de bitributação encontram-se na condição de tratados-contrato, visto buscarem atingir fins comuns aos Estados Contratantes, não necessariamente criando regras de ordem *erga omnes*.

Ato contínuo, considerando os pensamentos monista e dualista, se constatou uma segunda etapa de análise deste estudo observou que há três modalidades de incorporação dos tratados no direito interno: automático, incorporação e transformação, cada um demonstrando um nível distinto de permeabilidade a depender do ordenamento observado. O Brasil, exemplificado no texto, enquadra-se na modalidade de transformação, por exemplo.

Nesse sentido, dois aspectos interessantes ainda foram ressaltados: a incorporação dos tratados pode se deparar com problemas de antinomia no direito interno. Além disso, outro nível de análise é o fato de o direito tributário nos países federativos - no caso o usado de exemplo foi o brasileiro para fins de facilidade de análise - circunstância em que se constatou que no exercício de pessoa jurídica de direito internacional o ente máximo do país analisado possui a prerrogativa de atuar em nome dos demais entes federativos, os quais são originalmente os entes com competência tributária para administrar a instituição, fiscalização e cobrança dos tributos.

Em última etapa, se especificou mais precisamente as cláusulas de maior pertinência no cenário internacional, as cláusulas de *tax sparing* e as cláusulas de *matching credit* e como operam. Por oportuno, se observou que ambas possuem certo nível de vantagens comparativas a depender das circunstâncias com o Estado contratante.

Dessa forma, encerrando-se o Capítulo II, passa-se a degladiar os instrumentos apresentados a fim de extrair deles quais são, o mais precisamente o possível, as vantagens e riscos que as medidas unilaterais e os tratados têm a oferecer na sua consumação.

CAPÍTULO III

A comparação entre os tratados e as medidas unilaterais

3.1. Preâmbulo do Capítulo III

Como se observou no decorrer dos capítulos precedentes, a pluritributação constitui-se em efetivo óbice no desenvolvimento de relações econômicas prósperas entre nações, as quais comumente tendem a ser divididas na condição de países desenvolvidos, tipicamente os Estados de residência exportadores de capital, e

países em desenvolvimento, habitualmente os Estados de fonte importadores de capital estrangeiro.

Conforme afirma Tagore Villarim de Siqueira⁴⁷, os investimentos estrangeiros diretos (IED's) tem o condão de facilitar o impulsionamento econômico de um país: “complementam a poupança interna, contribuindo para ampliação e modernização da capacidade produtiva e gerando efeitos positivos para melhoria de indicadores como empregos, salários, qualificação profissional e competitividade”.

Tal realidade encontra-se diretamente relacionada com o fenômeno da pluritributação e na sua efetiva prevenção por intermédio das medidas unilaterais bem como os tratados de bitributação.

Em atendimento à proposta do presente trabalho busca-se elucidar neste Capítulo III quais são, nos termos operacionais, os benefícios e adversidades que advêm dos referidos meios de gerenciamento à pluritributação, obtendo-se, ao final, alguma conclusão sugestiva de qual medida é preferível dadas as implicações de ambos os meios.

Dessa maneira, considerando as explicações de como operam as medidas unilaterais e tratados de bitributação, busca-se neste momento explicitar, primeiramente, quais são as vantagens e desvantagens na ocasião de um Estado optar por medidas unilaterais. Em seguida, analisar-se-á sob o mesmo prisma os tratados de bitributação e, ao final, extrair-se da presente análise uma exaustão sobre sua aplicação.

3.2. Benefícios e adversidades das medidas unilaterais.

Iniciando pelas medidas unilaterais, conforme delimitado ainda no Capítulo II, as medidas unilaterais possuem a característica determinante de serem instaladas independente de qualquer formalização de tratados com potências estrangeiras.

Tais medidas vêm embasadas do que se definiu como a busca por uma neutralidade fiscal, a qual pode-se traduzir na situação em que o Estado ao cobrar os contribuintes o faz de tal maneira que não obstrui a otimização dos recursos dos contribuintes.

⁴⁷ R. BNDES, Rio de Janeiro, v. 29, n. 58, dez. 2022, página 648.

Segundo Ferraz Jr. (Dialética 130, p. 76)⁴⁸, a neutralidade fiscal se coloca, inclusive, como elemento associado à livre iniciativa e liberdade de acesso ao mercado econômico.

