

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discricionariedade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NOS PAÍSES-MEMBRO DO MERCOSUL.

DOUBLE INTERNATIONAL TAXATION IN THE TAX ON INCOME IN THE MEMBER COUNTRIES OF MERCOSUR.

Jazam Santos ¹
Carlos Araújo Leonetti ²

Resumo

O artigo analisa as peculiaridades da dupla tributação internacional ocorrida na incidência do imposto sobre a renda envolvendo o Mercosul. Apresenta os elementos identificadores do fenômeno: Pluralidade de soberanias tributárias, sujeito passivo, fato gerador, dupla tributação internacional, causas e consequências e medidas internacionais. A delimitação da competência tributária internacional tratada de diversos modos em cada país faz surgir o fenômeno. As convenções internacionais são um modo de atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional. No Mercosul, o Brasil firmou convenção para evitar a Dupla Tributação somente com a Argentina e a Venezuela. O método de pesquisa adotado foi o bibliográfico.

Palavras-chave: Imposto sobre a renda, Direito tributário internacional, Tratado para evitar dupla tributação, Mercosul

Abstract/Resumen/Résumé

The article analyzes the peculiarities of international double taxation occurred in the incidence of income tax involving Mercosur. It presents the identifying elements of the phenomenon: Plurality of tax sovereignty, taxable person, taxable event, double taxation, causes and consequences and international measures. The delimitation of the international tax jurisdiction treated in different ways in each country gives rise to the phenomenon. International conventions are a way to reduce or eliminate double taxation. In Mercosur, Brazil signed an agreement to avoid double taxation only with Argentina and Venezuela. The research method adopted was the literature.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Income tax, International tax law, Treaties to avoid double taxation, Mercosur

¹ Professor Universitário e advogado, Doutorando em Direito/UFSC; Mestre em Relações Internacionais para o Mercosul - linha de Questões Jurídicas/UNISUL; Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal/UFSC; Professor da Univali/USJ/IFSC.

² Professor Associado/UFSC, lecionando Direito Tributário para Graduação, Mestrado e Doutorado. Procurador da Fazenda Nacional aposentado. Consultor ad hoc/CAPES. Doutor em Direito/UFSC, com estágio na Harvard University/EUA (2002). Mestre em Direito/UFSC.

1 INTRODUÇÃO

As relações internacionais têm grande importância nos tempos atuais onde os Estados não medem esforços para se desenvolverem, pois, demonstra a história que o isolamento de uma população lhe proporciona consequências desfavoráveis.

A economia evidencia-se como o principal campo das relações internacionais, pois os contatos e os vínculos são mais extensos e intensos. Desta forma, os Estados, economicamente interdependentes, veem-se forçados a adotar medidas que incentivam o desenvolvimento das atividades econômicas, e, dentre estas, as de caráter tributário desempenham papel relevante. (REZEK – 1984, p. 33)

Inerente à soberania, os Estados tributam tanto os seus residentes, como as rendas produzidas no seu território, mesmo que o contribuinte possua domicílio no exterior. Frente a esta realidade, pode ocorrer a possibilidade de mais de um Estado tributar a mesma situação.

Sendo certo que o nível de fiscalidade em cada Estado é frequentemente alto, a dupla tributação internacional produz, dentre outras consequências, obstáculo ao desenvolvimento das atividades econômicas internacionais.

Tem-se, neste artigo, a dupla tributação internacional voltada à incidência do Imposto sobre a Renda da pessoa física, consistindo no fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma mesma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador. A dupla tributação internacional decorre das relações atinentes a mais de um Estado, em conjugação com critérios díspares utilizados em cada Estado para delimitar a competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, desde que definido em cada Estado de forma diferente.

As convenções internacionais bilaterais merecem destaque dentre as possíveis medidas tendentes a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, onde os Estados fazem concessões mútuas, limitando os respectivos poderes. (BORGES – 1991, p. 08).

