

O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Gilberto de Castro Moreira Junior

O fenômeno da bitributação internacional não é recente e as medidas para evitá-lo, apesar de tímidas, já eram objeto de discussão na Europa, no final do século XIX.

Cabe destacar o trabalho do Comitê Financeiro da antiga Sociedade das Nações, a partir de 1921, que iniciou estudos mais profundos a respeito da bitributação internacional.

Com a virada do milênio e o ingresso no século XXI, a intensificação dos negócios entre as empresas localizadas nos mais diversos países só tende a crescer. Como a tributação da renda influencia diretamente o desenvolvimento do comércio e dos investimentos internacionais, os Estados tentam atenuar ou extinguir a bitributação internacional, principalmente por meio dos Acordos internacionais para a eliminação desse fenômeno.

Por essa razão, o estudo da bitributação internacional é de extrema importância dentro do Direito Tributário, motivo pelo qual passaremos a abordar os principais tópicos relacionados ao assunto.

1. Definição

Ocorre a bitributação internacional, ou dupla tributação internacional para muitos autores, quando existe a identidade de sujeito passivo, da matéria impositiva, do período e do imposto exigido

por dois ou mais Estados distintos, ou seja, por soberanias fiscais diversas.¹

1. Sobre soberania fiscal e competência tributária escrevi: “A soberania fiscal é algo de suma importância para o Direito Tributário Internacional. Este é resultante do princípio da igualdade dos Estados e está centrado no direito dos Estados regularem automaticamente suas relações jurídicas internas e interestatais, sendo parte da soberania do Estado e não possuindo correlação necessária com a soberania territorial. Bühler também defende que, com exceção da imunidade fiscal concedida aos agentes diplomáticos, é difícil encontrar normas de Direito Internacional que limitem o poder nacional de tributar. Louis Cartou, por sua vez, defende que a soberania fiscal está baseada no poder de instituir impostos e de aplicá-los em determinado território onde se exerce essa soberania. Também para Bühler e Tixier, apenas dentro do território poderia o Estado exercer sua soberania, inclusive em matéria tributária.

Por outro lado, a competência tributária dos Estados, definida por Héctor B. Villegas com sendo a facultade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas à sua soberania, não está limitada aos seus territórios, podendo estender-se além de suas fronteiras, para tributar fatos geradores ocorridos fora de seus territórios. Entretanto, isso não significa que não haja uma limitação da competência tributária dos Estados. Na realidade, necessita-se da existência de um elemento de conexão entre a soberania fiscal e os fatos econômicos, mediante pessoas e atos. É claro que o fato de um Estado querer tributar determinada situação ocorrida no território de outro Estado faria com que a soberania deste último fosse violada. Essa situação levar-nos-ia a uma sobreposição de competências tributárias, podendo gerar aí bitributação, principalmente nos impostos sobre a renda e patrimônio, também conhecidos por impostos diretos. E, com o constante desenvolvimento da movimentação de capital, pessoas, serviços e mercadorias no globo terrestre, a bitributação acaba se transformando em um empecilho a esse desenvolvimento, razão pela qual os Estados têm limitado a sua soberania fiscal por meio de medidas unilaterais e bilaterais, que são as Convenções internacionais, a fim de evitar ou atenuar a bitributação, e de medidas autônomas internas, com vistas a delimitar a soberania fiscal do Estado em relação ao exterior.

Gostáramos, no entanto, de frisar que, apesar de vários autores defenderem a inexistência de limitações no Direito Internacional Público à soberania fiscal dos Estados, temos de nos ater à questão da aplicabilidade da lei tributária de um Estado no território do outro Estado, já que essa prática, sem o devido consentimento, poderá ensejar até um ilícito internacional. Tanto é verdade que, como referido anteriormente, Bühler e Tixier limitam a soberania fiscal ao território do Estado, e Gerd W. Rothmann defende que nenhum Estado poderá agir coativamente fora de suas fronteiras sem que isso viole a soberania de outros Estados.

É possível concluir, portanto, que a soberania fiscal, apesar da inexistência de limitações no Direito Internacional Público, possui uma limitação natural pelo fato da existência de outras soberanias, fazendo com que a competência tributária fique limitada às fronteiras territoriais dos Estados. Todavia, fatos e situações ocorridos no exterior podem ser alcançados pela soberania fiscal de determinado Estado, desde que exista uma relação com a sua esfera interna.

Alegria Borrás extraiu os seguintes elementos que caracterizam a bitributação internacional:

- a) duas soberanias fiscais independentes;
- b) dois impostos que levam o mesmo nome ou nomes diferentes;
- c) um mesmo elemento material do fato gerador;

Diante da necessidade de limitação da competência tributária dos Estados, visando a evitar ou atenuar a bitributação, foi necessário o estabelecimento de critérios de delimitação da competência tributária internacional. No caso, por exemplo, dos chamados impostos indiretos, os critérios adotados são do país de origem e o do país de destino. No primeiro caso, tributam-se os bens e mercadorias no país que as produziu, e no segundo caso, tributam-se os bens e mercadorias no país que as consumiu.

O critério da tributação no país de origem, no entanto, é prejudicial ao comércio internacional, já que se o país produtor da mercadoria, ao exportá-la, incluir no seu valor algum tipo de tributo, certamente esse país estará perdendo mercado para outros países que não agem dessa maneira, razão por que poderá existir uma interferência no fluxo do comércio internacional com a adoção desse critério.

Por outro lado, o critério da tributação no país de destino acaba não interferindo no comércio internacional, já que os tributos serão suportados por quem realmente consume as mercadorias, e o preço de exportação será mais competitivo, uma vez que não incluirá nenhum tributo. Atualmente, a maioria dos países adota este último critério, que, além de promover a justiça fiscal, faz com que as mercadorias tenham um preço mais competitivo no mercado externo.

No caso dos chamados impostos diretos, também existe a necessidade da adoção de critérios para a delimitação da competência tributária internacional. Esses critérios, normalmente, são oriundos de organizações e Convenções internacionais e baseiam-se no princípio da universalidade ou da territorialidade. Os Estados que optam pelo princípio da universalidade podem adotar o critério da residência ou o da nacionalidade, enquanto os Estados que acatam o princípio da territorialidade adotam o critério da fonte.

O critério da residência consiste em submeter à tributação pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem de suas rendas e da localização dos seus bens. Já pelo critério da nacionalidade, apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, sem que se considere o local da sua residência, a fonte das suas rendas e a situação do seus bens. Conforme o critério da fonte, o Estado tributa todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens.

Normalmente, os Estados acabam adotando ambos os princípios e dão prioridade a determinado princípio, de acordo com seus interesses. A maioria dos Estados exportadores de capital preferem utilizar o princípio da universalidade e o critério da residência, ao passo que os Estados importadores de capital preferem adotar o princípio da territorialidade e, por conseguinte, o critério da fonte, apesar de também utilizarem o critério da residência” (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 35-8).

