

MEIOS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS
INTERNACIONAIS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Antonio de Moura Borges
Sócio do IBDT e Advogado em Teresina

1. Introdução
2. A Dupla Tributação Internacional
 - 2.1 - Definição
 - 2.2 - Causas
 - 2.3 - Distinção de outras figuras
3. Métodos para eliminar ou atenuar a Dupla Tributação Internacional
 - 3.1 - Divisão da matéria impositiva
 - 3.2 - Divisão do imposto
4. Trabalhos desenvolvidos por Organizações Internacionais
 - 4.1 - Sociedade das Nações
 - 4.2 - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
 - 4.3 - Organização das Nações Unidas
 - 4.4 - Organização latino-americanos
5. Conclusões
6. Bibliografia

1. INTRODUÇÃO

O extraordinário desenvolvimento das relações econômicas internacionais acarretou o surgimento de problemas novos, dos quais se destaca a dupla tributação internacional, dificultando o fluxo de capitais, a transferência de tecnologia e a expansão das economias nacionais.

Este trabalho, versando sobre os meios atuais de solução dos conflitos internacionais da dupla tributação, inicia-se com um trato sucinto das noções gerais sobre a dupla tributação internacional. Em seguida, cuida dos métodos destinados a eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, para, logo após, fazer um apanhado dos trabalhos sobre tal matéria, realizados por algumas organizações internacionais, que interessam de perto ao Brasil, demonstrando, por último, as conclusões advindas deste ligeiro estudo.

2. A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

2.1. Definição

São conhecidas várias definições de dupla tributação internacional formuladas por

autores e organizações internacionais, cuja maioria parte da definição proposta por Dorn, 1927, para quem surge a dupla tributação internacional "...sempre que vários países soberanos exercem sua soberania para submeter a uma mesma pessoa impostos de natureza similar, por um objeto impositivo" (Apud Alegria Borrás, La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales, pp. 28-9). Em 1949, Manlio Udina propôs uma definição similar, com o grande mérito de incluir nela o fator tempo ("Il Diritto Internazionale Tributario", in Trattato Diritto Internazionale, v. X, p. 256).

Seguindo a linha tradicional iniciada por Dorn, aparece a definição que se inclui nas observações gerais do modelo de convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE e publicado em 1963, da seguinte forma: "...as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods". Ou, em vernáculo: ...exigência de um tributo similar por dois (ou mais) Estados, a um mesmo contribuinte, em razão de um mesmo pressuposto de

fato, e por um mesmo período de tempo.

É possível destacar da definição acima citada os elementos essenciais da dupla tributação internacional, que são:

A) Duas ou mais sobremanias fiscais - Entende-se por sobremanias fiscal ou tributária o poder exclusivo de criação e de aplicação de um sistema tributário, dentro de um território determinado. A dupla tributação internacional requer o concurso de duas ou mais jurisdições tributárias internacionais soberanas. Saliente-se que não existe regra de Direito Internacional tendente a limitar o exercício destas diferentes soberanias e a circunscrevê-las em seu âmbito respectivo. Cabe ainda assinalar que, havendo concurso de mais de duas jurisdições tributárias internacionais soberanas, o mais correto seria falar em múltipla tributação internacional.

B) Identidade de sujeito passivo da obrigação tributária - A doutrina, hoje, inclina-se no sentido de exigir, para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, em que há essa identidade, da dupla imposição econômica ou sobreposição de im-

postos, em que há diversidade de sujeitos.

O próprio modelo de convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da OCDE, faz distinção entre a dupla tributação jurídica e a dupla tributação econômica, ressaltando que esta ocorre quando duas pessoas diferentes forem tributadas em razão da mesma renda ou patrimônio.

C) Identidade de pressupostos de fato - Em não se estando diante do mesmo pressuposto de fato, não estará caracterizada a 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 esses rendimentos foram incorporados.

D) Identidade de tempo - A partir da Udina, tem-se considerado o fator tempo como elemento essencial para a caracterização da dupla tributação. Na verdade, sendo a renda de determinado contribuinte tributada por mais de um Estado, mas em períodos distintos, não se pode falar em dupla tributação, não obstante o que, continuam a existir os seus inconvenientes.