O Mercosul, que é formado pela Argentina, o Brasil, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela, como países membros, e, como países associados a Bolívia, o Chile, a Colômbia, o Equador e o Peru, tendo uma área de abrangência que compõe toda a América do Sul, importante polo econômico e em expansão, na qual, necessita ter uma legislação sólida e compatível aos seus mercados, onde as Convenções sobre dupla tributação surgem para solucionar boa parte dos possíveis conflitos existentes nesta seara, impulsionando ainda mais o crescimento deste bloco econômico.

O presente estudo pretende responder ao seguinte problema: os acordos para evitar dupla tributação firmados no âmbito do MERCOSUL tem sido eficazes? O que se pode fazer para aumentar tal eficácia?

Para tal tratar-se-á de temas centrais como: tributação da renda; direito tributário internacional; sujeito passivo e fato gerador do imposto sobre a renda; modelos de acordos para evitar a dupla tributação utilizados entre os países-membro do MERCOSUL e principais problemas e possíveis soluções.

O objetivo central consiste no estudo das peculiaridades que cercam estes temas, no âmbito do MERCOSUL.

O método de pesquisa utilizado foi o bibliográfico.

O presente estudo se justifica em face da importância que o tema se reveste, não apenas no âmbito do MERCOSUL, mas no da comunidade internacional como um todo.

Com efeito, a possibilidade, ou efetiva ocorrência, de bi ou pluritributação, isto é, a exigência de tributo, sobre um mesmo fato gerador, por mais de uma ordem jurídica internacional, conturba o ambiente de convivência entre Estados soberanos, prejudicando o comércio, seja de mercadorias, seja de serviços.

Assim, há muito as nações desenvolvidas e em desenvolvimento vem buscando eliminar, ou reduzir, o risco de dupla tributação em suas relações.

No MERCOSUL, o tema alcança enorme importância, até porque não se pode conceber um ambiente típico de mercado comum, sem que a questão da bitributação tenha sido convenientemente tratada.

Foi no século XIX que surgiram as primeiras convenções sobre matéria tributária, onde tais convenções tinham o objetivo de eliminar as duplas tributações e instituir uma cooperação administrativo-tributária entre os Estados que as assinaram.

No mundo atual e globalizado onde as Relações Internacionais são algo inevitável, os Estados soberanos possuem normas de direito interno e de direito internacional para regular suas tratativas.

O Direito Tributário Internacional, sobre o problema apresentado, tem duas ideias fundamentais que norteiam todo o seu desenvolvimento, que são: - a necessidade de evitar que mais de um Estado tribute uma pessoa, em razão do mesmo fato gerador, e - o interesse em impedir o não pagamento de tributos, ou a sua redução, com a conjugação de leis de mais de um Estado. (BORGES – 1991, p. 26).

2. ELEMENTOS IDENTIFICADORES DO FENÔMENO

2.1 – Pluralidade de soberanias tributárias

Sendo assim, o Estado soberano, há que se ter soberania para aplicar suas normas tributárias, caracterizando, portanto, a eficácia do princípio da Soberania tributária inerente aos Estados globalizados.

Atualmente, pensadores do direito consideram que a soberania estatal é relativa, isto em virtude desta depender da ordem jurídica internacional. Esta é a concepção que é compatível com a existência do Direito Internacional Público. Celso Albuquerque de Mello afirma em sua obra Curso de Direito Internacional Público, baseado nos ensinamentos de Rousseau, que Estado soberano.

“... é aquele que tem: exclusividade, autonomia e plenitude de competência. Sendo que todas noções devem ser interpretadas dentro do quadro geral do Direito Internacional. A própria noção de ‘domínio reservado’ ou ‘jurisdi doméstica’, âmbito em que o Estado exerce a sua soberania de modo absoluto, são noções fixadas pelo Direito Internacional.” (MELLO – 1974, p. 200).