- d) uma única causa de imposição;
- e) identidade dos sujeitos passivos;
- f) o mesmo período de tempo ou acontecimento.²

Diante desses elementos, o autor definiu a bitributação internacional como aquela situação pela qual uma mesma renda ou bem passam a ser sujeitos à imposição, em dois ou mais países, pela totalidade ou parte de seu valor, durante um mesmo período impositivo, no caso de impostos periódicos, e por uma mesma causa.³

Discordamos, no entanto, do item b) supra, já que a melhor alternativa seria falar em impostos da mesma natureza, e não simplesmente em impostos que levam o mesmo nome.⁴

Do ponto de vista jurídico, temos a bitributação internacional quando houver a exigência de impostos similares em dois ou mais Estados, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário. Do ponto de vista econômico, a bitributação ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a vários sujeitos passivos.

Há bitributação econômica, por outro lado, quando um item da renda foi tributado duas vezes, mas o imposto foi descarregado para diferentes contribuintes.⁵ Exemplifica Gerard Coulombe: uma

2. BORRAS, Alegria. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974. p. 29.

3. *Idem*, p. 30.

4. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 44.

5. A respeito da matéria escrevi: “Apesar do entendimento dominante na doutrina de que a bitributação econômica ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a vários sujeitos passivos, existem alguns outros critérios que devem ser mencionados, tais como o da carga fiscal, o da causa jurídica e o do número de soberanias fiscais, mas que não são muito precisos e de grande aplicabilidade. Pelo critério da carga fiscal, se a diversidade de tributações tomá-la mais elevada do que a correspondente ao nível fiscal de apenas um dos Estados, há bitributação econômica e se a diversidade de tributações não agravar a carga fiscal para o sujeito passivo, a bitributação é jurídica. Em relação ao critério da causa jurídica, a bitributação jurídica ocorre quando existe a mesma causa jurídica, diferentemente da bitributação econômica que é a que recai sobre a mesma matéria econômica, mas com fundamentação jurídica diversa. No que tange ao critério do número de soberanias fiscais, a bitributação econômica se

subsidiária estrangeira pode ser tributada em seus lucros segundo as leis tributárias do país em que está estabelecida, e qualquer companhia afiliada que recebe tais lucros é tributável sobre os dividendos pagos pela sua subsidiária estrangeira em seu país de residência. Nesse caso, apesar de estarem envolvidos diferentes contribuintes, ocorre uma situação de bitributação indireta ou econômica.⁶

Importante, outrossim, é diferenciar a bitributação internacional do *bis in idem*, que ocorre quando a mesma entidade tributante, exigindo dois impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fato gerador.⁷ A grande diferença existente entre os dois institutos é o fato de que a figura do *bis in idem* ocorre dentro de uma mesma soberania fiscal (âmbito interno), em contrapartida da bitributação internacional que exige soberanias fiscais diversas.

O Comitê de Assuntos Fiscais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos - OCDE, ao comentar o art. 23-A do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio, utilizada como modelo pelo Brasil em seus Acordos para evitar a bitributação, fez a distinção entre bitributação jurídica e econômica. Entretanto, somente a bitributação jurídica foi objeto do referido Modelo. Se os Estados envolvidos desejarem resolver problemas de bitributação econômica, devem fazê-lo por meio de negociações bilaterais.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE definiu a bitributação jurídica internacional como sendo a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um

dá quando há a tributação de um mesmo rendimento no âmbito da mesma soberania fiscal, e a bitributação jurídica exige duas soberanias fiscais distintas" (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 49).

6. COULUMBE, Gerard. O sistema tributário canadense e a eliminação da bitributação da renda. Trad. Brandão Machado. In: TAVALORO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 233-52.
7. ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 451.

mesmo contribuinte, ao mesmo fato gerador e a períodos de tempo idênticos.⁸

Outra definição que merece destaque é aquela elaborada por Giuliani Fonrouge que, após analisar as definições de Seligman, Griziotti, Trotabas, Hensel e Udina, defendeu que há bitributação quando as mesmas pessoas ou bens são gravados duas ou mais vezes, por análoga razão, no mesmo período de tempo, por dois ou mais sujeitos com poder tributário, e que esse fenômeno não está adstrito apenas ao âmbito internacional, mas também ao âmbito interno do Estados.⁹

Francisco Domelles, por sua vez, defende que a bitributação internacional da renda, no sentido jurídico, pode ser conceituada como sendo a exigência do imposto de renda por dois Estados diferentes, incidente sobre a mesma pessoa (sujeito passivo), em razão de um mesmo pressuposto de fato.¹⁰

Destaque-se, ainda, excelente estudo realizado por Manuel Pires em sua obra *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, publicada em Lisboa pelo Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças em 1984, a respeito das posições defendidas em relação à bitributação internacional. Sobre o tema já tive a oportunidade de escrever:

O referido autor distingue, em princípio, o aspecto negativo das posições afirmativas, que se dividem em posição relativista e em posições incondicionadas. A posição negativa está centrada na não-formulação de qualquer definição de bitributação, abandonando a concepção construtiva do

8. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995. p. 9.
9. FONROUGE, Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco da 2. ed. argentina de *Derecho Financiero*. São Paulo: Lael, 1973. p. 61-2.
10. DORNELLES, Francisco. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 8.

conceito e propondo como substitutivo a formulação casuística, estabelecendo-se para cada hipótese a competência de uma pessoa coletiva para tributação.

Já as posições afirmativas defendem a possibilidade de formulação de definição do fenómeno da bitributação, e subdividem-se na posição relativa, em que os autores admitem a variação da definição consoante o ordenamento jurídico em questão, e nas posições incondicionadas, que apresentam definições sem carácter relativo e se subdividem, atendendo aos elementos que integram as definições, entre as definições que compreendem o aspecto da carga fiscal e aquelas que atendem apenas a elementos qualitativos.

Para as definições que compreendem o aspecto da carga fiscal, há a bitributação não somente com a verificação de uma pluralidade de tributações, mas também com a ocorrência de uma carga fiscal mais elevada do que a que existiria se a tributação ocorresse apenas em um dos Estados, introduzindo, assim, na definição, elementos de natureza quantitativa. Portanto, se algum dos Estados abatesse do seu imposto o que foi pago no outro Estado, não haveria a bitributação.