2.2. Causas

São três as causas da dupla tributação internacional, a saber (V. as classificações de Alegria Borrás, op. cit., pp. 23-4; Louis Cartou, Droit Fiscal International et Européen, pp. 18-9; e Francisco Neves Dornelles, A Dupla Tributação Internacional da Renda, p.7):

A) A primeira causa da dupla tributação internacional diz respeito à diferença de elemento de conexão adotado pelas legislações dos vários Estados. Enquanto alguns Estados adotam o critério pessoal, ou seja, tributam os seus nacionais ou residentes sem considerar o lugar onde tenham obtido suas rendas, outros tributam as rendas obtidas no seu território, qualquer que seja a nacionalidade ou a residência de quem as adquire.

B) A segunda causa da dupla tributação internacional é aquela em que os Estados apesar de adotarem o mesmo elemento de conexão, conceituam-no de forma diversa.

C) A terceira e última causa da dupla tributação internacional refere-se à própria complexidade da situação do contribuinte. É o caso, segundo Louis Cartou, de um francês re-

sidente na Bêlgica, dispondo de uma residência secundária na Suíça e obtendo renda na Alemanha, nos Países Baixos, etc. Mesmo adotando sistemas fiscais idênticos, estes Estados podem simultaneamente submeter tal contribuinte à tributação (Droit Fiscal International et Européen, cit., p.19).

2.3. Distinção de outras figuras

Mister se faz distinguir a dupla tributação internacional de outras figuras, especialmente considerando que o significado de dupla tributação é impreciso - justificando-se o uso pela ampla difusão mundial -, sendo muitas vezes utilizado impropriamente para designar fenômenos afins, porém não idênticos.

A) Distingue-se a dupla tributação internacional da dupla tributação interna, quer em sentido jurídico, quer em sentido econômico. Naquela, há uma colusão de sistemas tributários de Estados soberanos, nos quais não há autoridade superior comum. Nesta, a colisão ocorre dentro de um mesmo Estado.

Ambos os fenômenos são, na sua essência, análogos, diferindo todavia os métodos utilizados para resolvê-los. Enquanto que,

para eliminar ou atenuar os efeitos da dupla tributação internacional, utilizam-se principalmente convenções internacionais, o problema da dupla tributação interna é solucionado, ou por dispositivos constitucionais, como é o caso do Brasil, ou pela legislação ordinária, que é a medida mais comum, ou então por decisões do Poder Judiciário, como acontece na Suíça.

No Brasil, muito dificilmente ocorre o fenômeno da dupla tributação interna, uma vez que a Constituição Federal delimita rigidamente a competência tributária dos vários entes governamentais.

B) Não se confunde também o fenômeno da dupla tributação internacional como o do bis in idem. O Prof. Gerd Rothmann distingue-os muito bem ao dizer que, "na hipótese do bis in idem, trata-se da mesma entidade tributante, exigindo dois impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fato gerador" ("Bitributação Internacional", in Enciclopédia Saraiva de Direito, v.11, p.449).

3. MÉTODOS PARA ELIMINAR OU ATENUAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A dupla tributação internacional,

especialmente da renda, acarreta sérios inconvenientes. Com efeito, como diz Dornelles, "O facto de a renda de uma mesma pessoa estar sujeita ao mesmo imposto, em dois Estados distintos, cria dificuldades ao fluxo de investimentos, encarece o custo do dinheiro e da tecnologia importados e gera insegurança nos contribuintes" (A Dupla Tributação Internacional da Renda, cit., p.8). Em vista disso, há muito tempo procura-se estabelecer métodos que eliminem ou, pelo menos, atenuem os efeitos da dupla tributação internacional.

Observa Alegria Borrás que as primeiras tentativas de classificação destes métodos remontam à época da Sociedade das Nações, e que León Dufour, em 1925, apresentou trabalho à referida organização expondo sete diferentes métodos, alguns dos quais, contudo, constituíam meras espécies de uma mesmo método (La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales, cit., p.67). Baseado neste trabalho e em trabalhos posteriores do Comitê Fiscal da Sociedade das Nações, Dalimier divide os possíveis métodos destinados a evitar ou reduzir a dupla tributação internacional, nestas classes: a) dedução; b) isenção; c) divisão do produto; d) divisão da matéria impositiva. Este mesmo autor diz existirem,

na realidade, apenas dois métodos, quais sejam: divisão da matéria impositiva e divisão do imposto, apresentando cada um dos quais duas variantes (Apud Alegria Borrás, op.cit., p.67).