É de relevante importância destacar que se enquadra na dupla tributação internacional a colisão do sistema tributário de um ente territorial autônomo de um Estado, com o sistema tributário de outro Estado ou de um ente territorial autônomo deste, tendo em vista as características do fenômeno e os meios utilizados para evitá-lo ou atenuá-lo. (BORGES – 1991, p. 76).

2.2 – Sujeito passivo

A doutrina, hoje, inclina-se no sentido de exigir, para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, em que há essa identidade, da dupla imposição econômica, em que há diversidade de sujeitos.

O professor Antônio Borges registra sua posição a respeito dessa diferenciação ao destacar:

“O sujeito passivo identificado pela forma de dupla tributação jurídica é a que apresenta maior complexidade, tanto que foi este o referido modelo utilizado na convenção elaborada pelo Comitê Fiscal da OCDE, no comentário ao art. 23 A do modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos relativos à renda e ao patrimônio, uma vez que tal forma destaca apenas um sujeito passivo, enquanto a

dupla tributação econômica coloca duas pessoas diferentes tributadas em razão da mesma renda ou patrimônio.” (BORGES – 1991, p. 77).

Assim, seguindo o modelo do Comitê Fiscal da OCDE, tem-se como sujeito passivo aquele é tributado por dois países distintos e com soberanias próprias, possuindo como fato gerador a mesma renda.

2.3 – Fato gerador

É imprescindível a identidade do elemento material do fato gerador para caracterizar a dupla tributação internacional. Uma vez que, não estando diante de idêntico elemento material do fato gerador, não estará caracterizada a dupla tributação.

O professor Antônio Borges traz um exemplo que bem identifica o fato gerador na ocorrência da dupla tributação:

“Como exemplo desta situação, os autores geralmente lembram o caso de uma pessoa sujeita num Estado ao imposto de renda por haver recebido dividendos, e em outro tenha de pagar imposto sobre o patrimônio ao qual esse rendimentos foram incorporados.

A identidade em exame tem sido escolhida pela grande maioria dos autores como elemento essencial da dupla tributação, embora com algumas diferenças, especialmente quanto à terminologia mais adequada. Assim, é que tal identidade tem sido referida como objeto, fonte do imposto, pressuposto de fato, pressuposto de fato econômico, pressuposto objetivo, matéria imponible, elemento material do fato gerador, dentre outros termos.” (BORGES – 1991, pp. 77-78).

Temos, pois, como fato gerador a situação ocorrida num determinado período em que haja descrição legal em que é necessária e suficiente à sua ocorrência impositiva de cobrança – hipótese de incidência/fato jurídico tributário. (JARDIM – 1994, pp. 166 a 168).

2.4 – Dupla Tributação Internacional – definição adotada:

Assim, pode definir-se a dupla tributação internacional como sendo o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.

É a definição que se prefere, uma vez que a mesma se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e

Desenvolvimento Econômico – OCDE, que contém o que segue: “o fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.”¹

Referida definição é clara e de fácil assimilação, como convém às definições, abrangendo todos os elementos essenciais do objeto definido, a dupla tributação internacional. Com efeito, ela menciona expressamente os elementos subjetivos, que são a pluralidade de sujeitos ativos, ou de soberanias tributárias, e a identidade do sujeito passivo. Quanto às identidades do elemento material e do período, encontram-se elas insertas na noção de fato gerador, o mesmo acontecendo com a identidade ou semelhança do imposto, configurada com as identidades do elemento material, do sujeito passivo e da natureza da base de cálculo. (BORGES – 1991, p. 82).

2.5 – Causas e consequências

Normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos Estados impositores. É raro um Estado criar uma situação que haja a ocorrência do fenômeno com o objetivo de alcançar resultados políticos ou econômicos, ou para impedir o êxodo de pessoas ou capitais. A dupla tributação ocorre, em geral, da independência recíproca dos Estados e da ignorância de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados. (BORGES – 1991, p. 98).