Dentre as definições que atendem apenas a elementos qualitativos, é possível distinguir outras três subposições, que são a maximalista, intermédia e a minimalista. Para a subposição maximalista, a bitributação seria a tributação de um mesmo fato ou de uma mesma riqueza, de uma mesma pessoa ou coisa por dois ou mais Estados ou na tributação da mesma fonte de imposto. A subposição intermédia acrescenta mais elementos além daqueles previstos na subposição maximalista, requerendo a identidade: a) dos sujeitos passivos; b) do objeto ou pressuposto; c) do imposto; e d) do período. Cabe frisar que a subposição maximalista é subdividida em intermédio lato e intermédio estrito. E, finalmente, na

posição minimalista integram-se as definições que, independentemente ou não de aspectos já indicados, requerem outros elementos que tornam o fenômeno menos freqüente. Os referidos elementos seriam, principalmente, a causa, a voluntariedade e os princípios do Direito Internacional Público universal.

Do ponto de vista científico, a posição negativa não prevalece, já que não se sustenta o argumento de que seria difícil definir o conceito de bitributação internacional. Ora, sendo a bitributação internacional um dos objetos do Direito Tributário Internacional, não há por que não se definir o seu conceito. A posição afirmativa relativista também não prevalece, porque a existência de diversos ordenamentos jurídicos não justifica o abandono da busca de um conceito universal para o instituto.

Em relação às posições afirmativas incondicionadas, aquela que recorre a elementos quantitativos, baseada na ocorrência de carga fiscal mais elevada do que a que existiria se a tributação ocorresse apenas em um dos Estados, também não se sustenta, visto que o aumento da carga fiscal é uma das conseqüências da bitributação internacional, e não se confunde com o próprio instituto. Basta dizer que a utilização de um método para eliminar a bitributação, como o abatimento do imposto pago em um Estado no imposto pago no outro Estado, faria ruírem os conceitos baseados nessa posição. O mesmo se pode dizer em relação às posições afirmativas incondicionadas maximalista e minimalista, que recorrem a elementos qualitativos. Ambas as posições são falhas: a primeira porque poderia incluir outros fenômenos de pluralidade de tributação na definição de bitributação internacional, e a segunda porque se baseia em elementos totalmente dispensáveis.

Resta, portanto, analisar a subposição intermédia em sentido estrito e em sentido lato. Em seu sentido lato, como dito anteriormente, não abrange a identidade de sujeitos passivos para a caracterização da bitributação, sendo denominada bitributação econômica. Por outro lado, em seu sentido estrito abrange, além da identidade do objeto ou pressuposto, do imposto e do período, a identidade de sujeitos passivos para a caracterização da bitributação, sendo denominada bitributação jurídica que, segundo Gérard Coulombe, ocorre onde o mesmo item da renda ou a mesma fonte da renda é tributável nas mãos do mesmo contribuinte em mais de um país, como por exemplo, dividendos pagos por uma companhia sediada em um Estado a uma pessoa residente em outro Estado podem ser tributados nas mãos do contribuinte que os recebe em ambos os Estados. Como a subposição intermédia em sentido estrito inclui as quatro identidades supra-referidas, parece-nos ser esta a posição mais adequada e a predominar em relação à definição de bitributação internacional, que deve levar em conta o conceito de bitributação jurídica, a mais combatida por apresentar maiores inconvenientes, já que a mera bitributação econômica é considerada apenas como uma figura afim da bitributação internacional.¹¹

Após a análise supra, é possível definir a bitributação internacional como sendo e exigência de tributo de um mesmo sujeito passivo por dois ou mais Estados distintos, incidente sobre a mesma matéria imponible e no mesmo período de tempo.

11. MOREIRA JR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 41-4.

2. Causas

Apesar de diversas serem as causas da bitributação internacional, elas estão especialmente concentradas na independência recíproca dos Estados e na desconsideração, por um Estado, do que ocorre dentro das fronteiras dos outros Estados.

Além disso, as causas da bitributação não estão limitadas às situações que envolvem apenas a delimitação de competência tributária internacional, mas também a outras causas que influenciam o surgimento desse fenômeno, como a internacionalização da economia.

O atual fluxo de pessoas, bens, capitais e serviços, advindo do desenvolvimento dos meios de comunicação e das empresas, atualmente chamado de globalização, criou a figura das empresas multinacionais que atuam em diversos países, fazendo com que haja uma interpenetração da economia dos Estados, intensificando a chamada internacionalização da economia, o que proporciona a ocorrência da bitributação internacional.

Alegria Borrás apontou, com fulcro na sistematização da Sociedade das Nações, as seguintes causas da bitributação internacional:

(i) A diferença de critério jurisdicional entre as legislações fiscais nacionais, pois alguns países adotam o critério pessoal para tributar os nacionais ou residentes em bases mundiais (*world-wide income*), ao passo que outros países adotam o critério da fonte ou da territorialidade, tributando as rendas obtidas dentro de seus territórios, independentemente da residência ou nacionalidade do beneficiário.

(ii) O mesmo critério jurisdicional. Nos países que adotam o critério pessoal, a bitributação pode ocorrer devido à escolha do vínculo pessoal distinto, ou seja, alguns países adotam o critério da nacionalidade e outros, o do domicílio (nesse caso ainda pode surgir a bitributação quando a noção de domicílio for

distinta nos países). Há, outrossim, a questão da dupla nacionalidade. Já no que diz respeito às pessoas jurídicas, enquanto alguns países adotam o critério da constituição da sociedade (critério jurídico), outros países adotam o critério da direção efetiva (critério econômico). Existem, ainda, países que seguem o critério da fonte ou da territorialidade (critério real) em relação às pessoas jurídicas, surgindo, assim, problema em relação à determinação do lugar da produção do rendimento.

(iii) As diferenças na forma de determinação da base de cálculo.¹²

Vê-se que a bitributação é resultante das relações entre os Estados, que acabam por ultrapassar fronteiras, em conjunção com distintos critérios de delimitação de competência tributária internacional ou até com o mesmo critério, mas entendido de maneira diversa.

Essa multiplicidade de critérios de delimitação da competência tributária internacional reside na diversidade de interesses políticos e econômicos perseguidos pelos Estados.

Os Estados adotam critérios distintos para a delimitação da competência tributária relativamente aos impostos diretos, utilizando o princípio da universalidade - que se firma no critério da residência e no da nacionalidade -, ou o da territorialidade, baseado no critério da fonte.

Em relação ao critério da nacionalidade, uma pessoa física pode ser considerada nacional de dois Estados porque um adota o sistema do *ius soli* e o outro o do *ius sanguinis*. No caso das pessoas jurídicas, situação semelhante pode ocorrer caso dois Estados adotem critérios diferentes para se determinar a nacionalidade, tais como o lugar da sede social e o lugar da constituição da sociedade (origem).

12. BORRÁS, Alegria. *Op. cit.*, p. 23-4.

No que diz respeito à residência, uma pessoa física pode ser considerada residente de um Estado por manter sua residência habitual, e de outro por lá ter o centro de suas atividades econômicas. Para a pessoa jurídica pode ocorrer o mesmo, caso seja considerada residente de um Estado porque sua direção efetiva localiza-se naquele Estado, e também ser considerada residente em outro Estado por nele ter sido constituída.