Ora, tal explicação reflete os efeitos decorrentes da adoção de uma medida unilateral a fim de se prevenir que a pluritributação obstaculize o ingresso ou exportação de capital e *know how* estrangeiro entre as diferentes nações.

Nesse âmbito, já é possível aferir que umas das vantagens oriundas da adoção da neutralidade fiscal, via de regra garantida pela medida unilateral, é a formulação de um ambiente fiscal que o investidor, empresa ou transnacional não encontre o desincentivo da dupla ou múltipla oneração tributária de seus ativos.

Para tanto, se apresentou à disposição uma variedade de métodos que um Estado soberano pode se valer a fim de criar tal cenário tributário, tendo elas sido apresentadas ainda no Capítulo II: os métodos (i) da isenção, (ii) do crédito, (iii) da dedução e ainda a (iv) crédito de imposto societário.

A respeito de tais métodos se observa que são extremamente úteis aos Estados tradicionalmente de residência que tenham pretensão de expandir seu portfólio de relações econômicas e aproximar laços com nações. O desenvolvimento econômico implica também na dependência econômica também de mercados suplementar produtos e serviços a outros mercados que passam a demandar referidos bens para a atividade econômica. Não em vão comumente no cenário internacional as nações se valem de aproximação econômica com fins de estreitamento de laços políticos.

Ocorre que tal benefício auferido difere nos tratados internacionais unicamente em função do meio pelo qual se consuma, na medida que a aproximação econômica pode igualmente se realizar via tratados, não sendo, tal vantagem mutuamente excludente neste caso.

Em verdade, o grande benefício da adoção de medidas unilaterais é a independência e a desnecessidade de ingressar em pormenorizadas tratativas com nações estrangeiras, que, como se dissertará em análise às adversidades dos tratados, possuem muitas vezes sérias restrições à celebrar tratados com certas cláusulas.

⁴⁸ “deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido da liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica” KEMPFER BASSOLI, Marlene; FORTES, Fellipe Cianca. Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. Scientia iuris, v. 14, p. 235-253, 2010.

Assim, embora sutis, independência e autonomia são qualidades consideravelmente apreciáveis a se ter à disposição na condição de um Estado soberano que busque a administração melhor condução do ordenamento tributário.

Como afirmado anteriormente, o advento de uma medida unilateral possui por eixo angular de ser uma iniciativa de um Estado por si só. Entretanto, existe uma nuance importante a se observar: qual será o Estado a tomar a iniciativa, o de residência ou o da fonte?

Nessa linha, dos quatro métodos apresentados, o único que pode ser de iniciativa do Estado fonte, tradicionalmente importador de capital, é o método da isenção, ao passo que todos os demais são exclusivamente viáveis de aplicação pelos Estados de residência, que também podem seguir o método da isenção se preferirem. Isso porque o método do crédito, o método da dedução e o método do crédito de imposto societário dependem de já ter ocorrido uma dedução de tributo sobre algum rendimento, de modo que sua funcionalidade só pode se pautar momento que já ocorreu ou era para ter ocorrido a tributação no rendimento, ou seja, só manejável em Estados de residência, nunca em Estados fonte.

Pormenorizando o raciocínio levantado no parágrafo anterior, utiliza-se de exemplo o método do crédito. Seu funcionamento, em breves termos, se baseia na ideia de que o tributo arcado no exterior pode ser abatido no ordenamento interno, de modo que é inviável conjecturar um sistema de crédito cujo *quantum* não fosse determinável.

Constatado, portanto, tal condição de protagonismo dos Estados residentes em medidas unilaterais e lembrando que os Estados de residência comumente são países desenvolvidos devido à sua condição financeira de exportadores de capital e empreendimentos, observa-se que a grande limitação das medidas unilaterais é de serem instrumentos pouco manejáveis a fim de angariar investimentos, mas, em verdade, são majoritariamente impulsionadores de exportadores de investimentos e garantidores de segurança jurídica para os investidores residentes.

Ocorre que, em função de tal modo de operar, muitas vezes os países em desenvolvimento, vendo-se carentes de capital para impulsionamento de suas economias, precisam se socorrer à negociar tratados internacionais. Não em vão, como se exemplificou inclusive no Capítulo I, o Brasil teve a sua alavancagem de

celebração dos tratados de bitributação quando constatou a necessidade de angariar financiamento para modernizar e aquecer o mercado interno.