Quer-se referir à interdependência econômica dos Estados. Verifica-se a interdependência entre os países ricos em matérias-primas e os ricos em investimentos, entre os ricos em recursos financeiros e tecnológicos e aqueles ricos em força de trabalho.

A mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços foi proporcionada por causa do desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, e isto se tornou possível com a não discriminação de estrangeiros e com a liberalização do comércio e dos movimentos de capitais.

O princípio da universalidade ou o princípio da territorialidade é o que inspira os Estados a delimitarem a sua competência tributária internacional relativamente aos impostos diretos, onde, para o primeiro caso, adotam o critério da residência ou o critério da nacionalidade e, para o último, o critério da fonte. (XAVIER – 1977, pp. 5-6).

¹ OCDE. Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. Desenvolvida pela OECD.ORG. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>> Acesso em 11/03/2016

Disto, apresentam-se 03 (três) hipóteses de cumulação de pretensões tributárias:

01 – a pessoa é tributada em um Estado em função do critério da nacionalidade e, ao mesmo tempo, em outro, pelo critério da residência.

02 – a pessoa é cumulativamente tributada por dois Estados, em um deles, de acordo com o critério da residência e, no outro, conforme o critério da fonte.

03 – a pessoa é tributada pelo critério da fonte num Estado, e noutra de conformidade com o critério da nacionalidade.

Dada, pois, esta cumulação, pelos Estados, de critérios de delimitação da competência tributária internacional, diante de uma situação com elemento de cambiante estrangeiro, a possibilidade de haver dupla tributação internacional é muito grande. Ressalva-se, apenas, a hipótese de uma pessoa que, detendo a nacionalidade de um Estado que não adota o critério da nacionalidade, reside no exterior, onde obtém as suas rendas. (BORGES – 1991, p. 100).

Alguns autores consideram que a dupla tributação internacional viola a justiça fiscal ao propiciar tributação global de uma pessoa em desatenção ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, além das consequências econômicas e das consequências quanto à justiça, a dupla tributação internacional produz os seus efeitos também em outros domínios, como o financeiro, o cultural e o sócio-político. (BORGES – 1991, p. 102).

A dupla tributação internacional pode ser um obstáculo às relações econômicas internacionais, mas, não deve ser supervalorizado, pois, outros elementos também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

É uma realidade, hoje, a força da pressão tributária em quase todos os Estados. Sendo assim, o fenômeno da dupla tributação internacional assume notável acuidade, onde pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, fazendo uso, então, da evasão fiscal internacional, podendo, ainda, ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal. (PIRES – 1984, p. 169).

A dupla tributação internacional pode apresentar consequências também no âmbito das relações culturais entre os Estados, ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros. (PIRES – 1984, p. 173).

As possíveis implicações de natureza econômica, financeira e cultural entre os Estados, decorrentes da dupla tributação internacional, de conformidade com o que se

escreveu, poderão afetar as suas relações sócio-políticas. Manuel Pires afirma, em decorrência disto, que as duplas tributações internacionais “...não contribuem certamente para o estreitamento das relações entre os países em causa.” (PIRES – 1984, p. 174).

Desta forma é que a criação de Convenções sobre dupla tributação internacional ajudaria, e muito, os países envolvidos a solucionarem esses problemas.

2.6 – Medidas internacionais

Sendo insuficientes as medidas unilaterais, os Estados fazem uso de convenções internacionais. As convenções, principalmente sobre dupla tributação internacional, são normalmente bilaterais. As convenções multilaterais existentes são ainda em número bastante reduzido e só disciplinam a tributação de alguns objetos, como por exemplo veículos automotores, dada a grande dificuldade de obter soluções harmonizadas com base nos diversos sistemas tributários e nos interesses particulares de cada um dos Estados. (XAVIER – 1977, p. 35).