No caso do critério da fonte, é possível que uma pessoa também seja tributada por dois Estados distintos, caso, por exemplo, ela preste serviços em um Estado que considera o local da prestação como sendo a fonte, mas também pelo Estado de residência de quem paga pelos serviços, que entende ser a fonte o local em que é disponibilizada a renda oriunda da prestação.

Temos, portanto, a diferença de critério de delimitação da competência tributária internacional e a internacionalização da economia como as principais causas da bitributação internacional.

Importante lembrar, também, que a diversidade de definição dos elementos determinantes da tributação e a falta de uniformidade do entendimento referente aos chamados elementos de conexão também são responsáveis pelo aumento da bitributação.¹³

13. Importante lembrar também que as causas da bitributação “podem ser políticas, econômicas, jurídicas e técnicas, e subjetivas, objetivas e mistas. As causas políticas estão relacionadas com os vários poderes relativos à tributação e a inexistência de um poder supranacional que estabeleça regras uniformes. Em relação às causas econômicas, é importante lembrar a pluralidade de estados de desenvolvimento que geram soluções fiscais diferentes. As causas jurídicas estão centradas na diferença existente entre os diversos ordenamentos jurídicos tributários. Como causa técnica, destaca-se a adoção de diversidade de procedimento em relação ao cálculo do imposto devido e à prevenção da evasão fiscal. Além disso, as causas podem ser classificadas em subjetivas, objetivas e mistas, de acordo com os aspectos objetivos e subjetivos da tributação. As bitributações oriundas da aplicação de critérios relativos à residência ou nacionalidade do contribuinte serão provocadas por causas subjetivas, ao contrário de outras, em que se atende, por exemplo, ao lugar de produção do rendimento, que resultarão de causas objetivas. Causas mistas são aquelas que conduzem às bitributações em virtude de se verificar a tributação ilimitada, e a tributação limitada por força do lugar de produção do rendimento” (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 53-4).

3. Métodos para eliminar ou atenuar a bitributação

3.1. Medidas unilaterais

As medidas unilaterais para eliminar ou atenuar a bitributação nada mais são que a criação de normas no âmbito interno dos Estados que têm a função de reduzir ou extinguir esse fenômeno, tão danoso às relações econômicas internacionais.¹⁴ Quando não existem Convenções visando eliminar ou atenuar a bitributação, os rendimentos são tributados tanto no Estado onde se localiza a fonte quanto no Estado de domicílio do beneficiário. Por essa razão, os Estados de domicílio adotam medidas unilaterais para esse fim, bem como os Estados da fonte, que utilizam alguns métodos para evitar a bitributação, tais como o método da imputação, o da isenção, o da redução de alíquota, o da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo e o da divisão do poder tributário, os quais serão analisados a seguir.

Malgrado diversos Estados adotarem essas medidas unilaterais, justamente pela facilidade e praticidade, a eliminação da bitributação só poderá ser atingida, de forma apropriada, com a celebração de Acordos bilaterais ou multilaterais entre os Estados. Mesmo assim, apesar da celebração de Acordos relacionados à eliminação ou limitação da bitributação, a superação desses Acordos pela legislação interna tem sido freqüente em diversos países, destacando-se os Estados Unidos da América, não havendo no Direito Internacional qualquer medida de que se possa valer um Estado contratante para afastar a superação daquilo que foi previamente acordado entre as partes.¹⁵ Além disso, as medidas unilaterais podem estar subordinadas

14. ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, p. 454.

15. Sobre o assunto, concluiu Luís Eduardo Schoueri: “A superação de acordos de bitributação por leis internas é um fenômeno que se tomou freqüente no Estados Unidos. Trata-se de algo lícito no sistema constitucional norte-americano e, apesar de a ‘interpretação européia’ entender ser necessária a expressa manifestação do Congresso, tal limitação não significa uma dificuldade efetiva, tendo em vista as várias vezes em que houve tal manifestação, por parte do legislador.

à reciprocidade de tratamento, o que também poderá dificultar a adoção daquelas em caso de falta desta.

3.1.1 Método da imputação

O método da imputação (*tax credit*), também chamado de método do crédito fiscal ou da dedução do imposto, consiste na tributação da renda global do contribuinte pelo Estado de residência, mas há a permissão do crédito do imposto pago no Estado da fonte. Esse crédito, contudo, pode estar sujeito ou não a uma limitação, decorrendo daí a imputação integral e a imputação ordinária.¹⁶

Na imputação integral, o Estado da residência deduz o valor total do imposto pago no exterior, não devendo haver ordinariamente

Tampouco no Direito Internacional, pode-se apontar a existência de qualquer medida efetiva de que se possa valer um Estado contratante, a fim de afastar a superação do que foi intencionalmente acordado. As regras da Convenção de Viena nem sempre podem ser aplicadas e a experiência dos últimos anos ensina que os Estados hesitam em se valer de tais direitos. Faz-se necessária, pois, uma solução mais eficaz.

A questão não pode ficar, no entanto, sem solução jurídica. Cabe encontrar-se uma alternativa, no campo do Direito Internacional. Neste sentido, merece nota a posição da França, ao exigir a inserção, no texto do próprio acordo de bitributação, de uma cláusula que permita à parte inocente, no caso de superação das normas do acordo por leis internas, denunciar o contrato. Tal cláusula deveria, a nosso ver, permitir que a parte inocente considere automaticamente rescindido o acordo, mediante mera comunicação à outra parte, esclarecendo-se, ainda, que qualquer norma interna contrária ao acordo (e não só as infrações substanciais) pode ser o suficiente para a extinção do acordo.

É claro que tal cláusula pode gerar o risco de que um conflito de menor importância, entre uma lei interna e um acordo de bitributação, seja suficiente para uma parte denunciar o acordo de bitributação. No entanto, nossa opinião é no sentido de que tal solução é preferível à atual situação. Desse modo, um Estado, ao adotar uma norma contrária a qualquer dispositivo de um acordo de bitributação, ver-se-á obrigado a sentar diante de uma mesa de negociações com a outra parte, sob o risco de ver o acordo extinto. A nosso ver, esta é a melhor solução, para evitar que o Direito Internacional se transforme, em pouco tempo, no 'Direito da Força'..." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Validade das normas internas contrárias a dispositivos de acordos de bitributação no direito e na prática norte-americana. *Direito Tributário Atual*, v. 13. 1994, p. 119-32).

