

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**AS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO**

**FLÁVIA CAVALCANTI NOGUEIRA RODRIGUES**

São Paulo

2009

FLÁVIA CAVALCANTI NOGUEIRA RODRIGUES

**AS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2009

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO</b> .....	04
1.1 <b>Da Importância do Tema</b> .....	04
1.2 <b>Da Delimitação do Escopo do Estudo</b> .....	08
1.2.1 <u>Da Necessidade de Contextualização do Tema</u> .....	08
1.2.2 <u>Do Direito Internacional Tributário</u> .....	10
1.2.3 <u>Da Estrutura de Análise</u> .....	13
<b>CAPÍTULO 2: DA ORDEM JURÍDICA INTERNACIONAL E A SUA RELAÇÃO COM A ORDEM JURÍDICA INTERNA</b> .....	15
2.1 <b>Colocação das Problemáticas</b> .....	15
2.2 <b>Da Problemática Relativa à Dicotomia de Ordens Jurídicas</b> .....	15
2.2.1 <u>Dualismo</u> .....	16
2.2.2 <u>Monismo</u> .....	19
2.3 <b>Da Problemática Relativa às Relações entre as Normas de Direito Internacional e de Direito Interno</b> .....	20
2.3.1 <u>Dualismo</u> .....	20
2.3.2 <u>Monismo</u> .....	22
2.3.2.1 <i>Primado do Direito Interno</i> .....	22
2.3.2.2 <i>Primado do Direito Internacional</i> .....	23
2.3.3 <u>Teorias Conciliadoras</u> .....	24
2.4 <b>Posição Adotada</b> .....	24
2.4.1 <u>Considerações Preambulares</u> .....	24
2.4.2 <u>Do Pluralismo Jurídico</u> .....	25
2.4.3 <u>Das Relações entre Normas de Direito Internacional e de Direito Interno</u> .....	29
2.4.4 <u>A Recepção das Normas de Direito Internacional pelo Direito Brasileiro</u> .....	33
2.4.4.1 <i>Da Autoridade Competente</i> .....	33
2.4.4.2 <i>Do Procedimento de Recepção</i> .....	35
2.4.4.3 <i>Da Recepção das Normas de Direito Internacional Tributário – Art. 98 do CTN</i> .....	37

2.4.4.3.1 Da Relação de Hierarquia entre o CTN e as Leis Federais .....	40
2.4.4.3.2 Da Possibilidade de Atribuição de Hierarquia pelo CTN.....	42
<b>CAPÍTULO 3: AS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>45</b>
3.1 Os Tratados .....	45
3.2 Os Costumes.....	46
3.3 Os Princípios Gerais.....	47
3.3.1 <u>Limites à Extensão das Normas Tributárias</u> .....	48
3.3.2 <u>Limites à Execução das Normas Tributárias</u> .....	52
3.4 Atos Unilaterais .....	52
3.5 As Organizações Internacionais.....	53
<b>CAPÍTULO 4: DAS NORMAS VEICULADAS PELA CM OCDE.....</b>	<b>55</b>
3. Normas Instrumentais.....	55
3.2 Normas de Regulação Direta.....	56
3.3 As Chamadas “Normas de Atribuição de Competência” .....	57
3.3.1 <u>Da Inexistência de Normas de Conflitos</u> .....	57
3.3.2 <u>Das Chamadas “Normas de Atribuição de Competência” enquanto Enunciados Integrativos</u> .....	58
3.3.3 Da Composição Formal dos Enunciados Internacionais Integrativos da Norma Tributária .....	60
3.3.3.1 <i>Do Conceito-Quadro</i> .....	61
3.3.3.2 <i>Do Elemento de Conexão</i> .....	62
<b>CAPÍTULO 5: CONCLUSÃO .....</b>	<b>65</b>
REFERÊNCIAS .....	66
ANEXO A .....	73
ANEXO B .....	86

# CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO

## 1.1 Da Importância do Tema

*“Os efeitos nocivos da dupla tributação internacional no intercâmbio de bens e serviços e movimentação de capital, tecnologia e pessoas, é tão notório que se torna praticamente desnecessário destacar a importância da remoção do obstáculo que a dupla tributação representa ao desenvolvimento das relações econômicas entre os países.”*

**Klaus Vogel<sup>1</sup>**

**Todo desenvolvimento normativo de uma dada comunidade encontra-se intimamente ligado às relações de ordem econômica que ocorrem em seu seio. A evolução do comércio, fruto do aperfeiçoamento das técnicas de produção, conforma o arcabouço sobre o qual repousam as relações civis, mercantis e jurídicas entre os contemporâneos.**

**No que toca especificamente às relações econômicas internacionais, mister ressaltar a sua intensificação a partir do último quartel do século passado, crescendo em proporção geométrica, em função do extraordinário desenvolvimento técnico, de forma a ensejar a instantânea telecomunicação, o rápido deslocamento de bens e pessoas, e um fluxo de capitais jamais pensado anteriormente, originando a então chamada globalização<sup>2</sup>.**

Nessa contextura, exsurge uma tendência à interdependência das economias mundiais, facilmente constatada a partir da presença de investimentos estrangeiros quase que em todos os países do globo, o que impõe a adoção de políticas internacionais adequadas e eficientes -

---

<sup>1</sup> VOGUEL, Klaus. **Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital**. Intr., 01. 3<sup>a</sup> ed. Deventer: Kluwer, 1996. Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (1).

<sup>2</sup> Segundo Fábio Nusdeo, entende-se por globalização o fenômeno de liberalização do comércio exterior, “*não apenas no campo estritamente mercantil, mas igualmente no movimento de recursos financeiros, transferências de tecnologias, investimentos e outros*”, em que “*os critérios de eficiência na produção, na comercialização, nos investimentos, em toda economia são fixados em nível mundial e não mais nacional ou local.*” (NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 182)

sobretudo em matéria tributária - a fim de implementar os benefícios almejados e necessários ao desenvolvimento econômico e social dos países.

De forma a ilustrar tal cenário, temos que, de acordo com o *World Investment Report* (WIR) da *United Nation Conference on Trade and Development* (UNCTAD) relativo ao ano de 1994<sup>3</sup>, no início da década de 90, pelo menos 37.000 matrizes de empresas transnacionais - 90% das quais situadas em países desenvolvidos - controlavam cerca de 200.000 subsidiárias em torno do mundo - aproximadamente 50% dessas localizadas em países em vias de desenvolvimento.

A seu turno, o relatório de 2004 (WIR04)<sup>4</sup> verificou o crescimento dos investimentos externos diretos (*Foreign Direct Investment* – FDI) provenientes de países em desenvolvimento, que, assim, também experimentam intensa expansão de suas atividades transnacionais. Contando com uma participação irrisória na década de 90, o investimento externo direto dos países em vias de desenvolvimento aumentou significativamente, de maneira a cumular mais de 10% da participação acionária e 6% do fluxo de capitais mundial em 2003.

**Nesse esteio, os modelos de convenções internacionais surgem como um guia para que os países desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento ajustem seus interesses de modo a não onerar ou mesmo inviabilizar o crescimento econômico no contexto internacional, principalmente no que se refere a este último grupo, maior receptor de investimentos transnacionais. Nesta senda, a preeminente projeção das políticas fiscais na seara econômica<sup>5</sup> dá azo à**

---

<sup>3</sup> Disponível em [www.unctad.org](http://www.unctad.org), acesso em outubro/2006

<sup>4</sup> *Loc. cit.*

<sup>5</sup> Ratificando a influência da tributação no desenvolvimento do mercado internacional, assevera Martin Feldstein que a “*regulamentação fiscal dos Estados Unidos e de outros países possui, intencionalmente ou não, efeitos nas operações de sociedades multinacionais, influenciando desde a formação e alocação de capitais até estratégias de competitividade.*” (FELDSTEIN, Martin, HINES, James R. and HUBBARD, R. Glenn. **The Effects of Taxation on Multinational Corporations**. National Bureau of Economic Research Project Report, University of Chicago Press, 1995). Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (2).

Ainda nessa esteira, Assaf Razin entende que “*as diferenças transnacionais das estruturas tributárias podem aproximar e criar incentivos para a realocação de capital e trabalho; e sistemas tributários eficientes e isonômicos estão se tornando mais difíceis de serem administrados e efetivados, particularmente pela crescente importância das sociedades multinacionais.*” (RAZIN, Assaf e SLEMROD, Joel. **Taxation in the Global Economy**. National Bureau of Economic Research Project Report, University of Chicago Press, 1992). Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (3).

## **proliferação, em particular, das convenções<sup>6</sup> internacionais em matéria tributária.**

**Destaca-se, nesse cenário, classificação de suma relevância, qual seja, aquela referente à delimitação dos contornos dos enunciados veiculados por esses diplomas.**

Isso porque sua clara demarcação e perfeita compreensão têm papel cardeal no tocante às modernas relações comerciais oriundas de um contexto de mercado globalizado, uma vez que as normas que conformam os tratados que visam evitar a dupla tributação jurídica da renda<sup>7</sup> buscam ordenar as condutas intersubjetivas dos Estados<sup>8</sup> quando, no exercício de sua soberania fiscal, se deparam com fatos que possuem conexão com mais de um ordenamento.