É por meio da bilateralidade que o fenômeno é mais eficientemente evitado, atenuado ou eliminado, onde os Estados fazem concessões mútuas, limitam os respectivos poderes de tributação. O que é determinante destacar é que as convenções acarretam perda de receita para os Estados que as subscrevem, porém, o “importante é estabelecer instrumentos que façam com que a perda da receita tributária constitua um benefício para o setor privado dos dois Estados e nunca uma transferência de recursos de um Estado para outro.” (DORNELLES – 1979, p. 151).

As convenções bilaterais representam a medida mais adequada para regular a incidência da dupla tributação internacional. Todavia, estas convenções bilaterais nem sempre a eliminam completamente, considerando seus aspectos quantitativos, mas apenas a atenuam.

Contudo, mesmo que o remédio não seja suficiente para atenuar ou eliminar a obrigação imposta ao contribuinte, em virtude da persistência da dupla tributação em desacordo com a convenção internacional, este pode utilizar do procedimento amigável, geralmente previsto pelas convenções sobre dupla tributação internacional, por meio do qual as autoridades competentes dos Estados contratantes tentam resolver as dificuldades ou as dúvidas provenientes da interpretação ou da aplicação da convenção, podendo, todavia, não chegar a qualquer acordo. É importante destacar que o contribuinte pode utilizar este procedimento independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados. (BORGES – 1991, pp. 118-119).

2.7 – Mercosul

A formação dos Blocos econômicos era uma tendência que há muito atingia todos os continentes, e que na América não seria diferente, mas é a partir das primeiras décadas do século XVIII, no entanto, que se acentuam, particularmente nos territórios ligados à Bacia do Prata, as manifestações de desacordo com a coroa espanhola, cujas consequências vão desembocar na independência e na formação de novos Estados.

Mormente, Simão Bolívar (1783 – 1830) e José de San Martín (1775 – 1850) trabalham no que vai resultar no primeiro tratado de união latino-americana, qual seja, o Tratado de União, Liga e Confederação Perpétua entre as Repúblicas da Colômbia, Centro América, Peru e Estados Unidos Mexicanos, e na organização da Grã-Colômbia, unindo Colômbia, Venezuela, Bolívia, Equador e Peru. Bolívar foi escolhido presidente dessa federação, mas, com o insucesso desse ideal de união, renunciou ao poder.

Nascem, então, Argentina, Paraguai e Uruguai e consolidam-se, depois de muita luta, as fronteiras desses países com o Brasil. E é desse momento em diante que a antiga e possível integração desses territórios se esfuma, enterrada nas diferenciações cada vez mais acentuadas, provocadas pelas legislações e pela cultura que se distanciam e pelos ressentimentos provocados pelos anos de guerras.

As primeiras ideias concretas de integração surgiram na década de 50, com a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe, a CEPAL, culminando com a Declaração de Iguazu, de 1985.

Na segunda metade do século passado começaram a surgir diversas formas de união comunitária, destacando-se a ALALC e a ALADI.

Criada em 1960, pelo tratado de Montevideu, a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC) visou implantar um mercado comum regional a partir da conformação de uma zona de livre comércio, integrando, Brasil, Paraguai, Uruguai, Chile, México e Peru. Essa foi a primeira tentativa de criação de uma zona de livre comércio na América Latina. Seu funcionamento se mostrou insatisfatório, insuficiente, desequilibrado e dinamicamente decrescente, não podendo cumprir os objetivos estipulados no Tratado.

A crise do petróleo, com efeitos no mundo inteiro, gerou uma profunda recessão econômica nos países latino-americanos, crescendo-se a isso o ultranacionalismo dos regimes ditatoriais que proliferaram em diversos países da região nesse período.

Visando a reestruturar a ALALC, os Estados-partes criaram, mediante o Tratado de Montevideu, em 1980, a ALADI (Associação Latino-Americana de Integração), objetivando o desenvolvimento econômico-social e o comércio intrarregional harmônico e equilibrado da

América Latina, preservada assim sua ênfase comercialista. Contudo, as duas associações não deram os resultados esperados. (DEL'OLMO – 2003, pp. 191 a 193).