Apesar de tal dificuldade inerente no seu funcionamento, isso não significa que a adoção de medidas unilaterais por parte de países em desenvolvimento seja prescindível, afinal, ainda que o foco principal de países em desenvolvimento esteja em atrair capital estrangeiro, a inércia de regular a ocorrência da pluritributação inibe o orgânico desenvolvimento das atividades econômicas.

Dessa forma, observando-se uma visão panorâmica a respeito das medidas unilaterais se constata uma preponderante vantagem na sua utilização pela desnecessidade de demandar o acomodamento das exigências de Estados estrangeiros.

Tal autonomia, entretanto, não vem desincumbida de sacrifício e limitações. Em verdade, em função de os métodos tomarem por premissa que o rendimento já foi tributado e a partir de tal valor líquido e certo instrumentalizar esse montante a fim de receber o rendimento dentro do ordenamento faz com que as medidas unilaterais tenham predominante utilidade restrita aos Estados de residência, os quais costumam ser os países desenvolvidos exportadores de valores.

3.3. Benefícios e adversidades dos tratados de bitributação

Esclarecida a visão a respeito das medidas unilaterais, passasse a analisar as vantagens e desvantagens que um Estado incorre ao escolher os tratados internacionais como meio a fim de gerenciar a bitributação entre dois Estados.

Em uma primeira análise, pode-se observar que os tratados uma vez instituídos e efetivamente incorporados às normas de direito interno passando, assim, a produzir efeitos é medida que oferece aos contribuintes tributados considerável maior previsibilidade ao particular.

Temos, por exemplo, em relação à cláusula de *tax sparing*, conforme indicam as pesquisas de Céline Azémar, Andrew Delios, Rodolphe Desbordes e Jean-Louis Mucchielli⁴⁹ que a presença da referida cláusula em tratados bilaterais constitui como um dos fatores contemplados no processo de análise para alocação de recursos dos investidores.

⁴⁹Silva, Natalie Matos. As cláusulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação. Diss. Universidade de São Paulo, 2013, página 37.

Sobre isso, em breve síntese, é importante lembrar que em relação à cláusula de *tax sparing*, conforme ainda explorado no Capítulo II, tal cláusula tem seu berço precisamente onde o método de crédito das medidas unilaterais apresenta uma deficiência: a incapacidade de criar um incentivo fiscal efetivo na medida ao prevenir que a renúncia fiscal empreendida pelo Estado da fonte seja convertida em benefício ao Estado de residência.

Desse modo, desde já verifica-se nos tratados internacionais outra vantagem que medidas unilaterais não têm o condão de solucionar: são capazes de efetivamente tornar operáveis os incentivos fiscais em detrimento se contentar com o advento da neutralidade fiscal anteriormente explorada.

Ocorre que para que os tratados venham a se concretizar, ser assinados e produzir efeitos sobre a realidade dos agentes econômicos, concorrem uma pluralidade de obstáculos que têm sido administrados com sucesso.

Endereçando de modo objetivo, se identificaram duas grandes adversidades para a implementação efetiva dos tratados: (i) na fase de tratativas dos acordos existe considerável questionamento sobre a aplicação da cláusula de *tax sparing* a ponto de potências importantes se recusarem a celebrar acordos em função da cláusula e (ii) problemas interpretativos dos tratados.

. A consequência, portanto, de tais inseguranças leva ou aos Estados não celebrarem acordos, precisando por incompatibilidade de interesses, que é o caso do Brasil e dos Estados Unidos, economias extremamente relacionadas, mas até hoje sem tratado celebrado, ou a denúncia dos tratados já celebrados e em vigor pelo desinteresse na sua manutenção, ilustrado pelo caso de denúncia do tratado Brasil-Alemanha.

Iniciando-se com a restritividade sobre as cláusulas, é importante ressaltar que o assunto não é novidade. Com efeito, em fevereiro de 1988 a OCDE publicou um relatório denominado “*Tax Sparing: a Reconsideration*”⁵⁰ no qual se apresentou as problemáticas que se constataram nas experiências envolvendo os acordos cuja a cláusula de *tax sparing* se fez presente.

No documento, toma destaque especialmente o Capítulo IV⁵¹, “*Tax Sparing: an emerging consensus on the need for re-evaluation*”, em que se listam sete

⁵⁰ “Tax Sparing: A Reconsideration”. Veja-se em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-sparing_9789264162433-en . Acesso em 27/05/2024.