16. Segundo Francisco Domelles: "Os métodos da imputação, seja ela ordinária ou integral, embora eliminando total ou parcialmente a dupla tributação, apresentam um sério inconveniente para o país importador de capital, na medida em que neutralizam os efeitos de qualquer redução ou eliminação de imposto concedida para a captação de investimentos do exterior" (DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 15).

limitação, ao contrário da imputação ordinária ou normal, em que o crédito concedido pelo Estado de residência está limitado ao valor da fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte.¹⁷

Podem existir, contudo, algumas limitações específicas ao crédito do imposto, que são:

a) a limitação geral, baseada no rendimento global do contribuinte no estrangeiro. Ao agregar todos os rendimentos advindos do exterior, a limitação cria uma restrição única para todos os impostos estrangeiros (exemplo: Holanda);

b) a limitação por país, calculada de maneira separada sobre o rendimento gerado e impostos pagos em cada país estrangeiro, quer o país tenha ou não celebrado um Acordo de bitributação com o país estrangeiro (há algumas experiências na Itália, Portugal e Grécia);

c) a limitação da “categoria separada”, em que o rendimento é segregado em diferentes categorias ou cestos, fazendo com que as limitações de créditos sejam determinadas por categorias individuais de rendimentos. O *Internal Revenue Code* do Estados Unidos, por exemplo, separa o rendimento em categorias, especialmente: os rendimentos passivos, os rendimentos de serviços financeiros, os rendimentos tributáveis atribuíveis a rendimentos de comércio estrangeiro e uma categoria mais genérica, designada; e todos os outros rendimentos.

d) a limitação da fonte do rendimento, que é uma mescla da limitação por país e da limitação da “categoria separada”; e

e) a limitação do “item do rendimento”, em que as limitações de crédito somente são aplicáveis a itens específicos do rendimento estrangeiro.¹⁸

17. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 365; BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 91-2; e DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 13-5.

18. TEIXEIRA, Glória. *A tributação do rendimento: perspectiva nacional e internacional*. Coimbra: Almedina, 2000. p. 113-5.

A legislação brasileira adotou o método da imputação ordinária, permitindo que a pessoa jurídica possa compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital.¹⁹

3.1.2 *Reciprocidade de tratamento*

A questão da reciprocidade na concessão do crédito fiscal está diretamente relacionada com a política econômica adotada pelos Estados. Muitos deles condicionam a concessão do crédito fiscal à adoção, pelo país da fonte, de medida semelhante em favor dos residentes que produzam renda naquele Estado.

No caso do Brasil, podemos citar como exemplo o art. 103 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto n° 3.000/1999), que permite deduzir, do imposto de renda da pessoa física, o imposto cobrado pela nação de origem dos rendimentos provenientes do exterior, desde que: (i) esteja em conformidade com o previsto em Acordo ou Convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou (ii) haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.²⁰

Exemplo de reconhecimento formal da reciprocidade de tratamento está contido no Ato Declaratório SRF n° 28/2000, ao dizer expressamente que: (i) a legislação federal dos Estados Unidos da América permite a dedução do tributo reconhecidamente pago no Brasil sobre receitas e rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, a reciprocidade de tratamento; (ii) o imposto pago

19. Vide art. 26 da Lei n° 9.249/1995; art. 16 da Lei n° 9.430/1996; art. 1° da Lei n° 9.532/1997; art. 395 do Decreto n° 3.000/1999; art. 9° da Medida Provisória n° 2.158-35/2001; e art. 14 da Instrução Normativa SRF n° 213/2002.

20. Vide art. 19 da Instrução Normativa SRF n° 118/2000; art. 36 da Instrução Normativa SRF n° 15/2001; art. 16 da Instrução Normativa SRF n° 208/2002; e Ato Declaratório Normativo CST n° 14/1991.

nos Estados Unidos da América pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, observados os limites previstos na legislação interna; e (iii) a reciprocidade de tratamento não se comunica aos tributos pagos aos Estados e Municípios.

Helena Torres critica a submissão da tributação da renda das pessoas físicas ao princípio da reciprocidade, visto que não leva em consideração qualquer aspecto ligado à pessoa do contribuinte. Trata-se de uma regra típica das relações internacionais, mas inadequada para ser utilizada como critério de concessão de crédito fiscal, “em face do seu alheamento aos pressupostos de definição de capacidade contributiva, máxime parâmetro que o crédito do imposto pretende vir preservado com a eliminação da dupla tributação sobre as rendas dos sujeitos residentes”²¹

E continua o mesmo autor tecendo mais duas críticas ao uso da reciprocidade no Brasil:

A primeira, relacionada ao princípio da neutralidade à exportação, pela qual deve vigorar o mesmo tratamento tributário aos contribuintes, independentemente do lugar de produção dos rendimentos. A segunda, corolário desta, diz respeito ao princípio da isonomia, limite constitucional ao poder de tributar o qual, sem dúvida, é flagrantemente ferido, haja vista a risível distinção de tratamento entre residentes que se encontram em uma mesma situação: produzindo rendas no exterior, nada obstante realizadas em países diferentes. Tal diversidade de tratamento não tem razão de ser.²²

Frise-se, ademais, que essa limitação de aproveitamento do crédito fiscal, através da reciprocidade de tratamento, não se aplica

21. TORRES, Helena. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 463.

22. *Idem, ibidem*.

às pessoas jurídicas, visto não haver nenhuma menção à matéria no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.

3.1.3 Método da isenção

O método da isenção consiste na isenção total ou parcial de rendas provenientes do exterior, e se subdivide em isenção total e em isenção com progressividade. Na isenção integral, as rendas provenientes do exterior não são consideradas parte da base de cálculo, isentando completamente o bem.²³

A isenção integral no país de residência ou domicílio é o método que mais convém aos países importadores de capital, constituindo 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 de residência do investidor.²⁴

Na isenção com progressividade, malgrado as rendas oriundas do exterior não serem tributadas, o imposto interno é calculado com a alíquota progressiva que se aplica ao rendimento ou patrimônio total, incluindo os rendimentos provenientes do exterior ou o patrimônio situado no exterior.²⁵ Este último método, portanto, não pode ser aplicado no Estado da fonte, sendo mais adequado à sistemática de tributação das pessoas físicas, e somente poderia ser aplicado para as pessoas jurídicas no caso da adoção de alíquotas progressivas.²⁶

No caso do Brasil, antes da edição da Lei nº 9.249/1995, que estabeleceu a tributação universal da renda das pessoas jurídicas, o método da isenção não teria aplicabilidade, já que a renda advinda

23. Ver ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, p. 453.

24. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 12-3.

25. Ver ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, p. 453.

26. Ver BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992, p. 91.

do exterior não era tributada no país. Atualmente, no entanto, é possível a utilização do método, caso o legislador assim determine.

3.1.4 Método da redução de alíquota

Esse método consiste em tributar determinadas rendas oriundas do exterior com uma alíquota reduzida. Trata-se apenas de mera redução de alíquota que não constitui, a nosso ver, uma verdadeira medida para a eliminação da bitributação.