---

<sup>6</sup> Embora se privilegie neste estudo o uso do termo “convenção”, não deixamos de aceitar e inclusive utilizar como sinônimos deste, outras denominações utilizadas pela doutrina, tais como “acordo” e “tratado”. A própria Organização das Nações Unidas (ONU) reconhece tal diversidade terminológica para designar o mesmo objeto: *“Durante os últimos séculos, a prática estatal desenvolveu uma variedade de termos para se referir aos instrumentos internacionais através dos quais os Estados estabelecem direitos e obrigações entre si. As expressões mais comumente utilizadas são objetos dessa introdução. No entanto, grande número de expressões adicionais tem sido empregadas, tais como ‘estatutos’, ‘convenções’, ‘acordos’, entre outros. Apesar dessa diversidade de terminologia, não existe uma nomenclatura precisa. Na verdade, o significado das expressões utilizadas é variável, alterando de Estado para Estado, de região para região e de instrumento para instrumento.”* (United Nation Treaty Collection. Disponível em <http://untreaty.un.org/English/guide.asp>, acesso em outubro/2006). Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (4).

<sup>7</sup> A definição clássica de bitributação jurídica foi elaborada por Hebert Dorn nos seguintes termos: *“A dupla-múltipla-tributação se verifica quando vários titulares de soberania tributária independentes – no caso, vários Estados independentes – submetem um mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie.”* (DORN, Hebert. Das Recht der Internationalen Doppelbesteuerung in Roberto França de Vasconcellos. **Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Revista de Direito Internacional tributário nº1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.)

Ainda nessa esteira, releve citar:

*“A dupla tributação internacional jurídica pode ser genericamente definida como a imposição de tributos similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte relativamente a uma mesma matéria e por períodos idênticos.”* (VOGEL, Klaus. Op. cit. Intr., par. 001. Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (5))

*“A doutrina que tem se ocupado da construção do conceito de dupla tributação formulou – na seqüência das obras pioneiras de Spitaler e Guggenheim – a regra das quatro identidades. Segundo ela, para que se possa falar em identidade do fato (e portanto em dupla tributação), seria necessária (i) a identidade do objeto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período, e a (iv) identidade do imposto.”* (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 31)

<sup>8</sup> Nesse contexto, importa lembrar as lições de Heleno Taveira Tôrres (**Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 598-599) para quem *“as convenções dirigem-se imediatamente aos Estados, no uso das suas inerentes atribuições de competência para tributar, e só indireta e mediadamente aos contribuintes, por serem estes os destinatários dos pressupostos subjetivos das legislações tributárias dos respectivos Estados contratantes, relativamente aos impostos previstos.”*

## 1.2 Da Delimitação do Escopo do Estudo

**Sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, o presente estudo tem por escopo analisar as normas de Direito Internacional Tributário, mais precisamente aquelas erigidas a partir dos enunciados constantes da Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (doravante designada “CM OCDE”)<sup>9</sup>.**

**É notório o papel que a classificação desempenha quando da apreensão de dado fenômeno. Neste soar, indispensável tecer breves comentários teóricos acerca do tema.**

### 1.2.1 Da Necessidade de Contextualização<sup>10</sup> do Tema

A classificação é um processo definido como “*a disposição dos conceitos, segundo suas semelhanças e diferenças, em certo número de grupos metodicamente distribuídos.*”<sup>11</sup>

Nessa esteira, cumpre ressaltar que a tarefa de conceituar determinada parcela do fenômeno jurídico enfrenta barreiras afetas à própria conformação da linguagem. Isso porque, como todo bem cultural, o direito encontra-se objetivado em linguagem, isto é, não se manifesta de maneira outra senão lingüisticamente:

A tese de que o direito é linguagem não deve ser considerada como uma tese ontológica forte, algo assim como se quiséssemos dizer que o direito é só linguagem. [...] Simplesmente trata de ressaltar um fato que não parece controvertido, a saber: o fato de que o fenômeno jurídico se manifesta, antes de tudo, como uma inter-relação comunicativa.<sup>12</sup>

Toda linguagem expressa um significado por meio de signos.

Signos são elementos da linguagem que designam outros elementos<sup>13</sup>, são fenômenos que nossa mente relaciona com outros fenômenos através de um processo interpretativo<sup>14</sup>.

---

<sup>9</sup> Cf. ANEXO B para versão original.

<sup>10</sup> “[...] ali onde houver texto, haverá, necessariamente, um contexto. Não há texto sem contexto. E o conteúdo semântico da norma jurídica será construído depois de uma séria investigação contextual, capaz de apreender os valores que nela intervêm, postulando a orientação adequada para as condutas intersubjetivas que disciplina.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 170)

<sup>11</sup> PIEDADE, Maria Antonieta. **Introdução à Teoria da Classificação**. Rio de Janeiro: Interciência, 1977. p. 9).

<sup>12</sup> ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**. São Paulo: Manole, 2004. p. 140-141.

<sup>13</sup> “Um signo é entendido como alguma coisa que está em lugar de outra ou por outra.” (ECO, Humberto. **O Signo**. Lisboa: Presença, 1990. p. 43)



A teoria semiótica clássica de Saussure<sup>15</sup> costuma tomar o signo como uma entidade bifronte que comporta uma face conceitual e uma face sonora, isto é, o signo lingüístico, de acordo com essa corrente, seria composto de uma imagem acústica (significante) e uma imagem mental do pensamento (significado)<sup>16</sup>.

Com Ogden e Richards<sup>17</sup>, a teoria sgnica saussureana é encampada e reformulada no sentido de abri-la para a exterioridade<sup>18</sup>. Essa abertura se deve à postulação que referidos autores fazem no sentido de ressaltar um terceiro aspecto de cunho não psíquico, mas físico, na análise da conformação do signo. Nesse sentido, às duas facetas propostas por Saussure (significante e significado), acrescenta-se uma terceira: o referente, que corresponde à coisa significada, assim entendida enquanto o objeto concreto ao qual o signo, em sua relação significante/significado, busca remeter.

Não suficiente, avança a teoria semiótica com Hjelmslev<sup>19</sup>, ao constatar que o signo não pode ser considerado um elemento vazio, ausente de significação<sup>20</sup>. Para esse autor, quando analisados fora de um contexto, os signos nada, ou quase nada significam. Sua máxima realização dá-se pela relação que mantm com outros signos dentro de um dado contexto:

---

<sup>14</sup> “Pois bem, interpretar significa remontar do signo (*signum*) à coisa significada (*designatum*), isto é, compreender o significado do signo, individualizando a coisa por este indicada.” (BOBBIO, Noberto. **Positivismo Jurídico**. São Paulo: Ícone, 1999. p. 212)

<sup>15</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. CHELINI, Antônio; PAES, José Paulo; e BLIKSTEIN, Izidoro (Trad.). São Paulo: Cultrix, 1999.

<sup>16</sup> Sobre o exposto, esclarece Inês Lacerda de Araújo (**Do Signo ao Discurso: Introdução à Filosofia da Linguagem**. São Paulo: Parábola Editorial, 2004, p. 30): “A imagem acústica não é o som, mas a impressão do som no psiquismo, tanto que se pode falar consigo mesmo sem pronunciar som algum. Compõe-se de fonemas. À imagem acústica vem sempre associado um conceito, mais abstrato ainda. A combinação de ambos chama-se signo. O conceito é chamado de significado e a imagem acústica de significante. A seqüência fonológica são é um signo se exprime um conceito.”

<sup>17</sup> OGDEN, Charles Kay. RICHARDS, Ivor Armstrong. **Significado de Significado: Um Estudo da Influência da Linguagem sobre o Pensamento e sobre a Ciência do Simbolismo**. CABRAL, Alvaro (Trad.). Rio de Janeiro: Zahar, 1976.

<sup>18</sup> “Segundo a teoria saussureana, o signo lingüístico é uma unidade em que se unem duas formas – uma de expressão (significante) e outra de pensamento (significado). Essas duas formas são impressões psíquicas: são imagens gravadas em nossa mente e constituídas pela estrutura do sistema lingüístico. [...] Isso nos leva à conclusão de que essa teoria vê o signo lingüístico do ponto de vista de sua interioridade: vão no interior do sistema e da mente. Seu ponto de vista, portanto é interno. Não v o externo. É cega para a exterioridade.” (SOUZA, João Ernandes de. **O Signo Lingüístico e a Constituio de Sentido**. Disponível em <http://www.ucg.br>. Acesso em junho/06.)

<sup>19</sup> HJELMSLEV, Louis. **Prolegômenos a uma Teoria da Linguagem**. NETTO, Teixeira Coelho (Trad.). São Paulo: Perspectiva, 2003. p. 50

<sup>20</sup> Importa aqui colacionar o irretocável conceito de significação cunhado por Roland Barthes: “A significação pode ser concebida como um processo; é o ato que une o significante e o significado, ato cujo produto é o signo”. BARTHES, Roland. **Elementos de Semiologia**. BLIKSTEIN, Izidoro (Trad.). São Paulo: Cultrix, 1996. p. 52

Considerado isoladamente, signo algum tem significação. Toda significação de signo nasce de um contexto, quer entendamos por isso um contexto de situação ou um contexto explícito [...].

Assim como o significado é o conceito do signo, e o significante a sua representação acústica, a significação é, em tese, o fator psico-sindético entre eles. Todo significante pode ter o seu significado prognosticado, de modo falso e/ou verdadeiro; todavia, isso não pode constituir exatidão, pois a perfeita relação entre o significante e o significado só será verificada, em parte pelo contexto, em parte porque outros fatores deverão ser levados em conta, tais como as relações extralingüísticas espaço/tempo e a sintonia entre interlocutores.

O processo de apreensão do texto deve, assim, ser delineado dentro dessa relação triádica que o conforma. Para tanto, deve-se analisar o suporte físico em que se encontra inserido, o objeto que lingüisticamente busca designar, e a representação mental que enseja.

Nessa esteira, é indispensável, para fins do presente exame, que a classificação das normas de direito internacional tributário seja delineada de acordo com uma determinada contextura.