⁵¹Ibidem, página 21.

razões que levaram os Estados a repensarem o uso do *tax sparing*. São essas razões: (a) o aumento do poder econômico dos países não membros da OCDE, (b) o *tax sparing* como instrumento de ajuda estrangeira, (c) a excessiva repatriação de lucros feitos no país fonte, (d) a invalidade da premissa fundamental da cláusula, (e) a inefetividade dos incentivos fiscais, este sendo a mais desenvolvida das motivações aqui listadas no relatório, (f) o abuso das provisões dos acordos e, por fim, (g) as dificuldades administrativas.

Primeiramente, o relatório questiona aspectos de contexto, de como a economia global haver mudado consideravelmente no curso das últimas décadas, não estando os países em desenvolvimento atualmente tão desabastecidos de capital próprio quanto antigamente levantando, assim, dúvida sobre as premissas que deram embasamento à cláusula como a cláusula oferecer apoio estrangeiro à países em necessidade.

Já no segundo momento, o relatório levanta dúvidas de cunho técnico sobre a eficiência da cláusula nos tratados, criticando se haveria um custo-benefício suficiente para sua manutenção, o alto nível de complexidade da implementação da cláusula, dificuldades administrativas e também o abuso das provisões do *tax sparing*.

A respeito de tais pontos se faz necessário se posicionar, pois são questionamentos pertinentes e que dizem respeito diretamente ao propósito da presente monografia.

Sobre o aumento do poder econômico dos países em desenvolvimento, é inequívoco dizer que a economia mundial mudou profundamente desde sua inicial formulação dos tratados de bitributação em meados da década de 60 com o lançamento da primeira convenção modelo. O Brasil, por exemplo, teve um salto no PIB e o mesmo se revelou com uma série de países, de modo que tal cenário é impositivo de ser reconhecido, bem como suas consequências para os tratados de bitributação. Porém, conforme argumenta Kim Brooks⁵², a evolução econômica de países em desenvolvimento não significa que se encontram em paridade com os países desenvolvidos, especialmente quando confrontado com as conclusões de crescimento nas disparidades dos países como aponta o relatório da ONU “*2000 Millennium Development Goals Report*”. De modo que a mudança de paradigma

⁵²SCHOUERI, L. E. *Tax Sparing: uma Reconsideração da Reconsideração*. Direito Tributário Atual, v. 26, 2011, página 100.

econômico é necessária ser reconhecida, mas não implica dizer que países desenvolvidos e países em desenvolvimento se encontram em pé de igualdade.

Entrando no mérito das objeções (c), da excessiva repatriação dos lucros auferidos nos países fonte, e (d) a invalidade da premissa da *tax sparing*, em análise mais detida é possível observar uma contradição nas premissas argumentações levantadas. Explica-se.

Em relação à objeção (c), o relatório afirma que com a presença das cláusulas de *tax sparing* haveria incentivos para a repatriação dos valores obtidos em lucros⁵³, isto é, ao invés de o rendimento produzido ser reinvestido no país fonte alega-se que em função da existência da cláusula haveria o incentivo para o retorno dos rendimentos ao país de residência, anulando a pretensão de desenvolvimento econômico no país fonte.

Por sua vez, a objeção (d) parte da explicação já oferecida no Capítulo II, de que a cláusula de *tax sparing* nasce de modo a prevenir que o Estado residência seja beneficiado caso o Estado fonte realize algum incentivo fiscal. Nesse sentido, o relatório afirma que tal lógica não é válida na medida que os lucros obtidos nos países fontes raramente tendem a retornarem ao país de residência na forma de dividendos e tendem, em verdade, a serem reinvestidos no país que se originou o rendimento.

Ora, ambas as objeções parte de premissas inversas: a premissa de (c) toma por base de sua argumentação que a cláusula de *tax sparing* incentiva a repatriação, mas ao mesmo tempo a (d) afirma que raramente empresas (os maiores agentes econômicos) tendem a retornar os lucros auferidos, preferindo reinvestir em si ou ainda em outras localidades.

Assim, salvo melhor juízo, entendeu-se haver uma incongruência nas argumentações levantadas entre as duas objeções.

Ato contínuo, em relação ao potencial de abuso, o relatório aponta quatro comportamentos tipicamente abusivos. Por vezes os tratados internacionais são utilizados na contramão dos fins que inicialmente se destinavam, servindo para se esquivar das obrigações tributárias sob pretexto de se enquadrar na convenção

⁵³ "Tax Sparing: A Reconsideration". Veja-se em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-sparing_9789264162433-en . Acesso em 27/05/2024. Páginas 22 e 23.

firmada. O relatório nos aponta quatro modalidades de abusos dos direitos salvaguardados nos tratados.