3.1. Divisão da matéria impositiva

Neste caso, para por fim à dupla tributação internacional, uma das soberanias fiscais renuncia à competência que lhe atribui a legislação interna, ficando a matéria impositiva sujeita à tributação unicamente no outro Estado. Esta divisão é feita por duas formas distintas, designadas por Alegria Borrás como uma formulação positiva e uma formulação negativa (op.cit., pp.70-1). Referindo-se a tal fenómeno, Alberto Xavier utiliza terminologia cientificamente mais precisa, ao dizer que "...para a ordem jurídica designada como aplicável ela (repartição) traduz-se numa atribuição de poder, enquanto para a ordem jurídica declarada inaplicável traduz-se numa exclusão da incidência" (Direito Tributário Internacional do Brasil, p.243. Obs: Os grifos são do autor).

Este último, atualmente denominado de sistema ou método da isenção, é o tradicionalmente utilizado nos Estados que adotam o sistema jurídico continental europeu, ou seja,

aqueles que têm ou tiveram um imposto de renda do tipo compósito ou cedular (cf. Norr, "Jurisdiction to Tax and International Income", in Readings in Federal Taxation, p.610).

O método de isenção se subdivide em duas modalidades, quais sejam: método de isenção integral e método de isenção com progressividade.

A) Método da isenção integral - Por este método, o rendimento não é considerado de forma alguma para fins de tributação.

A isenção integral pode ser concedida tanto pelo Estado da fonte dos rendimentos, como pelo Estado da residência dos seus beneficiários. Este último é o caso que mais interessa aos Estados importadores de capital, pois, como observa Dornelles, constitui "...importante instrumento para a captação de recursos no exterior, na medida em que impede que qualquer benefício fiscal concedido pelo país importador de capital seja anulado pela legislação fiscal do país de residência do investidor" (A Dupla Tributação Internacional da Renda, cit., pp.11-2).

O método de isenção integral é muito pouco utilizado, por ser considerado in-

justo, na medida em que, pelo mesmo, terão vantagem os que obtêm rendas no exterior, em relação àquelas que as obtêm no seu próprio Estado.

B) Método da isenção com progressividade - Neste método, o rendimento, logicamente, não é tributado, sendo todavia levado em consideração na determinação da alíquota progressiva aplicável à renda global, isto é, incluindo a obtida internamente. Claro está, portanto, que este método é mais adequado à sistemática de tributação das pessoas físicas, sendo aplicável na tributação das pessoas jurídicas somente no caso de adoção de alíquotas progressivas.

O método da isenção com progressividade foi adotado pelo modelo de convenção da OCDE, como também pelas convenções para evitar a dupla tributação assinadas pelo Brasil com a República Federal da Alemanha, a Áustria, a Bélgica, a Espanha, a França, a Noruega e a Suécia, relativamente aos rendimentos originários do Brasil e recebidos por residentes desses Estados. Por outro lado, também o Brasil concede tal isenção quanto aos rendimentos derivados da Noruega e da Suécia.

3.2. Divisão do imposto

Neste método, incluem-se a divi-

são do produto e a dedução ou imputação, a seguir analisadas.

A) Divisão do produto - Este caso consiste em dois Estados estabelecerem, por meio de convenção, que somente um deles perceberá o imposto, repartindo em seguida com o outro a quantia assim recebida.

As dificuldades de utilização deste método são enormes, dependendo de colaboração muito estreita entre as administrações tributárias, tendo por isso uso limitadíssimo.

B) Método da imputação - Diferentemente do método da isenção, que considera a renda, o método da imputação refere-se ao imposto que incide sobre a renda.

O método da imputação (tax credit), de origem anglo-saxônica, é mais comum nos Estados cujo imposto de renda é do tipo unitário (cf. Norr, "Jurisdiction to Tax and International Income", in Readings in Federal Taxation, cit., p.611). Por este método, o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, de qualquer origem, permitindo entretanto um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, podendo este crédito estar sujeito ou não a uma limita-

ção. No primeiro caso, denominado de imputação ordinária, o crédito concedido pelo Estado da residência tem como limite o valor da fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte. O segundo caso, chamado de imputação integral, consiste em o Estado da residência deduzir a quantia total do imposto efetivamente paga no Estado da fonte.