3.1.5 Método da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo

O método em questão nada mais é que a dedução do imposto pago no exterior da base de cálculo do imposto a pagar no Estado de residência. Esse método também não constitui medida para eliminação da bitributação, pois somente leva em consideração o caráter de despesa do imposto pago no exterior.²⁷

Um exemplo hipotético do método da dedução pode ser o seguinte:

Suponhamos que:

a) um residente no Estado A recebe um rendimento de 100.000, sendo 80.000 produzidos no Estado A e 20.000 produzidos no Estado B;

b) o imposto incidente no Estado B sobre os 20.000 recebidos pelo residente no Estado A seja de 40%, isto é, 8.000.

De acordo com o método da dedução o imposto no Estado A incidiria sobre 92.000, que constitui o somatório dos oitenta mil produzidos no Estado A, mais o montante líquido recebido do Estado B, 12.000 (20.000 - 8.000).²⁸

27. Ver RÖTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 453.

28. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 17.

Vale frisar que, no Acordo firmado entre Brasil e Bélgica, existe a previsão de dedução de 20% do montante bruto dos *royalties* recebidos de fonte brasileira por residentes na Bélgica.

3.1.6 *Método da divisão do poder tributário*

Por esse método, dois Estados estabeleceriam a alíquota máxima que deveria incidir sobre os rendimentos produzidos em um deles e recebidos em outro. Após o estabelecimento da alíquota máxima, fariam uma divisão do poder tributário, visando fixar os percentuais daquela alíquota que seriam aplicados a cada Estado.

Aponta Francisco Domelles o seguinte exemplo para esse método:

Suponhamos que os Estados A e B estabeleçam um acordo em que o montante bruto dos dividendos auferidos por residentes do Estado A no Estado B não devam ser tributados com alíquota superior a 40%, cabendo ao Estado A aplicar a alíquota de 25% e ao Estado B aplicar a alíquota de 15%. A carga tributária sobre um dividendo de 1.000 seria 400, cabendo 250 ao Estado A e 150 ao Estado B.²⁹

Dependendo do nível das alíquotas aplicadas em cada país, esse método pode ter resultados próximos aos do método da imputação, como também exemplifica Domelles:

Suponhamos que o imposto no Estado A - residência do beneficiário - seja de 40% e que o imposto no Estado B - país de fonte - seja de 15%. Utilizando o método da imputação [...], o imposto no Estado A seria calculado mediante a aplicação da alíquota de 40% sobre o montante bruto do rendimento auferido nos dois Estados. Do imposto assim

29. *Idem*, p. 17, nota 19.

calculado seria deduzido o imposto pago no Estado B. Considerando um dividendo de 1.000 auferido no Estado B por residente no Estado A, o imposto no Estado B seria de 150 (150/0 de 1.000) e no Estado A 250 [(40o/o de 1.000) - 150]. Nesse caso, adotados os métodos da imputação ou da divisão do poder tributário, as conseqüências seriam as mesmas.

3.2. Medidas bilaterais ou multilaterais

Os acordos internacionais apresentam-se hoje como a principal medida bilateral ou multilateral para evitar ou atenuar a bitributação, que constitui uma verdadeira barreira ao intercâmbio e ao comércio internacional. Não nos esqueçamos, contudo, de outras medidas, apontadas por Giuliani Fonrouge, que, apesar de mais complexas, constituem meios de evitar a bitributação internacional e que, a nosso ver também, podem ser entendidas como medidas bilaterais ou multilaterais. Tais medidas seriam, basicamente, a busca de princípios gerais suscetíveis de adquirir o caráter de lei uniforme internacional e a harmonização das legislações.³⁰

Um exemplo a ser lembrado e que pode ser considerado como uma tentativa de uniformização das legislações fiscais foi a elaboração, em 1967, do Modelo de Código Tributário para a América Latina, pelo próprio Fonrouge, juntamente com Rubens Gomes de Sousa e Ramón Valdés Costa. E, mais recentemente, com a criação do Mercosul, da Comunidade Européia, e de outros mercados comuns, a uniformização da legislação fiscal voltou à tona com força significativa.

Os acordos internacionais, que constituem o meio mais utilizado atualmente para se eliminar a bitributação internacional, são uma forma de produção jurídica entre sujeitos de direito interna-

30. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Op. cit.*, p. 71-6.

cional, agindo nessa qualidade, no domínio de bitribuições, como uma maneira de resolver os problemas derivados dessa categoria de plúrimas imposições, sendo o seu objetivo estabelecer os limites dentro dos quais os Estados participantes podem aplicar o seu direito fiscal de modo a evitar a concorrência de leis, gerando, assim, uma delimitação dos poderes de tributação.³¹ Após o reconhecimento da competência para a tributação, ela ocorre de acordo com a legislação do Estado considerado competente, exceto se o acordo determinar de forma diversa.

Os acordos, portanto, buscam a adoção de critérios uniformes de tributação, visando justamente minorar a bitributação. Na prática, porém, cabe frisar que alguns Acordos não mais têm objetivado somente reduzir a bitributação, e sim estão buscando cada vez mais a proteção dos interesses orçamentários dos países, em detrimento da própria eliminação da bitributação.³²

Os objetivos dos acordos para evitar a bitributação também devem ser analisados sob dois pontos de vista diferentes: o ponto de vista governamental e o ponto de vista dos contribuintes.³³ Pelo primeiro, os principais objetivos desses Acordos são evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal. Já para muitos contribuintes, a questão da bitributação não é o ponto mais importante desses Acordos, mas sim a possibilidade de que sua renda ou ganho de capital não sejam tributados de forma alguma. Deixando de lado esse aspecto da não-tributação, os Acordos possuem alguns pontos positivos que devem ser realçados, como o estabelecimento de uma

31. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 418-9.

32. Ver HOORN JÚNIOR, J. Van. O papel dos tratados de impostos no comércio internacional. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 417-28.

33. Cf. BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD model double taxation convention 1977*. Londres: Sweet, Maxwell, 1991. p. 10-3.

orientação e uma garantia para o investidor do tratamento tributário que ele receberá em território estrangeiro, o estabelecimento de relações fiscais entre os Estados signatários e o fato de elas serem reconhecidas como um canal de política de incentivo de investimentos de um Estado signatário em outro.