O primeiro é o *transfer pricing abuse*, entendido pelo incentivo de empresas com sede no país de residência artificialmente aumenta o número de lucro, e por consequência o tributo em tese pago, obtido no país de fonte, aumentando o crédito percebido no país de residência.

A segunda é o *conduit situation*, em que um terceiro investidor de um país constitui empresa em um país de residência com acordo prevendo *tax sparing*, ficando, assim, sujeito ao benefício do acordo.

O terceiro é o *routing* e se dirige mais comumente para tributos envolvendo *royalties* em que uma operação é estruturada passando dentro do território do país fonte meramente para ser contemplado pelos efeitos do tratado.

E, por fim, o *potencial government abuso of tax sparing*, demonstrando que mesmo as entidades estatais estão sujeitas à sucumbir perante a vontade de abusar das previsões do tratado na medida em que os Estados fonte podem aumentar desnecessariamente as alíquotas.

Entretanto, conforme afirma Schueri⁵⁴, tais abusos são hipóteses contornáveis por intermédio de outras medidas, sendo desnecessário o abandono da cláusula de *tax sparing*:

Argumentar que uma revisão seria necessária devido ao potencial de abuso derivado das cláusulas de *tax sparing* não é convincente. Ora, caso a possibilidade de abuso fosse razão suficiente para se considerar não incluir determinada cláusula em um acordo, cedo ou tarde nenhum artigo dos acordos de bitributação sobreviveria. Uma abordagem mais consistente parece ser discutir o *treaty shopping* e o abuso nos acordos, adotando cláusulas que poderiam evitar ambos (e.g., L.O.B.). O mero fato de poder haver abuso não é suficiente para rejeitar uma cláusula de um acordo que seria, por outro lado, interessante para as partes.

Por fim, a última objeção levantada no referido capítulo se direciona para as dificuldades de ordem administrativa, de se veicular de fato os termos do tratado. O relatório oferece como exemplo a dificuldade do país de residência saber se o contribuinte de fato usufruiu do incentivo fiscal designado. Seguindo em uma linha argumentativa próxima do que afirmado anteriormente por Schoueri, não se pode dizer extremamente convincente tal argumentação na medida que nesse caso se

⁵⁴SCHOUERI, L. E. Tax Sparing: uma Reconsideração da Reconsideração. Direito Tributário Atual, v. 26, 2011, página 101;

deve se sopesar o custo-benefício de manutenção do tratado em face dos custos administrativos.

Curioso notar que a Convenção Modelo⁵⁵ na sua cláusula 26 prevê o intercâmbio de informações pertinentes entre os Estados contratantes ao passo que o 27 dispõe a respeito da assistência mútua na coleta de tributos. Nesse sentido, pode-se afirmar que no que se refere ao texto próprio dos tratados já existe referencial teórico onde se sustentar.

Em que pese haver certa controvérsia quanto aos pormenores ao conteúdo do relatório, com efeito, as objeções apresentadas produzem eco nos casos práticos.

Os Estados Unidos, por exemplo, constitui parceiro comercial do Brasil, mas não por isso tais Estados vieram a celebrar um tratado de bitributação. Isso porque o Brasil possui notória prática de inserir nos seus acordos a cláusula de *tax sparing*, sendo essa cláusula irremediavelmente não aceita pelos EUA.

Conforme Schoueri⁵⁶ leciona, o Estado americano tem desde 1955 se portado inflexível, não firmando qualquer acordo com a presença da cláusula de *tax sparing*, é paradigmático para exemplificar como a adoção de certas cláusulas nos tratados torna-se elemento impeditivo para a pactuação dos acordos sendo o Brasil igualmente persistente na manutenção da cláusula de *tax sparing* em seus tratados.

Ou seja, não obstante os Estados Unidos serem um proeminente parceiro comercial e massivo investidor de negócios brasileiros, a presença da controversa cláusula serve de impeditivo à celebração de um tratado entre duas nações claramente interessadas economicamente.

Ainda que em proporções menores, a cláusula de *matching credit* não foge à discussão muito em função das nuances de interpretação que pode sofrer. A fim de ilustrar com clareza utilizaremos de um marcante caso da jurisprudência francesa: o Banco Natexis.

Brasil e França celebraram desde 1957 a Convenção entre a República Federativa do Brasil e República Francesa para Evitar a Dupla Tributação e

⁵⁵ Convenção Modelo da OCDE, páginas 47 e 48. Veja-se em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em 01/06/2024.