O processo de significação se dá através do interpretante, que é determinado pelas unidades culturais, através de um processo de semiose ilimitada, em que o encadeamento de signos vai ser enquadrado em um determinado contexto cultural ligado ao intérprete.<sup>21</sup>

## **A proposta deste estudo concentra-se na análise das normas de direito internacional tributário com base nos enunciados veiculados pela CM OCDE.**

### **1.2.2 Do Direito Internacional Tributário**

Freqüentemente, extrai-se da doutrina as expressões “Direito Tributário Internacional” e “Direito Internacional Tributário” como sendo sinônimos de um ramo do direito voltado ao âmbito da fiscalidade transnacional, de forma a comportar tanto as normas de direito interno, quanto às normas veiculadas pelas convenções e princípios de Direito Internacional.

O uso desprezioso de expressões jurídicas, sem maiores preocupações com o delineamento de seus significados, implica em abstrairmos sucessivos conceitos generalizados,

---

<sup>21</sup> AZEVEDO, Carlos Xavier. **Signo, Sinal, Informação: as relações de transferência de significados**. Disponível em [www.informacaoesociedade.ufpb.br](http://www.informacaoesociedade.ufpb.br). Acesso em Agosto/2003.

plurissignificativos, ou absorvemos apenas conceitos vagos e imprecisos, como bem apregoa Carlos Maximiliano<sup>22</sup>. Dessa forma, a fim de mitigar esses percalços ínsitos à própria tessitura aberta da linguagem é que entendemos necessário diferenciar aqueles dois conceitos, notadamente aquele relativo ao “Direito Tributário Internacional” e ao “Direito Internacional Tributário.”

A disciplina do comportamento humano no convívio social estabelece-se numa fórmula lingüística, e o direito positivo, conforme já tivemos a oportunidade de asseverar, aparece como um encadeamento de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas nas relações inter-humanidade<sup>23</sup>.

Assim, o Direito Tributário positivo coloca-se como plexo normativo que regula “a tributação (ação tributária, privativamente estatal), o tributo e as relações jurídicas entre tributante e tributados, em razão da tributação”<sup>24</sup>, ao passo que a ciência do Direito Tributário corresponde àquele discurso que tem por objeto o estudo das normas jurídicas<sup>25</sup> constituídas em torno do conceito de tributo.

Impende aqui breve ressalva. É cediço que o ordenamento tem a pretensão de ser uno, completo e coerente<sup>26</sup>. Comumente, no entanto, é dividido em ramos e categorias para fins didáticos apenas. É nesse sentido que há autores que afirmam estar o Direito Tributário contido no Direito Financeiro, ao passo que esse integra o Direito Administrativo que, por sua vez, é ramo do Direito Público<sup>27</sup>.

Nesse contexto, utiliza-se a expressão “Direito Tributário Internacional” para designar aquele segmento do Direito Tributário cujas normas são erigidas em torno de fatos jurídicos que apresentam elementos de estraneidade.

---

<sup>22</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 105.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 6.

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 40.

<sup>25</sup> Consideramos por normas jurídicas as proposições extraídas por meio de processo interpretativo de enunciados prescritivos veiculados pelo Direito Positivo, que se destinam a regular a conduta humana utilizando-se, para tanto, de estrutura lógico-implicacional própria, conformada por um antecedente e um conseqüente de maneira a constituir uma “*expressão irreduzível de manifestação do deôntico*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 24) Ou ainda, segundo a melhor doutrina de Luís Cesar Souza de Queiroz: “*Norma jurídica é uma mensagem prescritiva (significação), constituída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade.*” (**Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 21)

<sup>26</sup> Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: UNB, 10ª ed., 1999.

<sup>27</sup> ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 40.

Note-se que todos esses sistemas ligam-se ontologicamente uns aos outros, de forma que suas normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios e adotam as mesmas categorias e institutos gerais.

Insta enfatizar, no entanto, que tais premissas são sustentadas dentro dos exatos limites de um determinado ordenamento<sup>28</sup>. Explicamos: não podemos pretender unicidade, completude e coerência a normas que compõem sistemas jurídicos diversos. Assim, por exemplo, não se pode almejar coerência entre uma norma brasileira que prescreve exação de natureza fiscal sobre um dado fato jurídico e uma norma italiana que regula a incidência tributária sobre essa mesma situação.

Como decorrência lógica de tais proposições, na hipótese de considerar-se, para fins do presente estudo, a ordem jurídica interna como sistema distinto da ordem jurídica internacional<sup>29</sup>, é de se concluir que autorizada está a promoção de distinção entre o conjunto de normas que, embora cunhadas internamente, destinam-se à tributação de fatos que apresentem elementos de estraneidade, e o conjunto de normas que abarcam matéria tributária, mas cujas fontes<sup>30</sup> remontam a elementos internacionais.

Dessa forma, optamos por designar esse último plexo normativo de “Direito Internacional Tributário”, entendendo-se aqui o termo “internacional” como conotativo da fonte de produção normativa externa ao sistema doméstico<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> “O Direito retira sua própria validade dessa auto-referência pura, pela qual qualquer operação jurídica reenvia para o resultado de operações jurídicas. Significa isto que a validade do direito não pode ser importada do exterior de um sistema jurídico, mas apenas obtida do seu interior.” (TEUBNER, Gunther. **O Direito como Sistema Autopoietico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 2.)

<sup>29</sup> Tema esse que será objeto do Capítulo 2 deste trabalho.

<sup>30</sup> A expressão “fontes”, como bem aponta Luís Cesar Souza de Queiroz (**Sujeição Passiva Tributária...** p. 65), é utilizada pela doutrina para designar figuras diversas. Esta ambigüidade prejudica o rigor de um discurso científico, que deve caracterizar-se pela precisão.

Nesse sentido, impende observar que o Direito, por si só, não perfaz condição suficiente para criar novo direito, sendo necessário fatos do meio social juridicizados por regras do sistema e credenciados a produzir normas jurídicas. Essas ocorrências correspondem a atos de enunciação. Assim, a enunciação é o ato de produção de enunciados, dos quais extraímos, através de um processo interpretativo, os juízos prescritivos constitutivos da unidade fundamental do direito enquanto expressão irreduzível de manifestação do deontico, i.e., as normas jurídicas. Nesse quadro, em linha com escólio do ilustre Tárek Moysés Moussallem (**Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2005), o sistema de normas integra o que definimos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, tomados na qualidade de enunciação, conformam o território das fontes do Direito.

<sup>31</sup> SACCHETO, Cláudio. **Diritto Internazionale Tributario**. Milano: Giuffrè, 2006 in RIBINSTEIN, Flávio. **Revista de Direito Internacional Tributário** nº 5. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 136

Enfatizando o Direito Internacional Tributário, Gian Carlo Croxatto<sup>32</sup> lembra que, no ordenamento internacional, existe um grupo de normas, contidas nos tratados sobre a renda e o capital, concernentes à atribuição de competências para o exercício das atividades dos Estados em matéria tributária. Tais normas, enquanto internacionais, dizem respeito às relações entre os Estados e fazem surgir, nas suas relações recíprocas, situações jurídicas de Direito Internacional relativas ao exercício das respectivas atividades tributárias.

Assim, a esse grupo de normas de direito interestatal ou supra-estatal, dirigidas precipuamente a regular a atuação dos vários Estados em matéria tributária, no âmbito da comunidade internacional, denominamos de Direito Internacional Tributário, porquanto os critérios metodológicos e técnicos de suas fontes são afetos ao ordenamento jurídico internacional<sup>33</sup>.

Corroborando tal entendimento, suscitamos as valiosas lições de Cláudio Sacchetto<sup>34</sup>:

As normas de Direito Internacional tributário seriam, em sentido próprio, somente aquelas normas do ordenamento internacional que apresentam as mesmas características, à parte da diversidade das respectivas fontes, das normas tributárias de Direito Interno.

(...)

Tais normas [as de Direito Internacional Tributário] têm em comum o fato de encontrarem as respectivas origens e fontes no ordenamento internacional, sendo separadamente considerada em relação às normas internas que possuem conexão com as situações tributáveis transnacionais.

### 1.2.3 Da Estrutura de Análise

Antes de adentrarmos na análise do que constitui propriamente o objeto de estudo do presente trabalho – que, conforme já consignado, compreende o delineamento dos enunciados veiculadas pelos tratados para evitar a dupla tributação, no contexto da CM OCDE - devemos nos deter na concreção dos pressupostos que concorrem na configuração jurídico-tributária dessa figura.

Dessa forma, será estudada, em um primeiro momento, a ordem jurídica internacional e a sua relação com a ordem jurídica interna, para depois passarmos a perscrutar as normas que compõem o sistema do Direito Internacional Tributário. Em seguida, nos ocuparemos especificamente das normas veiculadas pelos tratados para evitar a dupla tributação.

---

<sup>32</sup> (CROXATTO, Gian Carlo. **Diritto Internazionale Tributario** in **Rassegna Tributaria**, Roma: ETI, 1980, p. 445 *apud* TÓRRES, Heleno Taveira. Op. Cit. p. 51)

<sup>33</sup> As fontes de Direito Internacional Tributário serão pormenorizadamente analisadas no Capítulo 3.

<sup>34</sup> SACCHETO, Cláudio. Op. Cit. p. 134-135.

