**DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL**

**1. O Direito Internacional Tributário e o Limite Territorial das Leis**

Embora, em um primeiro momento, possa emergir a ideia de que as leis expedidas por um dado Estado devem ser aplicadas exclusivamente no seu âmbito territorial, análise mais detida aponta para conclusão diversa.

Tal conclusão começou a se formar, sob o enfoque tributário, sobretudo após o célebre caso Lotus. Tal caso deriva de uma colisão entre dois navios, um de bandeira turca e outro francês. Após o acidente em alto mar, de que resultaram inúmeras mortes, ambos os navios se dirigiram ao território turco. As autoridades turcas, diante do episódio, prenderam tanto o comandante do navio turco quanto do francês, o que culminou em incidente diplomático que veio a ser apreciado por Corte Internacional.

Embora em *obter dictum*, na ocasião restou assentado que, embora sob o ângulo formal, a atividade legislativa de um dado Estado estaria confinada ao seu perímetro, sob o aspecto material poderia transcender tais balizas. Em outras palavras, definiu-se que as leis podem extravasar o território, desde que aplicadas somente no próprio País em que expedidas.

Esse precedente deu margem a que os Estados, em matéria tributária, avançassem, com suas legislações, sobre fatos que não necessariamente estão associados ao seu próprio território.

Não se trata, no entanto, de se chancelar atividade legislativa ilimitada. É imperativo que a exigência tributária guarde algum elemento de conexão com o Estado que impõe a exação. Esse elemento de conexão, entretanto, não fica ao absoluto talante do Estado. De acordo com a doutrina internacionalista, a conexão eleita deve observar os tratados firmados por aquele País, os costumes internacionais e os princípios de direito internacional. Caso a conexão não respeite tais diretrizes, haverá *abuso de conexão* e a consequente ilegitimidade para exigir o tributo.

No âmbito tributário os elementos de conexão aceitos são tanto de *natureza pessoal*, derivando da residência e da nacionalidade do sujeito passivo, quando de *natureza real*, em função da fonte. A fonte, por sua vez, pode ser de produção, que se refere ao local onde a renda foi gerada, ou de pagamento, que faz referência a quem pagou o rendimento passível de tributação.

É justamente esse contexto que autoriza a aplicação da lei além dos limites territoriais do Estado que motiva a criação do Direito Tributário Internacional, ramo que se ocupa em estudar a múltipla incidência tributária sobre um mesmo fato, em razão da exigência promovida por mais de um sujeito ativo.

Pode-se, por isso, afirmar que o direito tributário internacional se ocupa de estudar o critério espacial da regra matriz de incidência tributária, estabelecendo quais os limites para a imposição de exações por cada ente.

A aplicação da legislação tributária sob o prisma internacional, contudo, não se dá na forma adotada no direito internacional privado. No último, é possível que um dado País aplique lei estrangeira, em detrimento da sua própria. Já nos lindes tributários, via de regra o que ocorre é a aplicação da lei nacional para resgatar fatos ocorridos no exterior. Dito de outro modo, enquanto no direito internacional privado se define qual a lei aplicável, no direito tributário internacional se esclarece qual o limite espacial da lei nacional.

Não se trata, todavia, de afastar por completo a aplicação da lei estrangeira no âmbito nacional: tal aplicação, contudo, se dá meramente de forma indireta, para que se possa definir qual a incidência que prevalecerá no caso concreto. Sobre o tema, Alberto Xavier pontua que *“o dogma de que no Direito Tributário Internacional (ao contrário do Direito Privado Internacional) nunca se aplicam leis tributárias estrangeiras não resiste, por exemplo, à constatação de que, para aplicação das convenções contra a dupla tributação, pelo país do foro, torna-se necessário aplicar leis estrangeiras (até tributárias) que regulam os pressupostos de aplicação da norma convencional: é o que sucede quando, para saber se um membro do conselho de administração de uma sociedade alemã, residente na Alemanha, é tributável no Brasil pelos honorários que aqui lhe foram pagos, se aplica a lei alemã para decidir sobre a residência alemã da pessoa ou sobre a sua qualidade de membro do conselho de administração. É certo que a aplicação da lei estrangeira não vai ao ponto de fundamentar, no país da fonte, a exigência de uma pretensão tributária estrangeira; mas ainda que neste fenômeno se descortine uma simples ‘tomada de decisão’, ou aplicação ‘indireta’ ou ‘em sentido fraco’, certo é que ele revela não ser tão radical a distância dentre os tipos de soluções dadas pelos dois ramos do Direito”*.