Os esforços integracionistas dos países do Cone Sul era uma adequação a uma realidade vigente, em termos de política e economia internacional, caracterizada, principalmente, por uma nova perspectiva de visão da organização dos Estados Nacionais.

Celso Amorin, citado por Ricardo Soares Stersi dos Santos, referindo-se aos elementos motivadores da integração latino americana, registra:

“A inserção dos países latino-americanos no cenário internacional sempre foi uma inserção perversa. Por uma razão ou outra à América Latina sempre coube um papel de reduzido dinamismo no Sistema Internacional. Mas se é certo que essas dificuldades que se antepunham ao crescimento autossustentado da região vêm de longe, é certo também que sua natureza variou ao longo do tempo por força das transformações do cenário mundial, que trouxeram novos desafios para os países latino-americanos. Esses desafios têm assumido uma nova feição, sobretudo a partir dos anos 80, com a crise da dívida. Nesse período, configura-se mais claramente um cenário internacional modificado, em que os países em desenvolvimento têm seu poder de barganha diante do mundo desenvolvido cada vez mais reduzido.” (SANTOS – 1997, p. 71).

O nascimento do Mercosul, pode-se dizer, ocorreu em 30/11/1985, com a inauguração da Ponte Presidente Tancredo Neves, unindo Puerto Iguazu, na Argentina, a Foz do Iguaçu, no Brasil, momento em que os Presidentes Raul Alfonsin e José Sarney firmaram a Declaração de Iguaçu, proclamando suas vontades de aproximação política e comercial e de superar a tradicional rivalidade entre os dois países.

Outros acontecimentos integracionistas surgiram, entre eles a assinatura, em 29 de julho de 1986, da Ata para a Integração Brasil-Argentina e a assinatura do Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento, em 29 de novembro de 1988. O auge desse processo de integração foi atingido, porém, com a assinatura da Ata de Buenos Aires, pelos presidentes então recém-eleitos da Argentina e do Brasil, Carlos Menem e Fernando Collor de Mello, em 06 de julho de 1990, documento em que se estipulou a criação de um mercado comum em um prazo de quatro anos e meio (31 de dezembro de 1994).

Devido às articulações argentina e brasileira para a criação de um bloco regional, a elas logo aderiu o Uruguai e, pouco depois, o Paraguai, preocupados com o movimento que ameaçava deixá-los economicamente isolados.

Em 26/03/1991 foi assinado o Tratado de Assunção, com o depósito das ratificações necessárias, fazendo parte dessa integração o Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai.

O projeto integracionista despertou o interesse de outros países e, em 25/06/1996, o Chile e a Bolívia a ele se somam, não tendo, contudo, o mesmo *status* que os outros quatro sócios, apenas associando-se para atingir o primeiro estágio de integração, qual seja, uma zona de livre comércio, que deverá formar-se em oito anos. O acordo de associação entre o Chile, Bolívia e Mercosul, assinado naquela data, na X Reunião dos Presidentes, na Argentina, entrou em vigor em 01/10/1996.

O protocolo de Ouro Preto trata-se de Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção, sobre a Estrutura Institucional definitiva dos órgãos de administração do Mercado Comum, previstos no art. 18 do Tratado, assim como sobre as atribuições específicas de cada um deles e o estabelecimento de um sistema de tomada de decisões. Apesar do nome, coloca-se, funcionalmente, no mesmo plano do Tratado original.

O Protocolo de Ouro Preto foi divulgado na VII Reunião do Conselho do Mercado Comum, realizada em 17/12/1994, em Ouro Preto nas Minas Gerais.

Outro grande passo dado pelo Protocolo de Ouro Preto foi o de conferir ao Mercosul personalidade Jurídica de Direito Internacional. Diz o art. 34 que o Mercosul “terá personalidade jurídica de Direito Internacional”, e o art. 35 que o bloco “poderá, no uso de suas atribuições, praticar todos os atos necessários à realização de seus objetivos, em especial contratar, adquirir ou alienar bens móveis e imóveis, comparecer em juízo, conservar fundos e fazer transferências”², dotando-se de representação externa, nos moldes da União Europeia.