Por conseguinte, o presente trabalho encontra-se dividido em outras quatro partes, nomeadamente:

- CAPÍTULO 2: Da Ordem Jurídica Internacional e sua Relação com a Ordem Jurídica Interna
- CAPÍTULO 3: Das Fontes de Direito Internacional Tributário
- CAPÍTULO 4: Das Normas veiculadas pela CM OCDE
- CAPÍTULO 5: Conclusão

# CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO

## 1.1 Da Importância do Tema

*“Os efeitos nocivos da dupla tributação internacional no intercâmbio de bens e serviços e movimentação de capital, tecnologia e pessoas, é tão notório que se torna praticamente desnecessário destacar a importância da remoção do obstáculo que a dupla tributação representa ao desenvolvimento das relações econômicas entre os países.”*

**Klaus Vogel<sup>35</sup>**

**Todo desenvolvimento normativo de uma dada comunidade encontra-se intimamente ligado às relações de ordem econômica que ocorrem em seu seio. A evolução do comércio, fruto do aperfeiçoamento das técnicas de produção, conforma o arcabouço sobre o qual repousam as relações civis, mercantis e jurídicas entre os contemporâneos.**

**No que toca especificamente às relações econômicas internacionais, mister ressaltar a sua intensificação a partir do último quartel do século passado, crescendo em proporção geométrica, em função do extraordinário desenvolvimento técnico, de forma a ensejar a instantânea telecomunicação, o rápido deslocamento de bens e pessoas, e um fluxo de capitais jamais pensado anteriormente, originando a então chamada globalização<sup>36</sup>.**

Nessa contextura, exsurge uma tendência à interdependência das economias mundiais, facilmente constatada a partir da presença de investimentos estrangeiros quase que em todos os países do globo, o que impõe a adoção de políticas internacionais adequadas e eficientes -

---

<sup>35</sup> VOGUEL, Klaus. **Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital**. Intr., 01. 3<sup>a</sup> ed. Deventer: Kluwer, 1996. Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (1).

<sup>36</sup> Segundo Fábio Nusdeo, entende-se por globalização o fenômeno de liberalização do comércio exterior, “*não apenas no campo estritamente mercantil, mas igualmente no movimento de recursos financeiros, transferências de tecnologias, investimentos e outros*”, em que “*os critérios de eficiência na produção, na comercialização, nos investimentos, em toda economia são fixados em nível mundial e não mais nacional ou local.*” (NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 182)

sobretudo em matéria tributária - a fim de implementar os benefícios almejados e necessários ao desenvolvimento econômico e social dos países.

De forma a ilustrar tal cenário, temos que, de acordo com o *World Investment Report* (WIR) da *United Nation Conference on Trade and Development* (UNCTAD) relativo ao ano de 1994<sup>37</sup>, no início da década de 90, pelo menos 37.000 matrizes de empresas transnacionais - 90% das quais situadas em países desenvolvidos - controlavam cerca de 200.000 subsidiárias em torno do mundo - aproximadamente 50% dessas localizadas em países em vias de desenvolvimento.

A seu turno, o relatório de 2004 (WIR04)<sup>38</sup> verificou o crescimento dos investimentos externos diretos (*Foreign Direct Investment* – FDI) provenientes de países em desenvolvimento, que, assim, também experimentam intensa expansão de suas atividades transnacionais. Contando com uma participação irrisória na década de 90, o investimento externo direto dos países em vias de desenvolvimento aumentou significativamente, de maneira a cumular mais de 10% da participação acionária e 6% do fluxo de capitais mundial em 2003.

**Nesse esteio, os modelos de convenções internacionais surgem como um guia para que os países desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento ajustem seus interesses de modo a não onerar ou mesmo inviabilizar o crescimento econômico no contexto internacional, principalmente no que se refere a este último grupo, maior receptor de investimentos transnacionais. Nesta senda, a preeminente projeção das políticas fiscais na seara econômica<sup>39</sup> dá azo à**

---

<sup>37</sup> Disponível em [www.unctad.org](http://www.unctad.org), acesso em outubro/2006

<sup>38</sup> *Loc. cit.*

<sup>39</sup> Ratificando a influência da tributação no desenvolvimento do mercado internacional, assevera Martin Feldstein que a “*regulamentação fiscal dos Estados Unidos e de outros países possui, intencionalmente ou não, efeitos nas operações de sociedades multinacionais, influenciando desde a formação e alocação de capitais até estratégias de competitividade.*” (FELDSTEIN, Martin, HINES, James R. and HUBBARD, R. Glenn. **The Effects of Taxation on Multinational Corporations**. National Bureau of Economic Research Project Report, University of Chicago Press, 1995). Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (2).

Ainda nessa esteira, Assaf Razin entende que “*as diferenças transnacionais das estruturas tributárias podem aproximar e criar incentivos para a realocação de capital e trabalho; e sistemas tributários eficientes e isonômicos estão se tornando mais difíceis de serem administrados e efetivados, particularmente pela crescente importância das sociedades multinacionais.*” (RAZIN, Assaf e SLEMROD, Joel. **Taxation in the Global Economy**. National Bureau of Economic Research Project Report, University of Chicago Press, 1992). Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (3).



**proliferação, em particular, das convenções<sup>40</sup> internacionais em matéria tributária.**

**Destaca-se, nesse cenário, classificação de suma relevância, qual seja, aquela referente à delimitação dos contornos dos enunciados veiculados por esses diplomas.**

Isso porque sua clara demarcação e perfeita compreensão têm papel cardeal no tocante às modernas relações comerciais oriundas de um contexto de mercado globalizado, uma vez que as normas que conformam os tratados que visam evitar a dupla tributação jurídica da renda<sup>41</sup> buscam ordenar as condutas intersubjetivas dos Estados<sup>42</sup> quando, no exercício de sua soberania fiscal, se deparam com fatos que possuem conexão com mais de um ordenamento.

---

<sup>40</sup> Embora se privilegie neste estudo o uso do termo “convenção”, não deixamos de aceitar e inclusive utilizar como sinônimos deste, outras denominações utilizadas pela doutrina, tais como “acordo” e “tratado”. A própria Organização das Nações Unidas (ONU) reconhece tal diversidade terminológica para designar o mesmo objeto: *“Durante os últimos séculos, a prática estatal desenvolveu uma variedade de termos para se referir aos instrumentos internacionais através dos quais os Estados estabelecem direitos e obrigações entre si. As expressões mais comumente utilizadas são objetos dessa introdução. No entanto, grande número de expressões adicionais tem sido empregadas, tais como ‘estatutos’, ‘convenções’, ‘acordos’, entre outros. Apesar dessa diversidade de terminologia, não existe uma nomenclatura precisa. Na verdade, o significado das expressões utilizadas é variável, alterando de Estado para Estado, de região para região e de instrumento para instrumento.”* (United Nation Treaty Collection. Disponível em <http://untreaty.un.org/English/guide.asp>, acesso em outubro/2006). Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (4).

<sup>41</sup> A definição clássica de bitributação jurídica foi elaborada por Hebert Dorn nos seguintes termos: *“A dupla-múltipla-tributação se verifica quando vários titulares de soberania tributária independentes – no caso, vários Estados independentes – submetem um mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie.”* (DORN, Hebert. Das Recht der Internationalen Doppelbesteuerung in Roberto França de Vasconcellos. **Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Revista de Direito Internacional tributário nº1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.)

Ainda nessa esteira, releve citar:

*“A dupla tributação internacional jurídica pode ser genericamente definida como a imposição de tributos similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte relativamente a uma mesma matéria e por períodos idênticos.”* (VOGEL, Klaus. Op. cit. Intr., par. 001. Tradução Livre. No original, cf. ANEXO A, item (5))

*“A doutrina que tem se ocupado da construção do conceito de dupla tributação formulou – na seqüência das obras pioneiras de Spitaler e Guggenheim – a regra das quatro identidades. Segundo ela, para que se possa falar em identidade do fato (e portanto em dupla tributação), seria necessária (i) a identidade do objeto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período, e a (iv) identidade do imposto.”* (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 31)

<sup>42</sup> Nesse contexto, importa lembrar as lições de Heleno Taveira Tôres (**Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 598-599) para quem *“as convenções dirigem-se imediatamente aos Estados, no uso das suas inerentes atribuições de competência para tributar, e só indireta e mediadamente aos contribuintes, por serem estes os destinatários dos pressupostos subjetivos das legislações tributárias dos respectivos Estados contratantes, relativamente aos impostos previstos.”*

## 1.2 Da Delimitação do Escopo do Estudo

**Sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, o presente estudo tem por escopo analisar as normas de Direito Internacional Tributário, mais precisamente aquelas erigidas a partir dos enunciados constantes da Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (doravante designada “CM OCDE”)<sup>43</sup>.**

**É notório o papel que a classificação desempenha quando da apreensão de dado fenômeno. Neste soar, indispensável tecer breves comentários teóricos acerca do tema.**

### 1.2.1 Da Necessidade de Contextualização<sup>44</sup> do Tema

A classificação é um processo definido como “*a disposição dos conceitos, segundo suas semelhanças e diferenças, em certo número de grupos metodicamente distribuídos.*”<sup>45</sup>

Nessa esteira, cumpre ressaltar que a tarefa de conceituar determinada parcela do fenômeno jurídico enfrenta barreiras afetas à própria conformação da linguagem. Isso porque, como todo bem cultural, o direito encontra-se objetivado em linguagem, isto é, não se manifesta de maneira outra senão lingüisticamente:

A tese de que o direito é linguagem não deve ser considerada como uma tese ontológica forte, algo assim como se quiséssemos dizer que o direito é só linguagem. [...] Simplesmente trata de ressaltar um fato que não parece controvertido, a saber: o fato de que o fenômeno jurídico se manifesta, antes de tudo, como uma inter-relação comunicativa.<sup>46</sup>

Toda linguagem expressa um significado por meio de signos.