Os acordos bilaterais constituem um veículo mais eficiente para combater a bitributação do que os Acordos multilaterais. Normalmente, estes últimos disciplinam somente a tributação de determinados objetos, podendo ser citado como exemplo de Acordo multilateral o Tratado de Roma, de 1957, que criou o Mercado Comum Europeu, cujo texto do art. 220 determina que os Estados-membros são obrigados a entrar em negociações para eliminar a bitributação dentro da Comunidade. A Convenção Nórdica sobre a Tributação do Rendimento e do Patrimônio, celebrada entre a Dinamarca, a Finlândia, a Noruega e a Suécia, em 1983, e alterada em 1987 e 1989, também seria outro exemplo de Acordo multilateral.³⁴

Alguns autores defendem, no entanto, que os Acordos internacionais para evitar a bitributação têm como base o interesse de alguns Estados em eliminar a evasão fiscal internacional, exatamente porque esses Acordos implicam perda de receita tributária para os Estados signatários.³⁵ Apesar de a evasão fiscal contribuir para a inclusão de dispositivos nos Acordos para evitar a bitributação, existem outros fatores, tais como o favorecimento de investimentos, a cooperação entre as autoridades fiscais e a proteção aos contribuintes, etc., que também podem ser incluídos entre as finalidades dos Acordos internacionais.³⁶

34. Sobre outros exemplos de convenções multilaterais, vide PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 483 e 488.

35. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 94.

36. PIRES, Manuel. *Op. cit.*, p. 423-5.

Os acordos internacionais, em vista da dificuldade da resolução do problema da bitributação, utilizam-se de métodos para mitigá-la. Os mais importantes são o da isenção e o da imputação. Existem também modalidades de imputação que merecem destaque, tais como o crédito presumido (*matching credit*), o crédito fictício (*tax sparing*), além do diferimento do imposto (*tax deferral*), da chamada imputação indireta (*indirect tax credit*) e do crédito por investimento (*investment credit*). Trataremos, a seguir, dos métodos para evitar a bitributação presentes nos Acordos internacionais e das modalidades de imputação mais comuns.

3.2.1 Método da isenção

O método da isenção consiste em um dos Estados signatários do Acordo renunciar à competência que lhe é atribuída pela legislação interna, reconhecendo ao outro Estado o poder de tributar determinados rendimentos.

A isenção poderá ser integral, com progressividade, condicional ou incondicional. Apenas lembrando o que foi dito anteriormente, na isenção integral as rendas provenientes do exterior não são consideradas, e na isenção com progressividade, apesar de as rendas oriundas do exterior não serem tributadas, o imposto interno é calculado com a alíquota progressiva que se aplica ao rendimento ou patrimônio total, incluindo os rendimentos provenientes do exterior ou o patrimônio situado no exterior. Na isenção incondicional, um dos Estados deixa de tributar determinados rendimentos, mesmo que o outro Estado não os tribute, ao passo que na isenção condicional, faz-se necessária a prova de que o outro Estado tributo os rendimentos em questão.

A isenção integral é adotada no Modelo de Convenção da OCDE em relação, por exemplo, à tributação dos *royalties* (art. 12, § 1º) e dos ganhos na alienação de determinados bens (art. 13, § 4º), tais como as ações.

Alguns acordos firmados pelo Brasil também adotaram o método de isenção total. Segundo o art. XXIII, § 3º, do acordo com a Argentina, quando um residente daquele país receber rendimentos que sejam tributáveis no Brasil, haverá isenção de imposto sobre esses rendimentos na Argentina, a menos que sejam considerados provenientes da própria Argentina.

Exemplo de isenção total está contido no Acordo com a Áustria em relação aos *royalties* recebidos de fonte brasileira, desde que esses rendimentos sejam pagos a sociedade que detenha no mínimo 50% da sociedade que os está pagando:

Enquanto os *royalties* que forem pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Áustria que possua mais de 50 por cento do capital votante da sociedade que paga os *royalties* não forem dedutíveis para fins tributários no Brasil, esses *royalties* serão isentos de imposto na Áustria.

O método da isenção com progressividade é utilizado na Convenção Modelo da OCDE, quando trata dos métodos para eliminar a bitributação, no art. 23-A, § 3º:

Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de patrimônio que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou patrimônio desse residente, ter em conta os rendimentos ou patrimônio isentos.³⁷

37. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Op. cit.*, p. 41.

3.2.2 Método da imputação

Pelo método da imputação, um dos Estados signatários do Acordo tributa a totalidade dos rendimentos do contribuinte, e deduz do valor do seu imposto a quantia paga no outro Estado, a título de imposto da mesma natureza.

A imputação pode ser classificada em imputação integral, quando o Estado da residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no Estado de origem, e em ordinária efetiva (o Estado de residência aplica a alíquota correspondente à totalidade da renda do sujeito passivo aos rendimentos oriundos do Estado da fonte) e ordinária proporcional (o Estado da residência calcula a proporção existente entre os rendimentos externos e o rendimento total do sujeito passivo, aplicando a percentagem resultante à quantia referente ao seu imposto).

A Convenção Modelo da OCDE adotou o método da imputação ordinária em seu art. 23-B, abaixo transcrito:

Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

- a) Do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre rendimentos pago nesse outro Estado;
- b) Do imposto sobre o património desse residente uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou ao

patrimônio que podem ser tributados nesse outro Estado.³⁸

Exemplos de imputação ordinária estão presentes em alguns Acordos firmados pelo Brasil, no caso de *royalties* oriundos de fonte estrangeira recebidos por residentes no Brasil, tais como os firmados com a Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Dinamarca, Finlândia, França, Hungria, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Suécia e antiga Tchecoslováquia.

3.2.3 *Tax sparing*

O *tax sparing*, ou crédito fictício, por sua vez, consiste na atribuição, pelo Estado da residência, de um crédito correspondente ao imposto estabelecido na legislação do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou seu pagamento foi dispensado por programas de incentivos fiscais. O crédito fictício difere do crédito presumido em um aspecto fundamental, qual seja, enquanto no último se fixa previamente uma alíquota com base na qual se calcula o crédito, no crédito fictício o seu montante é variável em função de flutuações no nível de tributação no país importador de capital.

Alberto Xavier discorreu sobre o crédito fictício nos Acordos firmados pelo Brasil:

Nas convenções assinadas pelo Brasil, é freqüente a figura do crédito de imposto presumido em matéria de juros, dividendos e *royalties*. Numerosos Estados o concedem (em proporção variável) quanto a juros e *royalties*; quanto a dividendos, o regime é mais complexo, pois a par do *matching credit* há casos de isenção integral, de isenção com progressividade e de imputação ordinária, como já se viu.

38. *Idem*, p. 41.

Em contrapartida, o Brasil apenas em casos raros prevê um *matching credit* quanto aos juros e *royalties*: é o que se passa com a Coréia, Equador, Espanha, Filipinas e Índia, porventura atendendo ao grau intermediário do estágio de desenvolvimento econômico destes países. Também a figura do crédito de imposto fictício se encontra consagrada em certas Convenções assinadas pelo Brasil: com o Japão, com a Bélgica, com a Coréia, com as Filipinas e com a Hungria.³⁹

Atualmente, o *tax sparing* não tem sido aceito pelos países mais desenvolvidos, especialmente os Estados Unidos e alguns países membros do OCDE, por entenderem que poderá haver o favorecimento de abusos fiscais e pela grande ineficiência da utilização de incentivos fiscais para a promoção do desenvolvimento econômico.