⁵⁶ SCHOUERI, L. E. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. Direito Tributário Atual, v. 22, p. 274 e 281, 2008.

Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento⁵⁷, um tratado com previsão no seu artigo XI uma cláusula sobre o juros, o qual impunha aos Estados contratantes a limitação de tributar no importe de 10% em juros oriundos de empréstimo com o mínimo de 7 anos pelos estabelecimentos bancários. Tal tratado ainda previu no seu artigo XII, 2), II a cláusula de *matching credit* para os rendimentos de juros acima descritos no importe de 20%, sendo presumido nessa porcentagem.

Ou seja, qualquer banco francês que se enquadre perante as condições acima tinha acumulado o crédito fictício de 20% perante a autoridade fiscal francesa. Conforme aponta Natalie⁵⁸, a administração tributária francesa editou em 1972 a Instrução 14 B-17-72, que disciplinava os termos do tratado Brasil-França e a forma de aplicação, reforçando o direito incondicional dos residentes franceses ao crédito disposto no acordo. Tal medida regulamentadora, entretanto, veio a ser alterada pela Instrução 14 A-7-97, a qual, indo na contramão do estabelecido por sua antecessora, dispôs em seu artigo II que a eficácia da cláusula de *matching credit* dependia de efetiva tributação dos juros perante o Estado brasileiro.

Nesse cenário, por conta de um benefício fiscal oferecido pelo Estado brasileiro e pelo fato de os juros não possuírem tributação na fonte, à alíquota de 10% que se sujeitam as instituições financeiras ao auferirem juros passaram à uma alíquota de 0%. Foi o caso do Banco Natexis. No entanto, quando o referido banco francês buscou a compensação na previsão de 20% disposta no tratado, sua resposta foi negativa: a autoridade fiscal francesa não concedeu o crédito.

Inconformado, o banco Natexis apelou ao *Conseil d'État*, requerendo a anulação do artigo II da Instrução 14 A-7-97 bem como da decisão que não reconheceu o direito ao crédito. Assim, cabendo ao *Conseil d'État* decidir pela interpretação do tratado França-Brasil.

No caso, o *Conseil d'État* manteve a decisão, entendendo pela validade da Instrução 14 A-7-97 e, por consequência, da necessidade de alguma tributação para que fosse aplicável o crédito fictício.

⁵⁷ Tratado França Brasil - Dupla Tributação. Veja-se em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/franca/franca-dupla-tributacao.pdf/view> . Acesso em 02/06/2024;

⁵⁸ SILVA, Natalie Matos. O Caso Société Natexis Banque Populaire e a Cláusula de Matching Credit do Acordo de Bitributação entre Brasil e França. Revista Direito Tributário Atual, n. 28, p. 235, 2012.

Tal caso ilustra como que os tratados internacionais não só se sujeitam à adversidades oriundas do período anterior à celebração dos tratados, assim como narrado na cláusula de *tax sparing*, mas também estão sujeitos à uma miríade de problemas oriundos da sua interpretação muitas vezes não considerados na sua redação.

A respeito do problema da interpretação dos tratados, ratifica Daniel Vitor Bellan que “grande parte dos problemas relativos ao estudo da aplicação do Direito Tributário Internacional refere-se a questões de interpretação e qualificação” (Bellan, Daniel Vitor, página 49).

Outro caso clássico doutrinário é o do maestro Pierre Boulez, “o qual, ao gravar disco nos Estados Unidos, teve seus rendimentos simultaneamente qualificados como *royalties* pela Alemanha [...] e como pagamento por trabalho independente nos Estados Unidos”.

Assim, em uma visão panorâmica dos tratados de bitributação, em que pese haver fundada razão em buscar sua celebração em função de não só remediar os efeitos da pluritributação, vantagem também usufruída nas medidas unilaterais mas, sobretudo, de criar efetivo incentivo econômico.

Entretanto, nota-se que a concretização dos positivos efeitos mencionados depende do gerenciamento de importantes das adversidades neste tópico estudadas, com especial destaque ao fato de as cláusulas estarem imersas em profunda controvérsia a respeito de sua eficácia em criar um ambiente propício ao investimento estrangeiro, por darem margem para instrumentalização de abusos nos tratados e ainda limitar o escopo de países dispostos a engajar em uma negociação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da exposição sobre as vantagens e desvantagens das medidas unilaterais e os tratados de bitributação que se fez, agora é necessário endereçar de modo objetivo os motivos que levam a concluir pela adoção ora de uma medida unilateral ora de um tratado de bitributação, carecendo igualmente recobrar o caminho percorrido para desaguar nas conclusões.