Signos são elementos da linguagem que designam outros elementos<sup>47</sup>, são fenômenos que nossa mente relaciona com outros fenômenos através de um processo interpretativo<sup>48</sup>.

---

<sup>43</sup> Cf. ANEXO B para versão original.

<sup>44</sup> “[...] ali onde houver texto, haverá, necessariamente, um contexto. Não há texto sem contexto. E o conteúdo semântico da norma jurídica será construído depois de uma séria investigação contextual, capaz de apreender os valores que nela intervêm, postulando a orientação adequada para as condutas intersubjetivas que disciplina.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 170)

<sup>45</sup> PIEDADE, Maria Antonieta. **Introdução à Teoria da Classificação**. Rio de Janeiro: Interciência, 1977. p. 9).

<sup>46</sup> ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**. São Paulo: Manole, 2004. p. 140-141.

<sup>47</sup> “Um signo é entendido como alguma coisa que está em lugar de outra ou por outra.” (ECO, Humberto. **O Signo**. Lisboa: Presença, 1990. p. 43)

A teoria semiótica clássica de Saussure<sup>49</sup> costuma tomar o signo como uma entidade bifronte que comporta uma face conceitual e uma face sonora, isto é, o signo lingüístico, de acordo com essa corrente, seria composto de uma imagem acústica (significante) e uma imagem mental do pensamento (significado)<sup>50</sup>.

Com Ogden e Richards<sup>51</sup>, a teoria sîgnica saussureana é encampada e reformulada no sentido de abri-la para a exterioridade<sup>52</sup>. Essa abertura se deve à postulação que referidos autores fazem no sentido de ressaltar um terceiro aspecto de cunho não psíquico, mas físico, na análise da conformação do signo. Nesse sentido, às duas facetas propostas por Saussure (significante e significado), acrescenta-se uma terceira: o referente, que corresponde à coisa significada, assim entendida enquanto o objeto concreto ao qual o signo, em sua relação significante/significado, busca remeter.

Não suficiente, avança a teoria semiótica com Hjelmslev<sup>53</sup>, ao constatar que o signo não pode ser considerado um elemento vazio, ausente de significação<sup>54</sup>. Para esse autor, quando analisados fora de um contexto, os signos nada, ou quase nada significam. Sua máxima realização dá-se pela relação que mantêm com outros signos dentro de um dado contexto:

---

<sup>48</sup> “Pois bem, interpretar significa remontar do signo (*signum*) à coisa significada (*designatum*), isto é, compreender o significado do signo, individualizando a coisa por este indicada.” (BOBBIO, Noberto. **Positivismo Jurídico**. São Paulo: Ícone, 1999. p. 212)

<sup>49</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. CHELINI, Antônio; PAES, José Paulo; e BLIKSTEIN, Izidoro (Trad.). São Paulo: Cultrix, 1999.

<sup>50</sup> Sobre o exposto, esclarece Inês Lacerda de Araújo (**Do Signo ao Discurso: Introdução à Filosofia da Linguagem**. São Paulo: Parábola Editorial, 2004, p. 30): “A imagem acústica não é o som, mas a impressão do som no psiquismo, tanto que se pode falar consigo mesmo sem pronunciar som algum. Compõe-se de fonemas. À imagem acústica vem sempre associado um conceito, mais abstrato ainda. A combinação de ambos chama-se signo. O conceito é chamado de significado e a imagem acústica de significante. A seqüência fonológica só é um signo se exprime um conceito.”

<sup>51</sup> OGDEN, Charles Kay. RICHARDS, Ivor Armstrong. **Significado de Significado: Um Estudo da Influência da Linguagem sobre o Pensamento e sobre a Ciência do Simbolismo**. CABRAL, Alvaro (Trad.). Rio de Janeiro: Zahar, 1976.

<sup>52</sup> “Segundo a teoria saussureana, o signo lingüístico é uma unidade em que se unem duas formas – uma de expressão (significante) e outra de pensamento (significado). Essas duas formas são impressões psíquicas: são imagens gravadas em nossa mente e constituídas pela estrutura do sistema lingüístico. [...] Isso nos leva à conclusão de que essa teoria vê o signo lingüístico do ponto de vista de sua interioridade: vê-o no interior do sistema e da mente. Seu ponto de vista, portanto é interno. Não vê o externo. É cega para a exterioridade.” (SOUZA, João Ernandes de. **O Signo Lingüístico e a Constituição de Sentido**. Disponível em <http://www.ucg.br>. Acesso em junho/06.)

<sup>53</sup> HJELMSLEV, Louis. **Prolegômenos a uma Teoria da Linguagem**. NETTO. Teixeira Coelho (Trad.). São Paulo: Perspectiva, 2003. p. 50

<sup>54</sup> Importa aqui colacionar o irretocável conceito de significação cunhado por Roland Barthes: “A significação pode ser concebida como um processo; é o ato que une o significante e o significado, ato cujo produto é o signo”. BARTHES, Roland. **Elementos de Semiologia**. BLIKSTEIN, Izidoro (Trad.). São Paulo: Cultrix, 1996. p. 52

Considerado isoladamente, signo algum tem significação. Toda significação de signo nasce de um contexto, quer entendamos por isso um contexto de situação ou um contexto explícito [...].

Assim como o significado é o conceito do signo, e o significante a sua representação acústica, a significação é, em tese, o fator psico-sindético entre eles. Todo significante pode ter o seu significado prognosticado, de modo falso e/ou verdadeiro; todavia, isso não pode constituir exatidão, pois a perfeita relação entre o significante e o significado só será verificada, em parte pelo contexto, em parte porque outros fatores deverão ser levados em conta, tais como as relações extralingüísticas espaço/tempo e a sintonia entre interlocutores.

O processo de apreensão do texto deve, assim, ser delineado dentro dessa relação triádica que o conforma. Para tanto, deve-se analisar o suporte físico em que se encontra inserido, o objeto que lingüisticamente busca designar, e a representação mental que enseja.

Nessa esteira, é indispensável, para fins do presente exame, que a classificação das normas de direito internacional tributário seja delineada de acordo com uma determinada contextura.

O processo de significação se dá através do interpretante, que é determinado pelas unidades culturais, através de um processo de semiose ilimitada, em que o encadeamento de signos vai ser enquadrado em um determinado contexto cultural ligado ao intérprete.<sup>55</sup>

## **A proposta deste estudo concentra-se na análise das normas de direito internacional tributário com base nos enunciados veiculados pela CM OCDE.**

### **1.2.2 Do Direito Internacional Tributário**

Freqüentemente, extrai-se da doutrina as expressões “Direito Tributário Internacional” e “Direito Internacional Tributário” como sendo sinônimos de um ramo do direito voltado ao âmbito da fiscalidade transnacional, de forma a comportar tanto as normas de direito interno, quanto às normas veiculadas pelas convenções e princípios de Direito Internacional.

O uso desprezioso de expressões jurídicas, sem maiores preocupações com o delineamento de seus significados, implica em abstrairmos sucessivos conceitos generalizados,

---

<sup>55</sup> AZEVEDO, Carlos Xavier. **Signo, Sinal, Informação: as relações de transferência de significados**. Disponível em [www.informacaoesociedade.ufbp.br](http://www.informacaoesociedade.ufbp.br). Acesso em Agosto/2003.

plurissignificativos, ou absorvemos apenas conceitos vagos e imprecisos, como bem apregoa Carlos Maximiliano<sup>56</sup>. Dessa forma, a fim de mitigar esses percalços ínsitos à própria tessitura aberta da linguagem é que entendemos necessário diferenciar aqueles dois conceitos, notadamente aquele relativo ao “Direito Tributário Internacional” e ao “Direito Internacional Tributário.”

A disciplina do comportamento humano no convívio social estabelece-se numa fórmula lingüística, e o direito positivo, conforme já tivemos a oportunidade de asseverar, aparece como um encadeamento de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas nas relações inter-humanidade<sup>57</sup>.

Assim, o Direito Tributário positivo coloca-se como plexo normativo que regula “a tributação (ação tributária, privativamente estatal), o tributo e as relações jurídicas entre tributante e tributados, em razão da tributação”<sup>58</sup>, ao passo que a ciência do Direito Tributário corresponde àquele discurso que tem por objeto o estudo das normas jurídicas<sup>59</sup> constituídas em torno do conceito de tributo.

Impende aqui breve ressalva. É cediço que o ordenamento tem a pretensão de ser uno, completo e coerente<sup>60</sup>. Comumente, no entanto, é dividido em ramos e categorias para fins didáticos apenas. É nesse sentido que há autores que afirmam estar o Direito Tributário contido no Direito Financeiro, ao passo que esse integra o Direito Administrativo que, por sua vez, é ramo do Direito Público<sup>61</sup>.

Nesse contexto, utiliza-se a expressão “Direito Tributário Internacional” para designar aquele segmento do Direito Tributário cujas normas são erigidas em torno de fatos jurídicos que apresentam elementos de estraneidade.

---

<sup>56</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 105.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 6.

<sup>58</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 40.

<sup>59</sup> Consideramos por normas jurídicas as proposições extraídas por meio de processo interpretativo de enunciados prescritivos veiculados pelo Direito Positivo, que se destinam a regular a conduta humana utilizando-se, para tanto, de estrutura lógico-implicacional própria, conformada por um antecedente e um conseqüente de maneira a constituir uma “*expressão irreduzível de manifestação do deôntico*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 24) Ou ainda, segundo a melhor doutrina de Luís Cesar Souza de Queiroz: “*Norma jurídica é uma mensagem prescritiva (significação), constituída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade*.” (**Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 21)

<sup>60</sup>Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: UNB, 10ª ed., 1999.

<sup>61</sup> ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 40.