O art. 37 do Protocolo estabelece que “as decisões dos órgãos do Mercosul serão tomadas por consenso e com a presença de todos os Estados-partes”. (DEL’OLMO – 2003, pp. 199-200).

No estágio de desenvolvimento em que se encontram os países do Mercosul, ainda mais no assunto relativo à dupla tributação Internacional, fez-se necessário celebrar as referidas convenções para favorecer o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas e serviços, porém, não existe Convenções Internacionais firmadas com todos os países envolvidos, conforme se verá a seguir.

² BRASIL. Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996. Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto), de 17 de dezembro de 1994. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm > Acesso em 11/03/2016.

As convenções sobre dupla tributação internacional são utilizadas pelos países envolvidos no Bloco Econômico do Mercosul para eliminar as barreiras de natureza tributária a tal fluxo recíproco. Com a convenção, visou-se, pois, estabelecer a neutralidade tributária nas relações econômicas internacionais dos envolvidos nesta situação. (BORGES – 1991, p. 189).

O Bloco econômico do Mercosul é formado hoje pelos países membros: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela, tendo como países associados: Bolívia, Chile, Colômbia, Equador e Peru³. Em relação aos países membros do Bloco, o Brasil firmou Convenções internacionais⁴ para evitar a Dupla Tributação na seara fiscal com alguns dos países citados, tendo, inclusive, incorporado tais intenções dentro do ordenamento brasileiro nas seguintes normas:

Com a Argentina, tem-se o Decreto Legislativo nº 74/1981, que aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980; o Decreto nº 87.976/1982, que Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, e a Portaria MF nº 22/1983, que estabelece métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em sua matéria.

Com a Venezuela, tem-se o Decreto Legislativo nº 559/2010 que aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005, e o Decreto nº 8.336/2014, que promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa

³ BRASIL ESCOLA. Geografia – Mercosul: países integrantes. Desenvolvida por Omnia Soluções Web Eireli. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/mercosul-paises-integrantes.htm>>. Acesso em 11/03/2016.

⁴ BRASIL. Acordos para evitar dupla tributação. Desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#argentina>>. Acesso em 11/03/2016

do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005.

Em relação aos demais países membros, Paraguai e Uruguai, ainda não foi firmada qualquer convenção sobre Dupla Tributação Internacional, onde, declina-se no sentido de também estender a estes países a possibilidade de firmar intenções no sentido de evitar ou eliminar o fenômeno da dupla cobrança fiscal.

Em relação aos países associados do Mercosul, o Brasil já possui incorporado dentro do seu ordenamento os seguintes decretos e portarias:

Com o Chile, tem-se o Decreto Legislativo nº 331/2003, que aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001, o Decreto nº 4.852/2003, que promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001, e a Portaria MF nº 285/2003, que estabelece os métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, assinada pela República Federativa do Brasil com a República do Chile.

Com relação ao Equador, tem-se o Decreto legislativo nº 4/1986, que aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Equador, celebrado em Quito, a 26 de maio de 1983, e o Decreto nº 95.717/1988, que promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador.

Com relação ao Peru, tem-se o Decreto Legislativo nº 500/2009, que aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrado em Lima, em 17 de fevereiro de 2006, o Decreto nº 7.020/2009, que promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006, e a Portaria MF nº

553/2010, que estabelece os métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com a República do Peru.

3 CONCLUSÃO

A competência tributária internacional dos Estados é delimitada pelo conjunto das normas materiais do Direito Tributário Internacional, na qual, o conjunto dessas normas é composto de direito interno e de direito internacional.

A “soberania fiscal” é um princípio basilar do Direito Tributário Internacional, mas também merece destaque o princípio da territorialidade - onde as leis tributárias aplicam-se apenas aos fatos ocorridos no território abrangido pelo poder tributário.