Em relação ao Modelo de Convenção da OCDE, o assunto é tratado da seguinte maneira:

O Estado de residência concede a imputação do montante do imposto que o Estado da fonte poderia cobrar ao abrigo da sua legislação geral [...] mesmo que o Estado da fonte [enquanto país em vias de desenvolvimento] tenha renunciado à totalidade ou a uma parte desse imposto em virtude de disposições específicas visando promover o desenvolvimento econômico.⁴⁰

3.2.4 *Matching credit*

O *matching credit*, ou crédito presumido, consiste na atribuição, pelo Estado da residência, de um crédito superior ao imposto estabelecido na legislação do Estado da fonte. Exemplo: a alíquota

39. XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 673.

40. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Op. cit.*, p. 250. A expressão entre colchetes foi retirada em 29.4.2000 (ver COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital*. Paris: OCDE, 2000, v. I, p. C (23)-31).

de imposto estabelecida para certo rendimento no país de fonte é de 10%, mas o crédito a ser considerado no país de residência é de 25%.

O Brasil tem adotado, em alguns de seus Acordos contra a bitributação o *matching credit* em relação aos dividendos, juros e *royalties* que não gozem de isenção no país de residência do beneficiário, destacando-se os seguintes: Alemanha (25% para dividendos quando o residente alemão detiver pelo menos 10% do capital votante da sociedade brasileira, 20% nos outros casos, 20% para juros, 25% para *royalties* se o residente alemão for uma *holding* que controle pelo menos 50% do capital votante da empresa brasileira, 20% nos demais casos); Bélgica (20% para dividendos, juros e *royalties*); Canadá (25% para dividendos, 20% para juros e *royalties*); Dinamarca (25% para dividendos, juros e *royalties*); Espanha (25% para *royalties*, 20% para juros); França (20% para dividendos, juros e *royalties*); Finlândia (25% para dividendos, juros e *royalties*); Hungria (25% para *royalties*, 15% para dividendos e juros); Índia (25% para *royalties*, 15% para dividendos e juros); Itália (25% para dividendos, juros e *royalties*); Japão (25% para dividendos e juros, 20% para *royalties*); Noruega (25% para dividendos, juros e *royalties*); e Suécia (20% para juros, 25% para dividendos, 15% se o beneficiário for uma sociedade e 25% para *royalties*).

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, ao comentar os métodos para eliminar a bitributação, estabeleceu uma variante do método da imputação através do crédito presumido pelos países signatários do acordo, visando preservar o benefício concedido aos contribuintes pelo país da fonte, da seguinte maneira:

- b) Como contrapartida pela perda orçamental aceita pelo país [em vias de desenvolvimento, ao reduzir em termos gerais o seu imposto na fonte] o Estado de residência acorda

em imputar no seu próprio imposto um crédito (parcialmente fictício) fixado a uma taxa mais elevada...⁴¹

O crédito presumido (*matching credit*) parece ser mais eficiente que o crédito fictício (*tax sparing*) na condução da política de incentivos fiscais do país importador de capital, na medida em que permite que este reduza ou até mesmo dispense o seu imposto pela lei interna, sem que tal medida afete o direito do investidor estrangeiro ao benefício do crédito presumido no país de residência, nos percentuais convencionados.⁴²

3.2.5 *Tax deferral*

No diferimento do imposto (*tax deferral*), o país que exporta o capital apenas tributa os rendimentos produzidos no exterior quando forem efetivamente recebidos pelo seu residente, havendo uma postergação do pagamento do imposto no país de residência, referente a rendas geradas no exterior, até o momento em que sejam efetivamente recebidas pelo beneficiário.

Este procedimento resulta vantajoso aos países importadores de capital, pois estimula o reinvestimento dos lucros do investidor. O estímulo será ainda maior se o país de residência conceder o *tax credit* pelo imposto pago no exterior. Isso porque, nesse caso, as remessas seriam desencorajadas, já que o contribuinte teria que pagar ao fisco do país de que é residente o imposto que, a título de incentivo fiscal, deixasse de recolher no país de origem.⁴³

41. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*, p. 250. A expressão entre colchetes foi retirada em 29.4.2000 (ver COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital*, p. C (23)-31).

42. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV, 1979, p. 22.

43. *Idem, ibidem*.

Um exemplo de *tax deferral* é encontrado no art. 23, § 5º, do acordo para evitar a bitributação firmado entre o Brasil e a Dinamarca, abaixo transcrito:

Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

3.2.6. *Imputação indireta (indirect tax credit) e crédito por investimento (investment credit)*

Existe, ainda, a chamada imputação indireta (*indirect tax credit*), pela qual se busca eliminar bitributação econômica, que consiste na faculdade do investidor residente num país, que aceite esse método, de deduzir não só o imposto retido na fonte sobre os dividendos, mas também parte do imposto incidente sobre os lucros da sociedade donde esses dividendos provêm,⁴⁴ bem como o crédito por investimento (*investment credit*), que consiste na dedução imediata, do imposto devido, de uma parcela do investimento efetivamente realizado no exterior.⁴⁵

Essa modalidade de instituto poderá ser vantajosa para os países receptores de capital, principalmente se utilizarem os Acordos para estabelecer não só os percentuais de crédito por investimentos realizados, mas também o tipo de investimento para os quais seria concedido o crédito, selecionando aqueles investimentos que mais lhe convierem.

Um exemplo de crédito por investimento estava presente no art. 7º, § 1º, do Acordo para evitar a bitributação assinado pelo

44. Ver XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 674.

45. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 23.

Brasil e pelos Estados Unidos em 13.3.1967 (que, todavia, deixou de entrar em vigor por não ter sido ratificada), em que os Estados Unidos permitiam que seus residentes creditassem uma parcela dos investimentos no Brasil contra o imposto de renda devido naquele país, conforme abaixo transcrito:

Os Estados Unidos concederão a um investidor qualificado, em uma companhia qualificada, por conta dos impostos especificados no subparágrafo Iº) b) do art. Iº), um crédito pelos investimentos efetuados no Brasil. O crédito concedido a um investidor qualificado será baseado em 7% do montante dos bens qualificados, postos em serviço pela companhia qualificada, durante o ano fiscal de tal companhia, para utilização exclusiva no Brasil, em um comércio ou negócio qualificado. O objetivo deste dispositivo é estender aos investimentos efetuados no Brasil o crédito para investimento concedível aos investimentos efetuados nos Estados Unidos.⁴⁶

⁴⁶ *Idem, ibidem.*