Note-se que todos esses sistemas ligam-se ontologicamente uns aos outros, de forma que suas normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios e adotam as mesmas categorias e institutos gerais.

Insta enfatizar, no entanto, que tais premissas são sustentadas dentro dos exatos limites de um determinado ordenamento<sup>62</sup>. Explicamos: não podemos pretender unicidade, completude e coerência a normas que compõem sistemas jurídicos diversos. Assim, por exemplo, não se pode almejar coerência entre uma norma brasileira que prescreve exação de natureza fiscal sobre um dado fato jurídico e uma norma italiana que regula a incidência tributária sobre essa mesma situação.

Como decorrência lógica de tais proposições, na hipótese de considerar-se, para fins do presente estudo, a ordem jurídica interna como sistema distinto da ordem jurídica internacional<sup>63</sup>, é de se concluir que autorizada está a promoção de distinção entre o conjunto de normas que, embora cunhadas internamente, destinam-se à tributação de fatos que apresentem elementos de estraneidade, e o conjunto de normas que abarcam matéria tributária, mas cujas fontes<sup>64</sup> remontam a elementos internacionais.

Dessa forma, optamos por designar esse último plexo normativo de “Direito Internacional Tributário”, entendendo-se aqui o termo “internacional” como conotativo da fonte de produção normativa externa ao sistema doméstico<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> “O Direito retira sua própria validade dessa auto-referência pura, pela qual qualquer operação jurídica reenvia para o resultado de operações jurídicas. Significa isto que a validade do direito não pode ser importada do exterior de um sistema jurídico, mas apenas obtida do seu interior.” (TEUBNER, Gunther. **O Direito como Sistema Autopoiético**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 2.)

<sup>63</sup> Tema esse que será objeto do Capítulo 2 deste trabalho.

<sup>64</sup> A expressão “fontes”, como bem aponta Luís Cesar Souza de Queiroz (**Sujeição Passiva Tributária...** p. 65), é utilizada pela doutrina para designar figuras diversas. Esta ambigüidade prejudica o rigor de um discurso científico, que deve caracterizar-se pela precisão.

Nesse sentido, impende observar que o Direito, por si só, não perfaz condição suficiente para criar novo direito, sendo necessário fatos do meio social juridicizados por regras do sistema e credenciados a produzir normas jurídicas. Essas ocorrências correspondem a atos de enunciação. Assim, a enunciação é o ato de produção de enunciados, dos quais extraímos, através de um processo interpretativo, os juízos prescritivos constitutivos da unidade fundamental do direito enquanto expressão irreduzível de manifestação do deontico, i.e., as normas jurídicas. Nesse quadro, em linha com escólio do ilustre Tárek Moysés Moussallem (**Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2005), o sistema de normas integra o que definimos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, tomados na qualidade de enunciação, conformam o território das fontes do Direito.

<sup>65</sup> SACCHETO, Cláudio. **Diritto Internazionale Tributario**. Milano: Giuffrè, 2006 in RIBINSTEIN, Flávio. **Revista de Direito Internacional Tributário** nº 5. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 136

Enfatizando o Direito Internacional Tributário, Gian Carlo Croxatto<sup>66</sup> lembra que, no ordenamento internacional, existe um grupo de normas, contidas nos tratados sobre a renda e o capital, concernentes à atribuição de competências para o exercício das atividades dos Estados em matéria tributária. Tais normas, enquanto internacionais, dizem respeito às relações entre os Estados e fazem surgir, nas suas relações recíprocas, situações jurídicas de Direito Internacional relativas ao exercício das respectivas atividades tributárias.

Assim, a esse grupo de normas de direito interestatal ou supra-estatal, dirigidas precipuamente a regular a atuação dos vários Estados em matéria tributária, no âmbito da comunidade internacional, denominamos de Direito Internacional Tributário, porquanto os critérios metodológicos e técnicos de suas fontes são afetos ao ordenamento jurídico internacional<sup>67</sup>.

Corroborando tal entendimento, suscitamos as valiosas lições de Cláudio Sacchetto<sup>68</sup>:

As normas de Direito Internacional tributário seriam, em sentido próprio, somente aquelas normas do ordenamento internacional que apresentam as mesmas características, à parte da diversidade das respectivas fontes, das normas tributárias de Direito Interno.

(...)

Tais normas [as de Direito Internacional Tributário] têm em comum o fato de encontrarem as respectivas origens e fontes no ordenamento internacional, sendo separadamente considerada em relação às normas internas que possuem conexão com as situações tributáveis transnacionais.

### 1.2.3 Da Estrutura de Análise

Antes de adentrarmos na análise do que constitui propriamente o objeto de estudo do presente trabalho – que, conforme já consignado, compreende o delineamento dos enunciados veiculadas pelos tratados para evitar a dupla tributação, no contexto da CM OCDE - devemos nos deter na concreção dos pressupostos que concorrem na configuração jurídico-tributária dessa figura.

Dessa forma, será estudada, em um primeiro momento, a ordem jurídica internacional e a sua relação com a ordem jurídica interna, para depois passarmos a perscrutar as normas que compõem o sistema do Direito Internacional Tributário. Em seguida, nos ocuparemos especificamente das normas veiculadas pelos tratados para evitar a dupla tributação.

---

<sup>66</sup> (CROXATTO, Gian Carlo. **Diritto Internazionale Tributario** in **Rassegna Tributaria**, Roma: ETI, 1980, p. 445 *apud* TÓRRES, Heleno Taveira. Op. Cit. p. 51)

<sup>67</sup> As fontes de Direito Internacional Tributário serão pormenorizadamente analisadas no Capítulo 3.

<sup>68</sup> SACCHETO, Cláudio. Op. Cit. p. 134-135.

Por conseguinte, o presente trabalho encontra-se dividido em outras quatro partes, nomeadamente:

- CAPÍTULO 2: Da Ordem Jurídica Internacional e sua Relação com a Ordem Jurídica Interna
- CAPÍTULO 3: Das Fontes de Direito Internacional Tributário
- CAPÍTULO 4: Das Normas veiculadas pela CM OCDE
- CAPÍTULO 5: Conclusão



## CAPÍTULO 3: DAS FONTES DE DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

Viu-se, no Capítulo 1, que importa diferenciar, face à postura pluralista adotada para fins do presente estudo, as normas internas com elementos de estraneidade daquelas cuja enunciação remonta a processo levado a cabo no âmbito do ordenamento internacional. No Capítulo 2, procedemos à análise de cada um dos ordenamentos – o doméstico e o externo – bem como da inter-relação de suas normas. Cuida-se, agora, mergulhar na natureza jurídica, na classificação e no conteúdo específico daquelas normas que emanam das fontes internacionais. Para tanto, torna-se indispensável precisar as formas de positivação próprias das normas de Direito Internacional Tributário.

### 3.1 Os Tratados

Os tratados constituem, sem sombra de dúvidas, a fonte primordial de normas internacionais na matéria<sup>69</sup>.

A par das convenções contra a dupla tributação internacional, que hoje somam mais de 2.000<sup>70</sup>, inumeráveis outros tratados versam sobre questões fiscais, uns em caráter principal (e.g. tratados multilaterais de 1956 sobre a tributação de veículos para uso comercial em tráfego rodoviário internacional<sup>71</sup>), e a maior parte com vistas a catalisar ou a remover obstáculos à consecução de seu escopo não-tributário, ou seja, em caráter acessório (e.g. acordos de paz, de criação de organizações internacionais, de concessão de privilégios diplomáticos, de livre comércio, de telefonia, de integração regional, de intercâmbio científico etc.).

---

<sup>69</sup> Com maior rigor, uma vez que já assentamos entendimento no sentido de considerar que a expressão “fonte” significa a enunciação – sob a máxima de que não é possível depreender de uma norma uma nova norma por mera inferência lógica –, ao falarmos que “os tratados constituem ... fontes” estamos a nos referir ao processo de produção de enunciados, findos os quais culminam no veículo introdutor designado como “tratado”.

<sup>70</sup> O dado é de TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **O Brasil ainda precisa de Tratados de Dupla Tributação?** in SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito Tributário ...** p. 867.

<sup>71</sup> Disponível em <http://www.gddc.pt/siii/im.asp?id=1696>, acesso em fevereiro/2007.

### 3.2 Os Costumes

Parte significativa da doutrina reconhece os tratados como fonte exclusiva - ou quase exclusiva - de Direito Internacional Tributário, de maneira a negar a existência de costumes ou princípios gerais nesta seara, ou admitindo-os em caráter francamente restrito.

A isenção dos representantes diplomáticos, no que tange aos impostos diretos do Estado onde servem, é referida como único costume internacional em matéria tributária por Alberto Xavier<sup>72</sup>:

O costume é, como se sabe, fonte autônoma de produção jurídica no Direito Internacional (art. 38, n° 1, “b”, do Estatuto do Tribunal Internacional de Haia<sup>73</sup>). Todavia, apenas uma regra conseguiu reunir, em matéria de impostos, os requisitos geralmente exigidos da *longa consuetudo* e da *opinio iuris vel necessitatis*: a que estabelece a isenção dos representantes diplomáticos quanto aos impostos diretos do Estado em que estão acreditados.

Fernando Sainz de Bujanda<sup>74</sup> sustenta, por sua vez, que uma isenção jamais poderia fundar-se numa norma internacional comum (mas apenas em tratados) e que as isenções diplomáticas constituem “*vantagens pessoais que foram mascaradas sob a aparência de uma necessidade funcional*”<sup>75</sup>.

Nesta esteira, Bruno Gouthière<sup>76</sup> e Arnold Knechtle<sup>77</sup> negam a existência de qualquer costume tributário internacional.