**2. A múltipla incidência tributária**

Conforme pontuado acima, a interpretação hoje assente quanto aos limites territoriais das normas tributárias dá margem à múltipla incidência de exações sobre um mesmo fato.

Essa múltipla incidência, via de regra, deriva de conflitos que ocorrem entre normas de Países distintos que tributam o mesmo fato porque adotam elementos de conexão diversos. Os conflitos mais comuns ocorrem quando um Estado fez a opção por tributar pela fonte e outro pela residência e quando um exige o tributo pela fonte de produção e outro pela de pagamento. A rigor, os conflitos podem ocorrer até mesmo quando não há a adoção de critérios distintos, o que se passa, por exemplo, no caso em que o contribuinte tenha mais de uma residência ou mais de uma nacionalidade.

Para que tal contexto reste configurado, deve estar configurada a concorrência de normas de países distintos no que tange a quatro aspectos. Tal regra, intitulada das quatro identidades, demanda que haja coincidência de (a) objeto; (b) sujeito passivo; (c) período tributado; e (d) imposto exigido.

Acaso o tributo esteja sendo exigido por duas nações, haverá bitributação; se exigido por mais, pluritributação. É possível, ademais, que essas identidades estejam presentes em mais de uma exação exigida pelo mesmo sujeito ativo. Nesta hipótese, portanto, haverá uma quinta identidade, de corresponderá à coincidência de sujeito ativo, contexto que indica a existência de *bis in idem*, figura diversa da bi/pluritributação.

**3. Formas para evitar a pluritributação**

Embora juridicamente válida, a pluritributação pode não ser conveniente aos Estados, na medida em que pode inibir investimentos e o desenvolvimento econômico.

Por isso, foram criadas diversas maneiras para se evitar a pluritributação.

A mais simples delas consiste na *isenção* outorgada por um dos Estados envolvidos no que se refere a tributo passível de ser exigido por mais de um Ente.

Forma mais sofisticada consiste na *isenção com progressividade*. De acordo com tal modelo, a renda auferida em um dos Estados não é tributada, mas é computada para fins de verificação da alíquota aplicável para o rendimento.

Além desses, há o método da *imputação*, também conhecido como método do *crédito*, que se desdobra em dois. Em sua primeira modalidade, intitulada *simples*, o tributo pago em um dado País é descontado do devido no outro País. Em sua segunda modalidade, conhecida como *ordinária*, há igualmente a outorga do crédito; porém, esse crédito é calculado pela aplicação da alíquota do País que concede o crédito, de forma a evitar que eventual alíquota mais alta praticada pelo outro País não venha a lhe prejudicar diretamente.

Por fim, há o método da *dedução* como despesa, que autoriza o contribuinte a deduzir o *imposto pago* em um País da *base de cálculo* do imposto devido no outro País.

**4. Os tratados internacionais e as convenções modelo**

Essa múltipla incidência tributária sobre o mesmo fato é, por vezes, afastada ou atenuada pela celebração de tratados internacionais entre Estados.

Tais tratados se propõem, justamente, a estabelecer os limites de competência de cada um dos contratantes, discriminando o quinhão a que cada um dos Estados tem direito.

Essa forma de regrar a incidência tributária internacional vem sendo objeto de estudos há décadas. O primeiro órgão a se dedicar ao tema foi a Liga das Nações, que elaborou o primeiro modelo de convenção contra a pluritributação internacional, em 1928. À época, o modelo sugeria que a tributação sobre o capital deveria se dar pelo País de residência; e a incidente sobre os serviços, pelo País da fonte.

Em 1942, a Liga das Nações divulgou novo modelo. Dessa vez, a lógica foi invertida e se passou a dar preferência à tributação pelo País da fonte. Em 1946, no entanto, voltou-se à lógica do primeiro modelo.

Com o advento da ONU, entretanto, tal tema deixou de ser abordado por tal organização. Com isso, emergiu como protagonista no estudo dos tratados internacionais a então OECE, atual OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). A OCDE divulgou seu primeiro modelo de convenção em 1963, o segundo em 1977 e, nos últimos anos, tem feito ajustes pontuais no modelo da década de 70.

Tais modelos não são tratados em si. Como intuitivamente o nome indica, trata-se de mera recomendação, mera sugestão de redação para os tratados internacionais que versam sobre o tema.

A despeito desse caráter sugestivo, a convenção modelo da OCDE, sobretudo, é utilizada com grande frequência como parâmetro para a redação dos tratados internacionais firmados entre os países. Logo, seu estudo é de grande relevo para a compreensão do direito tributário internacional.