O método da imputação ordinária foi acolhido pelo modelo de convenção da OCDE, como também por convenções bilaterais assinadas pelo Brasil com Estados como a Suécia e a França, relativamente aos rendimentos provenientes destes Estados e percebidos por residentes do Brasil. Foi também a solução adotada, em convenção, quanto aos rendimentos provenientes do Brasil e percebidos por residentes de diversos Estados, tais como a Finlândia, a Dinamarca, a Suécia, o Japão, a Espanha e Portugal.

Duas novas modalidades de imputação surgiram, especialmente nas convenções tributárias entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. Estes últimos, a fim de atrair investimentos externos, costumam conceder consideráveis incentivos fiscais, que eram anu-

lados pelos Estados de residência ao concederem crédito somente pelo imposto real e efetivamente pago no exterior. Para obviar este inconveniente, passou-se a fazer uso de uma presunção e de uma ficção.

O crédito presumido (matching credit) consiste em o Estado da residência conceder um crédito superior ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte. O crédito fictício (tax sparing), por outro lado, consiste na outorga de um crédito, pelo Estado da residência, correspondente ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou aumentado como consequência de um programa de incentivos fiscais.

O crédito presumido (matching credit) tem sido adotado pelo Brasil na maior parte de suas convenções contra a dupla tributação em matéria de dividendos, juros e royalties não isentados no Estado de residência. O crédito fictício (tax sparing), por outro lado, foi utilizado nas convenções realizadas pelo Brasil com o Japão, a Noruega e a Bélgica.

4. TRABALHOS DESENVOLVIDOS POR ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

Revertem-se de grande importância os trabalhos desenvolvidos por organizações internacionais contra a dupla tributação internacional. É sabido que, praticamente, inexistem convenções multilaterais para evitar a dupla tributação internacional, em face das diferenças que se verificam entre os sistemas tributários dos vários Estados. Tem-se, portanto, procurado solucionar o problema por meio de convenções bilaterais, concluídas com base em modelos elaborados por organizações internacionais.

Em seguida, far-se-á ligeiro apinhado dos trabalhos realizados por algumas organizações internacionais, no intuito de impedir ou evitar a dupla tributação internacional, que interessam de perto ao Brasil.

4.1. Sociedade das Nações

Desde a sua criação, a Sociedade das Nações manifestou interesse em resolver questões de ordem financeira e tributária, tendo criado, em 1920, o Comitê Econômico, Financeiro e Fiscal, que se foi posteriormente subdividido

do, dando lugar a três comitês: o econômico, o financeiro e o fiscal.

Encarregado de estudar a dupla tributação internacional, o Comitê Financeiro, em 1921, decidiu confiar a elaboração de um informe sobre este assunto aos economistas Bruins, professor da Universidade de Rotterdam; Einaudi, professor da Universidade de Turim; Seligman, professor da Universidade de Colúmbia; e Sir Josiah S. Stamp, da Universidade de Londres.

Reunidos em Genebra, em 1923, os referidos economistas apresentavam o resultado de seus trabalhos, no qual, relativamente às seqüências econômicas da dupla tributação, destacaram sua grande influência na livre circulação de capitais. Referiram-se também, quanto aos princípios em matéria de dupla tributação, aos elementos de conexão passíveis de ser utilizados pelos Estados.

Para chegar a resultados mais objetivos, o Comitê Financeiro expressou a necessidade de obter propostas de representantes de governos, tendo assim solicitado a indicação de técnicos aos governos da Bêlgica, França, Inglaterra, Itália, Holanda e Tchecoslováquia. Dentre outros assuntos, esses técnicos se ocuparam

principalmente com o conceito de domicílio fiscal, tendo ainda formulado recomendações no sentido de aumentar o número de técnicos integrantes do grupo.

Acatada a recomendação, o grupo passou a ser formado por treze técnicos, designados por seus governos, trabalhando, todavia, não como seus delegados, mas em nome próprio. Esse novo grupo apresentou, em 1927, quatro modelos de convênios: dois a propósito da evasão fiscal (um sobre assistência administrativa e outro respeitante a assistência judicial em matéria de arrecadação de tributos) e dois concernentes a dupla tributação (um em matéria de impostos sobre a renda e outro em matéria de impostos sobre sucessões). Esses modelos não foram tão felizes, como lhe reconhece a própria exposição de motivos, tendo em vista as divergências de opiniões dos técnicos que os elaboraram.