Claudio Saccheto<sup>78</sup>, a seu turno, elenca dentre as fontes de Direito Internacional Tributário os costumes, embora releve a sua escassez ao afirmar que “*não são numerosos os*

---

<sup>72</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 223.

<sup>73</sup> “Artigo 38

1. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

a. as convenções internacionais quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;

b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;

c. os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas;[...]

Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (23).

<sup>74</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Introducción al Derecho Financiero*. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1966 *apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 240-241.

<sup>75</sup> Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (24).

<sup>76</sup> GOUTHIERE, Bruno. **Les Impôts dans les Affaires Internationales**. Levallois: Éditions Francis Lefebvre, 2001. p. 156 *apud* SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional*...p.70.

<sup>77</sup> Para este autor o costume sequer poderia ser considerado como fonte de Direito Internacional Tributário por força do princípio da legalidade. (KNECHTLE, Arnold A. **Basic Problems in International Fiscal Law**. Deventer: Kluwer, 1979. p. 156)

*costumes internacionais em matéria tributária. Isto resulta da estrutura atual de organização de Estados soberanos e independentes.”*

Nessa linha, referido autor define os costumes internacionais enquanto “ *resultado de uma prática geral e consistente adotada pelos Estados e seguidas pelos mesmos com um senso de obrigação legal.*”

### 3.3 Os Princípios Gerais

Quanto aos princípios gerais, Luc Hinnekens<sup>79</sup> e Jean Michel<sup>80</sup> têm posições diametralmente opostas, entendendo o primeiro pela negação peremptória da sua existência, ao passo que o segundo parece admiti-los sob o argumento de que “*uma solução repetida em cem tratados é mais do que uma regra cem vezes repetida: é um princípio geral*”.

A doutrina é uníssona, no entanto, na opinião pela inexistência de um princípio geral proibitivo da dupla tributação internacional, conforme assevera com assaz propriedade Klaus Vogel<sup>81</sup>:

O Direito Internacional não proíbe a dupla tributação. A dupla tributação resultante da interação das legislações domésticas de dois (ou mais) Estados será consistente com o Direito Internacional conquanto cada legislação individual assim o seja. Se as previsões tributárias de todos os Estados envolvidos forem reputadas inaplicáveis apenas quando e porque dão origem à dupla tributação, um sistema de lacunas poderia ser criado, o que não é mais aceitável do que a múltipla tributação. Conseqüentemente, o Direito Internacional pode diminuir a ocorrência da dupla tributação apenas através da introdução de normas estabelecendo qual dos Estados envolvidos deverá abrir mão da sua pretensão tributária.

Com efeito, inclinamo-nos pelo entendimento no sentido de reconhecer a existência de dois princípios gerais em tema de tributação internacional, notadamente aqueles que dizem respeito aos limites impostos pelo Direito Internacional à extensão (*Geltungsraum, jurisdiction to prescribe*) e à execução (*Wirkungsraum, jurisdiction to enforce*<sup>82</sup>) das normas tributárias<sup>83</sup>.

---

<sup>78</sup> SACCHETO, Claudio. Op. Cit. p. 138.

<sup>79</sup> HINNEKENS, Luc. **Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of the Taxpayer** in Resolution Treaty Conflicts by arbitration. Deventer: Kluwer, 1994. p. 22-23.

<sup>80</sup> MICHEL, Jean. Rapport Général in **Cahiers de Droit Fiscal International**. Zürich: Impromerie Berichthaus, 1951, v. XVIII. p. 15

<sup>81</sup> VOGEL, Klaus. Op. cit. Intr., par. 8. Tradução Livre. No original, cf. ANNEXO A, item (25).

<sup>82</sup> Importa notar que esse tema tende a ganhar novos contornos e grande projeção, à medida que os Estados comecem a incluir o novel Artigo 27 da CM OCDE em seus acordos bilaterais. (cf. ANNEXO B)

<sup>83</sup> De forma a elucidar tal temática, suscitamos as lições de Cláudio Saccheto: “*Preliminar à correta formulação do problema é a distinção entre âmbito de validade (domain de validité) e âmbito de eficácia da norma de um estado*

Nas lições de Alberto Xavier<sup>84</sup>, a questão relativa à limitação da “extensão da lei”<sup>85</sup> cuida de determinar até que ponto a norma tributária pode pretender atingir fatos externos:

A questão relativa ao âmbito de incidência<sup>86</sup>, para utilizar a terminologia de Guggenheim, reporta-se a saber se (e em que termos) a norma tributária pode abranger na sua previsão pessoas, coisas e fatos localizados no exterior.

**A seu turno, a questão relativa à limitação da executibilidade da norma tributária diz respeito à possibilidade da aplicação coativa da lei tributária impositiva no exterior:**

A jurisdição para executar é a capacidade de um Estado, de acordo com o Direito Internacional, executar uma norma, seja essa capacidade exercida judicial ou administrativamente<sup>87</sup>.

Dada a inquestionável relevância desses princípios gerais, sobretudo aquele atinente à primeira questão listada, dado que concerne ao próprio delineamento da norma jurídica, tema do presente Capítulo, passemos a uma análise mais detida de cada um deles.

### 3.3.1 Limites à Extensão das Normas Tributárias

A primeira problemática que se suscita a respeito da extensão da norma tributária consiste em saber se existem limites estabelecidos pelo Direito Internacional à atividade legiferante dos Estados no que concerne a fatos abrangidos pelas previsões das suas leis fiscais.

Parte da doutrina propende a afirmar a inexistência de limites à jurisdição dos Estados para legislar em matéria tributária, com base no conceito de soberania fiscal, que se coloca como

---

*(sphère d'efficacité), entre o exercício do poder normativo tributário e do poder de execução do crédito tributário. A tese é conseguinte à aceitação da teoria da universalidade do ordenamento jurídico estatal e à concepção dualista ou pluralista da relação entre o ordenamento internacional e os ordenamentos internos estatais, que vêm considerados autônomos e separados e, em seus respectivos focos, independentes e soberanos.” (SACCHETO, Cláudio. Op. Cit. P. 139)*

<sup>84</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. p.4.

<sup>85</sup> Terminologia empregada por BERLIRI, Antônio. **Corso Istituzionale di Diritto Tributário**. Milão: 1980 p. 103 *apud* XAVIER, Alberto. Op. cit. Loc. Cit.

<sup>86</sup> O autor dá preferência a tal terminologia pois entende que “o problema em causa trata-se de saber qual o universo de situações sobre as quais pode recair (incidir) a previsão de uma norma”, respeitando assim “ao âmbito do poder legislativo do Estado, à atividade tributária em abstrato”. Se assim o é, não podemos concordar com tal designação, vez que reservamos o termo “incidência” a fenômeno outro, correspondente à subsunção do fato à norma. Nesse sentido é que optamos no presente estudo pelo uso da expressão “limites à extensão das normas tributárias.”

<sup>87</sup> MAIER, Harold G. **Extraterritorial Jurisdiction at a Crossroad** in American Journal of International Law n° 76, 1982. p. 282. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (26).

simples aspecto da soberania geral do Estado<sup>88</sup>. Nesta linha de orientação, a ilimitação da *jurisdiction to prescribe* se assenta como corolário lógico do caráter ilimitado da própria soberania.

Contudo, aponta Alberto Xavier<sup>89</sup>, com todo o rigor, a petição de princípio sob a qual se funda tal afirmação, qual seja, “*o caráter ilimitado da soberania fiscal, pois ela coloca na sombra os próprios limites da soberania do Estado, face ao Direito Internacional Público.*”

Ora, uma das funções precípua do Direito Internacional refere-se à demarcação das esferas de cada ordem nacional de maneira a determinar “*a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos se podem aplicar*”<sup>90</sup>.

Nesse sentido, manifesta-se Ernst Zittelmann<sup>91</sup>:

O Direito das gentes é a ordem na qual são delimitadas as esferas de poder dos diferentes Estados uns em relação aos outros.

Destarte, uma vez determinado o âmbito da soberania de cada Estado, porquanto essa se coloca como pré-condição da *jurisdiction*, a última só existirá até onde a primeira existir e, inversamente, perde seu título onde aquela cessar.

Não é outra a conclusão do ínclito professor australiano Niv Tadmor<sup>92</sup>:

Na medida em que a jurisdição deriva da soberania, a jurisdição só pode se estender até onde a soberania existe. E, uma vez que o poder de legislar é um subsistema da jurisdição, a jurisdição tributária também tem limites.

Ainda nessa ordem, cumpre transcrever as acertadas lições de Rutsel Silvestre J. Martha<sup>93</sup>:

Se a jurisdição é um atributo da soberania, então é necessário que os limites da jurisdição fiscal sejam similares àqueles da soberania nacional.

---

<sup>88</sup> “A soberania é o conjunto de direitos e competências que conformam o Estado. A jurisdição é o direito e a competência do Estado para afetar os direitos das pessoas através do exercício dos poderes judiciais, legislativos e administrativos, dentre os quais se inclui o poder de elaborar e executar as leis, incluindo as de matéria tributária.” (TADMOR, Niv. **Source Taxation of Cross-border Intellectual Supplies** in Bulletin for International Taxation. IBFD, Janeiro/2007. p. 3. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (27))

<sup>89</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 12

<sup>90</sup> Loc. cit.

<sup>91</sup> ZITTELMANN, Ernst. **Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze**. Bonn: 1929, 225. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (28)

<sup>92</sup> TADMOR, Niv. Op. cit. p. 13. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (29).

<sup>93</sup> MARTHA, Rutsel Silvestre J. **The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**. Deventer: Kluwer, 1989. p. 32. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (30).