Tal modelo aborda (a) o aspecto pessoal da incidência tributária, definindo os sujeitos ativo e passivo; (b) estabelece quais são os tributos objeto do pacto; (c) apresenta definições dos conceitos mais relevantes; e (d) firma as regras de repartição de competência em seus arts. 6º a 21.

No que tange às regras de repartição de competência, as normas ora fazem alusão a que *somente* um Estado pode tributar, ora que um dos Estados pode tributar. Quando se faz referência a *somente* um Estado, a norma exclui a competência do outro; quando, por outro lado, fizer mera alusão a que um Estado *pode* tributar, ambos estão autorizados a fazê-lo. É justamente nessas hipóteses em que não há exclusão prévia da competência de um dos Estados que os métodos para evitar a pluritributação, estudados linhas acima, passam a ter serventia.

Atualmente há conflitos de interesse de grande monta entre os países desenvolvidos e os em desenvolvimento. Os países desenvolvidos têm preferência pela prevalência de critérios de tributação que levem em consideração a residência do contribuinte, ao passo que os em desenvolvimento batalham pela supremacia dos critérios que privilegiem a fonte.

Isso se dá porque, no mais das vezes, a relação econômica entre os países desenvolvidos e os em desenvolvimento é desequilibrada, havendo predominância do auferimento de renda pelos contribuintes residentes nos primeiros em razão de atividades econômicas desenvolvidas nos segundos.

**5. O procedimento para celebração de tratados**

No Brasil, a celebração de tratados internacionais é de competência privativa do Presidente da República, mas fica sujeita a referendo pelo Congresso Nacional.

A assinatura do tratado indica mera intenção de formalizar o acordo. Na sequência ainda deve haver o referendo do Congresso Nacional por decreto e a sua ratificação pelo próprio Presidente da República,

Após, dá-se a troca desses instrumentos de ratificação pelos signatários, momento que marca o início da vigência do pacto no âmbito internacional.

Internamente, os efeitos se irradiam após o advento do próximo ato, que consiste na promulgação de decreto noticiando a existência do tratado.

**6. Os tratados e sua relação com a ordem interna**

Uma vez formalizada a assunção do Estado aos termos de tratado por ele firmado emerge a necessidade de se verificar como tal instrumento será inserido no âmbito do Direito interno.

A *teoria dualista* considera que não há intersecção entre os planos jurídicos interno e internacional; logo, os tratados só viriam a produzir efeitos no País quando transformados em lei interna. Tal tese veio a ser superada pela *teoria monista*, segundo a qual não existem planos paralelos. Assim, direito internacional e interno interagem.

Dessa interação, entretanto, deriva a necessidade de se estabelecer qual dos planos prevalece na hipótese de antinomia. Historicamente, o Supremo Tribunal Federal averba que os tratados situam-se no mesmo patamar hierárquico das leis. Nesse sentido, ementa da ADI MC 1.480/DF:

[…] É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

[…] PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em conseqüência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno. […]

(Relator  Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997)

Tal interpretação, contudo, conflita com o art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, segundo o qual nenhum Estado pode invocar as suas normas internas para se eximir do cumprimento das suas obrigações internacionais.

Outra questão relevante consiste em definir se os tratados internacionais firmados pelo Brasil podem obrigar também os Estados-Membros e os Municípios.

A questão já foi amplamente debatida na jurisprudência, tendo prevalecido o entendimento de que todos os entes da federação estão submetidos às regras versadas nos tratados.

Nesse sentido, precedente do Superior Tribunal de Justiça:

Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força.

(AgRg no AG 438449/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto, publicado no DJ de 07.04.2003)

**7. A interpretação e a qualificação nos tratados**

Os tratados que seguem a convenção modelo OCDE já dispõem, via de regra, de diversos preceitos estabelecendo conceitos jurídicos relevantes no plano tributário internacional, tais como pessoas, sociedade, nacional etc.

Para as expressões não definidas no tratado, o § 2o do art. 3o da convenção modelo em foco dispõe que *“para a aplicação do presente acordo por um Estado contratante qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado contratante relativa aos impostos que são objeto do presente acordo [...]”.*

Tais são as principais regras no que tange à interpretação dos tratados.

Afora a interpretação, há que se atentar ainda para as diretrizes de *qualificação* no âmbito dos tratados.

A qualificação diz respeito à definição de qual norma internacional, versada em tratado, que deve ser aplicada a um determinado fato.