A presente monografia percorreu um trajeto de afinamento. No capítulo I, primeiro se introduziu os meandros do direito tributário internacional, o seu berço na intrincada teia de relações comerciais que o despontar do século XX chamou à atenção do ordenamento jurídico o fenômeno da pluritributação, o qual se constitui na sobreposição de soberanias tributárias de tributos comparáveis sobre um mesmo fato gerador, em um mesmo período de tempo e sobre o mesmo sujeito passivo.

Tal fenômeno é uma decorrência natural de um processo acentuado de globalização em que a multiplicidade de mercados concorrem para a consumação de um mesmo produto ou serviço, ou seja, é inescapável sua existência para um mundo globalizado.

O Capítulo II, portanto, teve o condão de apresentar ao leitor os meios pelos quais os Estados soberanos administram o referido fenômeno. Nesse sentido, não restam senão duas maneiras: ou podem agir de maneira independente e autônoma, pondo de lado a necessidade de diálogo entre nações e reorganizando o direito interno com vista a adequá-lo aos efeitos da pluritributação, ou podem ainda decidir entrar em tratativas com demais Estados também interessado na resolução deste contratempo.

Em relação às medidas unilaterais se enumeraram quatro métodos de relevância no atual cenário e discussão, respectivamente o método da isenção, do crédito, da dedução e do crédito de imposto societário.

Já puxando as observações do Capítulo III, é possível concluir que tais métodos, de fato, são eficazes e tem o condão de desenvolver um ambiente de neutralidade fiscal, balanceando de modo satisfatório os interesses arrecadatórios dos Estados ao mesmo tempo que promovem a salvaguarda da segurança jurídica dos entes privados.

Ocorre que as medidas unilaterais têm suas limitações. Em função da maioria dos métodos depender já da existência de um desconto fiscal sua instituição é viável

somente no Estado de residência, Estados esses que são tradicionalmente países desenvolvidos e exportadores de capital.

Os tratados, porém, detêm maior número de nuances a serem contempladas. Diferente das medidas unilaterais, que nascem no seio do direito interno já com a validade e eficácia orientados pelos preceitos do direito interno, os tratados passam por três fases: (i) fase de tratativas, em que se negocia em quais termos a renúncia fiscal ou repartição tributária ocorrerá, (ii) a fase de incorporação dos tratados no direito interno e, uma vez instituídos e produzindo efeitos, (iii) a concretização dos termos do acordo com a manutenção dos interesses entre os Estados Contratantes. Das referidas fases, se mostraram mais sujeitas à adversidades a (i) e a (iii).

O problema observado na fase de tratativas diz respeito à extrema controvérsia envolvendo a cláusula de *tax sparing*, sendo uma cláusula impopular entre importantes potências do mundo, como os EUA. E não são moderadas as críticas, questionando desde a sua eficiência na promoção de um incentivo fiscal até mesmo levantando dúvida sobre a validade da premissa sobre a qual a cláusula é fundada, problema observado com a instituição do método do crédito.

Outro aspecto fundamental se critica é o manuseio dos tratados formulados a fim de aproveitar incentivos fiscais que originalmente certos beneficiados não usufruiriam se não fosse a cláusula, manuseio este denominado *treaty shopping*.

Nesse sentido, importante destacar que a cláusula é reiteradamente utilizada por países em desenvolvimento, como o próprio Brasil, de modo que muitas vezes tais países se vêm na necessidade de formular os acordos e dependendo das cláusulas para fazerem valer os incentivos fiscais empreendidos. No mínimo, uma situação complexa. Assim, um dos grandes óbices dos tratados é a sua própria viabilidade de se chegar a termos de interesse mútuo entre os Estados Contratantes.

Em relação à fase de incorporação, a doutrina aponta haver certos problemas oriundos da incorporação nos casos de antinomia das regras internas com as disposições dos tratados. Entretanto, é apontada solução própria para esse problema com a adoção dos critérios de resolução de conflitos de antinomia, sendo eles o critério (i) temporal (*lex posterior derogat priori*), (ii) hierárquico (*lex superior derogat inferiori*) e (iii) o critério de especialidade (*lex specialis derogat generali*). Além disso, trata-se de problema universal na incorporação de qualquer tratado, não

tendo sido observado problema exclusivo aos tratados de bitributação em função de sua natureza tributária, ficando assim marginais no neste estudo empreendido.