Os elementos essenciais para a caracterização da dupla tributação internacional são: a pluralidade de soberanias fiscais, o mesmo sujeito passivo, o mesmo fato gerador, o mesmo imposto – ou a ela assemelhado e o mesmo período.

Define-se a dupla tributação internacional como sendo “o fenômeno que tem como resultado da percepção de impostos similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”, de acordo com divulgação da OCDE⁵.

As consequências da dupla tributação podem ser de ordem econômica (pois prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços), financeira (pois pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, fazendo uso, então, da evasão fiscal internacional, podendo, ainda, ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal), quanto à justiça (a dupla tributação internacional acarreta uma repartição injusta das cargas tributárias entre os contribuintes), cultural (pois pode dificultar a difusão, entre os Estados, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros) e sócio-políticas (as duplas tributações internacionais não contribuem para o estreitamento das relações entre os países em

⁵ Ob. Cit. 1

causa). Sendo que, as consequências mais visíveis e importantes do fenômeno são as de natureza econômica, em virtude das consequências fiscais que recaem sobre o sujeito passivo.

A dupla tributação internacional é um problema que pode ser solucionado por um meio apropriado e conveniente que são as convenções bilaterais, tendo em vista o estágio de desenvolvimento do Direito Tributário Internacional.

As referidas convenções servem para que os Estados limitem seus poderes de tributação. Mas, tais convenções também apresentam desvantagens, pois nem sempre eliminam completamente a dupla tributação internacional ou seus efeitos.

O processo de elaboração das convenções sobre dupla tributação internacional é caracterizado pelo uso de modelos de convenção elaborados por organizações internacionais. Dentre os modelos que são utilizados, destacam-se os da OCDE e da ONU.

Entre os países que compõem o bloco Mercosul, o Brasil firmou convenção para evitar a Dupla Tributação somente com a Argentina e a Venezuela, e, em relação aos países associados, o Brasil firmou convenção com Chile, Equador e Peru, onde as convenções firmadas tem por característica básica a utilização de modelos de convenção elaborados principalmente pela OCDE e da ONU, sugere-se, pois, que seja estendido aos demais países membros, Paraguai e Uruguai, como também aos demais países associados, Bolívia e Colômbia, o estabelecimento de Convenções no sentido de evitar a dupla cobrança fiscal.

Desta forma, o risco de haver dupla ou pluritributação, relativamente, a renda, no âmbito do MERCOSUL, pode ser substancialmente reduzida.

4 REFERÊNCIAS:

BORGES, Antônio de Moura. Contribuição ao Estudo das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional – Tese apresentada no curso de Pós-graduação em Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do grau de Doutor. São Paulo: USP, 1991.

BRASIL. Acordos para evitar dupla tributação. Desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#argentina>>. Acesso em 11/03/2016

BRASIL. Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996. Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto), de 17 de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm> Acesso em 11/03/2016.

BRASIL ESCOLA. Geografia – Mercosul: países integrantes. Desenvolvida por Omnia Soluções Web Eireli. Disponível em: <<http://brasilescola.uol.com.br/geografia/mercosul-paises-integrantes.htm>>. Acesso em 11/03/2016.

DEL'OLMO, Florisbal de Souza. Direito internacional privado: abordagens fundamentais, legislação, jurisprudência. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DORNELLES, Francisco Neves. A dupla tributação internacional da renda. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1979.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de direito financeiro e tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de Direito Internacional Público. 4ª ed. Ver. e aum. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974.

OCDE. Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. Desenvolvida pela OECD.ORG. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>> Acesso em 11/03/2016

PIRES, Manuel. Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984.

REZEK, José Francisco. Direito dos Tratados. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SANTOS, Ricardo Soares Stersi dos. MERCOSUL e arbitragem internacional comercial: aspectos gerais e algumas possibilidades. Belo Horizonte: Del Rey, 1997

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977.