Estando de acordo o próprio Comitê Financeiro, cuja função essencial dizia respeito a assuntos de reconstrução financeira, foi criado, em 1928, pelo Conselho da Sociedade das Nações, um Comitê Fiscal, formado por dez membros de nacionalidades distintas, nomeados pelo Conselho, e dois delegados do Comitê Financeiro. Os trabalhos do Comitê Fiscal culminaram com a

elaboração dos chamados modelos do México, de 1943, e de Londres, de 1946. Tratava-se de modelos de convenções internacionais para evitar a dupla tributação em matéria de rendas e sucessões.

O modelo do México sofreu forte influência dos Estados importadores de capital, enquanto o modelo de Londres, introduzindo modificações naquele, caracterizou-se pela prevalência dos Estados exportadores de capital. Sobre tal assunto, assim se expressou Dornelles: "Os modelos do México e de Londres, que constituíram os últimos trabalhos relacionados com a dupla tributação da renda elaborados pela Liga das Nações, enfatizaram, pela primeira vez, em Organismos Internacionais, a divergência de posições entre países importadores e exportadores de capitais. A posição dos primeiros, que prevaleceu no Modelo do México, foi definida no sentido de que a dupla tributação da renda deve ser eliminada pela outorga do direito exclusivo da tributação ao país onde a renda é produzida. A posição dos segundos, que prevaleceu no Modelo de Londres, é oposta: o país de domicílio sempre tem o direito de tributar os rendimentos recebidos por seus residentes, independentemente do local onde foram eles produzidos" (A Dupla Tributação Internacional da Renda, cit., p.34).

4.2. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

Criado por tratado de 14 de dezembro de 1960, entrando em vigor em 30 de setembro de 1961, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico sucedeu à Organização Européia de Cooperação Econômica.

Assinala Borrás, com base em Van den Tempel, que os trabalhos do Comitê Fiscal da OCDE se caracterizam por não pretenderem ser úteis a todos os Estados do mundo, desde que a Organização tem como membros Estados de nível econômico bastante elevado (La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales, cit., p.141). O trabalho mais importante desenvolvido por este comitê foi a aprovação dos modelos de convenções para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e sobre as sucessões. O primeiro veio a lume em 1963, e o segundo em 1966, revisto aquele em 1977.

Cumprе assinalar que Estados-membros da OCDE, especialmente aqueles menos desenvolvidos, têm apresentado reservas a determinados dispositivos dos referidos modelos de convenções. Todavia, esses modelos, logicamente, visam apenas a orientar os Estados na conclusão

de convenções bilaterais, podendo portanto ser modificados para atender às necessidades das partes. Assim é que convenções assinadas pelo Brasil com vários Estados para eliminar a dupla tributação da renda, embora baseadas no modelo da OCDE, adotam como elemento de conexão a fonte dos rendimentos, e como métodos, ou a isenção, concedida pelo Estado da residência, ou o crédito fiscal, concedido pelo mesmo Estado.

4.3. Organização das Nações Unidas

Os trabalhos da ONU, nesta matéria, são realizados por intermédio do Conselho Econômico e Social, tendo para isso sido criado um órgão subsidiário dele, a denominada Comissão Fiscal.

Como consequência do informe do primeiro período de sessões da referida Comissão, o Conselho Econômico e Social adotou a Resolução 67(V), de 1947, segundo a qual se deviam coletar as observações dos Estados-membros, acerca dos modelos do México e de Londres, para uma possível reforma deles, a qual, todavia, não chegou a ser feita. O informe do segundo período de sessões da Comissão serviu de base à Resolução 226(XI) do Conselho Econômico e Social, de 1949,

que, não obstante referir-se especificamente à "Negociação e adoção de acordos bilaterais destinados a evitar a dupla tributação", visava, em última instância, a estimular o comércio internacional e os investimentos entre os Estados. Executando esta Resolução, o Secretariado elaborou um informe sobre os "Efeitos da tributação no comércio exterior e os investimentos no estrangeiro".

O informe do terceiro período de sessões do Comitê Fiscal fez surgir, em 1951, a Resolução 378 (XIII), do Conselho Econômico e Social, que ressalta caber o direito de tributar as rendas ao Estado da fonte, devendo-se adotar medidas para evitar a dupla tributação no Estado da residência.