Por fim, na terceira fase, concretização dos termos do acordo com a manutenção dos interesses entre os Estados Contratantes é assunto de extrema pertinência uma vez que se revela tão pernicioso quanto a restritividade em relação às cláusulas. Para tanto, se ilustrou como no caso do Banco Natexis em que o acordo Brasil-França teve seus efeitos alterados em função de uma interpretação realizada pelo *Conseil d'Etat* a respeito da incidência da cláusula de *matching credit* na hipótese de inexistir tributação sobre rendimentos de juros no Brasil.

Ora, assim, vislumbra-se que, de fato, os países em desenvolvimento possuem fortes razões para buscar celebrarem tratado de bitributação para com países desenvolvidos, mas que devem ter redobrada atenção no trato da escolha das cláusulas bem como o cuidado na redação das cláusulas com vistas a evitar ambiguidades, tarefa esta de dificuldade hercúlea e sem fácil solução. Existe, com efeito, certos documentos auxiliarem que podem contribuir para sanear eventuais ambiguidades alvo de interpretação, como os Comentários à Convenção Modelo da OCDE⁵⁹, servindo como norte interpretativo na ausência de previsão.

Assim, em síntese, as medidas unilaterais e os tratados de bitributação tem o condão de gerenciar a pluritributação, servindo-se os países desenvolvidos das medidas unilaterais e os tratados também, mas sendo os países em desenvolvimento muito mais propensos a formularem acordos em detrimento de medidas unilaterais.

⁵⁹ Convenção Modelo da OCDE; Veja-se em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> . Acesso em 07/06/2024.

REFERÊNCIAS

BELLAN, Daniel Vitor. "Direito tributário internacional: rendimento de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação". São Paulo. Saraiva, 2010.

BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit. Revista Amicus Curiae, v. 9, p. 1-14, 2012.

Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados Internacionais.
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm

Convenção entre a República Federativa do Brasil e República Francesa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Acesso em:
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/franca/franca-dupla-tributacao.pdf/view>

DE ANDRADE, André Martins. "A tributação universal da renda empresarial: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora." Belo Horizonte Editora Forum, 2008.

Decreto n° 9.580/2018
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4

FARIA, Bianca Castellar de. A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro. 2006.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

KEMPFER BASSOLI, Marlene; FORTES, Fellipe Cianca. Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. Scientia iuris, v. 14, p. 235-253, 2010.

MOREIRA, André Mendes. Dupla Imposição Internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários. Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 25, p. 3, 2003.

Müller, Janaína do Socorro Sarmanho, Rezende, Priscilla Correa Gonçalves, Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 24, n. 130, p. 33-54, set./out. 2016

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>

REZEK, Francisco. Direito internacional público. São Paulo. SRV Editora LTDA, 2024. p. 17.

RICUPERO, Rubens. A diplomacia na construção do Brasil: 1750-2016. Versal, 2017.

ROCHA, Sergio André. "Tributação internacional". São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013.

SCHOUERI, L. E. (Prefácio) Tributação Internacional da Renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo, 2014.

SCHOUERI, L. E. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. Direito Tributário Atual, v. 22, p. 267-287, 2008.

SCHOUERI, L. E. Tax Sparing: uma Reconsideração da Reconsideração. Direito Tributário Atual, v. 26, p. 93-108, 2011.

Silva, Natalie Matos. As cláusulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação. Diss. Universidade de São Paulo, 2013.

SILVA, Natalie Matos. O Caso Sociétés Natexis Banque Populaire e a Cláusula de Matching Credit do Acordo de Bitributação entre Brasil e França. Revista Direito Tributário Atual, n. 28, p. 231-248, 2012.

SIQUEIRA, Tagore Villarim de. Investimentos estrangeiros diretos (IED): origens, significado e benefícios. 2022.

Tax Sparing: A Reconsideration <https://doi.org/10.1787/9789264162433-en>

TORRES, Heleno Taveira. "Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas". 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001.

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Acesso em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Elementos de conexão na tributação direta e suas transformações na economia digital. REVISTA JURÍDICA DA PRESIDÊNCIA, v. 24, p. 686, 2022.

VARELLA, Marcelo D. Direito internacional público. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2019. p. 17.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. Revista direito tributário atual, n. 19, p. 24-40, 2005.