Tomando por base o informe da Comissão Fiscal, no seu quarto período de sessões, é adotada a Resolução 486(XVI), do Conselho Econômico e Social, de 1953, ao menos em parte, é responsável pela suspensão das atividades da Comissão Fiscal. Sobre tal assunto, assim se manifestou Borrás: "A través de esta Resolución se ve claramente el giro que la cuestión va tomando en las Naciones Unidas: la doble imposición preocupa sólo en tanto en cuanto pueda perjudicar a los países em vías de desarrollo: ello

lleva a que por Resolución 557 CII (XVIII) del Consejo Económico y Social de 5 de agosto de 1954 se suspenda la actividad de la Comisión Fiscal" (Op. cit., p.125).

Em virtude da Resolução 2087(XX) da Assembléia Geral, de 1965, que tratava do financiamento do desenvolvimento econômico, o Conselho Económico e Social estudou esse tema, tendo exaradado a Resolução 1273(XVIII), em cujo cumprimento o Secretário Geral das Nações Unidas criou o Grupo Especial de Peritos em Acordos Fiscais. Este Grupo de Peritos, formado por pessoas indicadas por Estados-membros da organização, representando Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento, tinha por objetivo formular as diretrizes e as técnicas a serem utilizadas em acordos contra a dupla tributação.

Peritos de Estados em desenvolvimento, criticando o modelo de convenção da OCDE, entendiam que o modelo a ser elaborado pelo grupo deveria adotar o princípio da tributação exclusiva no Estado da fonte. Por outro lado, os peritos dos Estados desenvolvidos defenderam a tese, que prevaleceu, de que o Grupo deveria tomar como base o modelo de convenção da OCDE, introduzindo-lhe modificações tendentes a ampliar

o direito dos Estados em desenvolvimento em impor tributos.

O documento básico elaborado pelo Grupo de Peritos, denominado "Guidelines for Tax Treaties between Developed and Developing Countries", estatuiu apenas a prioridade - não a exclusividade - do princípio da fonte, tendo estabelecido estas três diretrizes a serem obedecidas pelos Estados da fonte:

- a) *calcular o imposto de renda, tendo em vista que o montante recebido pelo residente no exterior constitui renda bruta, da qual deverão ser deduzidos os gastos ocorridos no exterior;*
- b) *não estabelecer imposto excessivo que possa desestimular os investimentos e*
- c) *levar em conta a necessidade de repartir o imposto com o Estado que proporciona o capital.*

Para eliminar ou atenuar a dupla tributação, foram adotados os métodos da isenção e da imputação, como no modelo da OCDE, a serem utilizados pelo Estado da residência.

4.4. Organizações Latino-Americanas

A preocupação das autoridades dos Estados da América Latina com o problema da dupla tributação da renda, na década de 1960, fez com que trabalhos fossem realizados sobre tal matéria, de que resultou a aprovação, pelo Grupo Andino, de um convênio multilateral e de um modelo para evitar a dupla tributação entre Estados membros e Estados não-membros do grupo. Também a ALALC, em 1973, iniciou estudos tendentes a que se adotasse um modelo de convenção para eliminar a dupla tributação da renda e do capital.

O modelo de convenção do Grupo Andino, com uma única exceção referente aos lucros das empresas de transporte, adota o princípio da tributação pelo Estado da fonte, tão fortemente defendido pelos Estados em desenvolvimento e que constitui, para o Dr. Jesus Alberto Fernandez, citado por Dornelles, "...criterio innegable de equidad internacional" (A Dupla Tributação Internacional da Renda, cit., pp.69-70). Este modelo, definindo o princípio da fonte em relação a cada tipo de rendimento, segundo Dornelles, com a experiência de principal negociador em convenções bilaterais que o Brasil tem firma

do com outros Estados, poderão causar problemas muito complexos à administração fiscal, tornando mesmo impossível, em alguns casos, a cobrança do imposto (op.cit., p.74). Observa Dornelles, com base em Valdês Costa, que "...este Modelo é, antes de tudo, uma declaração de princípios de países importadores de capital, de modo que dificilmente seria aceito, pelos Estados que adotam os critérios do domicílio e da nacionalidade, na regência de acordos bilaterais" (op.cit., p.74).

A ALALC formou um Grupo de Peritos em Dupla Tributação, que, iniciando seus trabalhos em 1973, expressou a necessidade de serem elaborados dois modelos de convenções para eliminar a dupla tributação internacional: um, para servir de base a convenções entre Estados membros da ALALC e Estados exportadores de capital; outro, para ser aplicado entre os Estados da Associação.

O Grupo de Peritos da ALALC, rompendo com a rigidez característica dos modelos da OCDE e do Grupo Andino, oferece soluções alternativas para os problemas mais controvertidos, atendendo à especificidade das legislações e ao estágio da administração fiscal dos Estados.

Outro mērito dos trabalhos do referido grupo diz respeito à ratificação do posicionamento doutrinário latino-americano da tributação exclusiva pelo Estado da fonte, com algumas exceções.

5. CONCLUSÕES

1) A dupla tributação internacional, em sentido amplo ou econômico, ocorre quando o mesmo ou semelhante tributo é percebido por dois Estados em virtude de um mesmo pressuposto de fato e para o mesmo período de tempo. Caso haja identidade de sujeito, fala-se então em dupla tributação em sentido estrito ou jurídico.

2) Existem dois métodos para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, sendo que cada um deles apresenta duas variantes que se denominam divisão da matéria imponível e divisão do imposto. A divisão da matéria imponível, mais conhecida como método da isenção, consiste na renúncia, por parte de uma das soberanias fiscais, da competência que lhe atribui a legislação interna. Na divisão do imposto, destaca-se o método da imputação, segundo o qual o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, de qualquer origem, permitindo entretanto um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte.

3) Ante a dificuldade de eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional por meio de uma convenção multilateral, devido às diferenças existentes nos sistemas tributários dos vários Estados, tem-se procurado solucionar o problema por meio de convenções bilaterais, concluídas com base em modelos elaborados por organizações internacionais.

4) Os modelos de convenções elaborados pela Sociedade das Nações, excetuando o aprovado na Conferência realizada na cidade do México, em 1943, consagraram, como regra geral, o princípio de que o direito de tributar deveria caber ao Estado da residência ou domicílio do beneficiário da renda.

O modelo de convenção elaborado pela OCDE estabeleceu que qualquer tipo de renda recebida por um residente ou domiciliado em determinado Estado deve ser tributada nesse Estado, reconhecendo todavia ao Estado da fonte o direito de tributar alguns rendimentos.

Peritos da ONU, de forma não satisfatória, introduziram modificações no modelo da OCDE, de forma que o adaptasse a servir de modelo para convenções entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento.

Os modelos de convenções elaborados pelo Grupo Andino e pela ALALC consagraram a regra de que a dupla tributação da renda deve ser eliminada ou atenuada pelo reconhecimento do direito de tributar, com exclusividade, ao Estado da fonte.

6. BIBLIOGRAFIA

BORRÁS, Alegría. La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

BÜHLER, Ottmar. Princípios de Derecho Internacional Tributario. Tradução de Fernando Cervera Torrejon, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CÂMARA DE COMÉRCIO INTERNACIONAL. Dupla Tributação Internacional, Lisboa, Ministério das Finanças, 1968.

CARTOU, Louis. Droit Fiscal International et Européen, Paris, Dalloz, 1981.

COLARUSSO, Alfonso. Le Doppie Imposizioni nei Rapporti Internazionali, Padova, CEDAM, 1930.

COTTERET, Jean-Marie et TROTABAS, Louis. Droit Fiscal, 4a.edição, Paris, Dalloz, 1980.

- DORNELLES, Francisco Neves. A Dupla Tributação Internacional da Renda, Rio, Ed. F.G.V., 1979.
- _____. "Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda". Revista de Direito Tributário, S. Paulo, 2(16): 251-7, jan/mar.1978.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Tratados Internacionais em Matéria de Tributação". Direito Tributário Atual, São Paulo, (3): 341-6, 1983.
- NORR. "Jurisdiction to Tax and International Income". In: Readings in Federal Taxation. New York, The Foundation Press, 1970.
- ROTHMANN, Gerd W. "Bitributação Internacional". In: Enciclopédia Saraiva de Direito, V.11.
- _____. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação. S.Paulo, edição particulat, s.d.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. "Direito Tributário Internacional". In: Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1982.
- UDINA, Manlio. "Il Diritto Internazionale Tributario". In: Trattato di Diritto Internazionale, Padova, CEDAM, 1949.
- XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1977.