Consequentemente, identificar os limites da soberania é equivalente a identificar os limites de cada tipo de jurisdição, incluindo a tributária.

Da mesma forma que o Estado tem como elementos a população e o território<sup>94</sup>, assim também a soberania se distingue em um aspecto pessoal (*Personalhoheit*) e em um territorial (*Gebietshoheit*), correspondendo o primeiro ao poder do Estado sobre os seus nacionais, não importando onde se encontrem, e esse último ao poder do Estado sobre as pessoas e coisas localizadas no seu território, sem distinção quanto à origem.

A soberania nacional permite ao Estado aplicar sua jurisdição, incluindo a imposição de tributos, aos seus cidadãos e residentes onde quer que se encontrem. Por sua vez, a soberania territorial é definida em referência às fronteiras geográficas de um Estado, dentro das quais o Estado está autorizado a fazer asserções fiscais sobre não-residentes.<sup>95</sup>

Sendo estas as duas facetas da soberania, o Direito Internacional reconhece aos Estados a *jurisdiction to prescribe* até onde se estendam qualquer uma delas, sendo inválida, em face desse princípio limitativo, a pretensão do Estado de tributar estrangeiros por fatos destituídos de contato com o seu território.

Sendo um atributo da soberania, a jurisdição para legislar deve basear-se nos mesmos princípios que aqueles em que se fundam a soberania. Há dois princípios básicos para o exercício da soberania, notadamente a territorialidade e a nacionalidade. [...] Dessa forma, deve ser sustentado que o exercício desarrazoado da jurisdição pode ser reputado como violação do Direito Internacional<sup>96</sup>.

No escólio de Alberto Xavier<sup>97</sup>, essa falta de contato pode ocorrer de modo direto e frontal (e.g. exigência de tributo fundado na nacionalidade contra pessoa que a perdeu<sup>98</sup>) ou pode vir mascarada pela “*escolha arbitrária ou artificiosa de um elemento de conexão.*”

Outrossim, Heleno Taveira Tôres<sup>99</sup> aponta a necessidade de um critério de conexão relevante para fins de delimitação da *jurisdiction to prescribe*, senão vejamos:

---

<sup>94</sup> “O Estado sujeito de Direito Internacional é aquele que reúne três elementos indispensáveis para sua formação: população (composta de nacionais e estrangeiros), território e governo (deve ser efetivo e estável).” (MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit. p. 339)

<sup>95</sup> TADMORE, Niv. Op. cit. p. 14. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (31).

<sup>96</sup> NIZAMIEV, Alfred. **The Main Characteristics of State’s Jurisdiction to Tax in International Dimension.** Georgia: University of Georgia, 2003. p. 11. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (32).

<sup>97</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 15-15.

<sup>98</sup> Cf. caso United States of America vs. Lucienne D’Hotelle de Benitez Rexach. Disponível em <http://www.uniset.ca/naty/maternity/558F2d37.htm>, acesso em fevereiro/2007.

<sup>99</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 69.

No ordenamento internacional, já se constroem princípios gerais de Direito Internacional, os quais tomando como pressuposto a coexistência dos ordenamentos jurídicos, procuram estipular delimitações formais aos respectivos poderes de tributar dos Estados. Nesta ordem ressoaram com maior importância as seguintes proposições [...] é lícita a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que exprimam um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente (*genuine link*).

Expõe, ainda, Frederick Alexander Mann em sua emblemática obra “*The Doctrine of Jurisdiction in International Law*”<sup>100</sup>:

O problema, propriamente definido, envolve a busca do Estado ou dos Estados cujo contato com os fatos é tal que justifica a alocação da competência legislativa como justa e razoável. Desta forma, não é o caráter e o objetivo inerente à legislação nacional ou atribuída a esta pelos seus autores, mas o relevante contato legal entre tal legislação e determinado conjunto de fatos internacionais que decidem quanto à existência da jurisdição [...] Como a doutrina da jurisdição internacional não está atualmente relacionada à jurisdição exclusiva, o relevante ponto de contato legal terá de definir, indicando o Estado que tem uma conexão próxima, ao invés da mais próxima conexão com os fatos, um *genuine link*, um interesse suficientemente forte.

Nesse sentido, no excerto, ao nosso sentir, incontestemente de Michael Lang<sup>101</sup>: “*os Estados podem impor tributos sempre que houver a conexão genuína requerida pelo Direito Internacional.*”

Na mesma esteira, amestra Francisco Neves Dornelles<sup>102</sup>:

Para que uma relação ou situação da vida possa sujeitar-se à jurisdição (vale dizer, também, ao poder tributário) de um Estado, faz-se necessário que a relação ou situação, decomposta em seus elementos constitutivos, tenha um mínimo de conexão com a ordem jurídica desse Estado: por exemplo, seja pela residência, ou domicílio, ou nacionalidade dos sujeitos envolvidos; seja pelo lugar em que a relação ou situação se constituiu. Portanto, ao poder tributário de um Estado só estarão sujeitas as relações ou situações que tiverem uma conexão mínima, seja de ordem territorial, seja de ordem pessoal, com a ordem jurídica dele.

Ressalte-se, contudo, que os Estados não estão obrigados a utilizar o mesmo *genuine link*, tampouco um determinado ordenamento está vinculado à escolha de um único critério de conexão para todo o seu sistema impositivo. Neste soar, “*a conformação dos critérios conectivos*

---

<sup>100</sup> MANN, Frederick Alexander. **The Doctrine of Jurisdiction in international Law** in *Studies in Recueil des Cours*. Haia: Hague Academy, 1964. v. 111, p. 34. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (33).

<sup>101</sup> LANG, Michael. **The Mark & Spencer Case: The Open Issues Following the ECJ's final Word in European Taxation**. IBFD, February/2006. p. 57. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (34).

<sup>102</sup> DORNELLES, Francisco Neves. *A Dupla Tributação Internacional da Renda*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979. p. 4-5.

*é uma escolha de política fiscal, no atendimento aos requisitos da política econômica internacional do Estado*<sup>103</sup>.”

### 3.3.2 Limites à Execução das Normas Tributárias

A problemática relativa à *jurisdiction to enforce*, por sua vez, submete-se a limites muito mais estritos.

Com efeito, se não impede que um Estado legisle para o exterior (observados critérios de conexão efetivos), o Direito Internacional, no entanto, o proíbe que pratique atos de aplicação da lei fora do seu território - tais como fiscalizações, intimações, execução de seus créditos tributários -, ressalvados, por óbvio, aqueles casos em que há expressa autorização por parte do Estado mediante normas instrumentais<sup>104</sup> (como é o caso do referido Artigo 27 da CM OCDE).

Nesse contexto, cumpre anotar a precisa exposição de Alfred Nizmiev<sup>105</sup> sobre o tema:

Na esfera internacional, o princípio norteador é um princípio de limitação territorial à execução, o que significa que um Estado não pode tomar medidas no território de outro Estado através da execução de suas leis nacionais sem o consentimento desse último Estado. Além da limitação territorial, a execução de leis nacionais no exterior está sujeita a limitações adicionais, porque em circunstâncias particulares ela pode envolver os interesses de outro Estado. Primeiramente, um Estado pode executar suas leis – por meio de cortes ou de outra forma – apenas se possuir *jurisdiction to prescribe* relativamente àquela lei a ser executada. Em segundo lugar, as medidas de execução decorrem do exercício da jurisdição, e de acordo com o direito internacional, está sujeita à razoabilidade.

### 3.4 Os Atos Unilaterais<sup>106</sup>

Ato unilateral, na ciência jurídica, é aquele em que a manifestação de vontade de um sujeito de direito é suficiente para produzir efeitos jurídicos. Salienta, assim, com razão, Celso D. de Albuquerque Mello<sup>107</sup> que o ato unilateral é obrigatório para o seu autor e os Estados que confiaram nele têm o direito de exigir o seu cumprimento.

---

<sup>103</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 92.

<sup>104</sup> A classificação das normas de Direito Internacional Tributário será tratada na seção 3.2, a seguir.

<sup>105</sup> NIZAMIEV, Alfred. Op. cit. p. 14. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (36).

<sup>106</sup> Há na doutrina internacionalista autores que negam aos atos unilaterais o valor de fonte de direito, vez que não figuram dentre aquelas enumeradas pelo art. 38 do Estatuto do Tribunal Internacional de Haia (vide nota 122, supra) e seriam meros instrumentos de execução, prescindindo do aspecto de “*atos criadores de regras gerais*”. Sem embargo, não vemos como negar o caráter de fonte aos atos unilaterais, pois, ainda que a sua enunciação culmine em norma individual, ainda sim estamos diante de procedimento produtor de enunciados prescritivos.

<sup>107</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit. p. 289.



Não existe um critério uniforme entre os doutrinadores para a classificação dos atos unilaterais, mas enumeram-se, dentre os principais, o protesto<sup>108</sup>, a denúncia<sup>109</sup>, o reconhecimento<sup>110</sup> e a promessa<sup>111</sup>.

### 3.5 As Organizações Internacionais

Celso D. de Albuquerque Mello<sup>112</sup> assinala, ainda, o aparecimento de uma nova fonte de Direito Internacional, qual seja, as normas emanadas por organizações internacionais.

À guisa de exemplo, sublinha o autor que as convenções em matéria sanitária da OMS (Organização Mundial de Saúde) tornam-se obrigatórias aos Estados membros se esses não declararem a sua não aceitação em determinado lapso de tempo.

No que tange especificamente à seara tributária, no entanto, as organizações têm sido econômicas em suas deliberações, que ademais costumam veicular de forma não-obrigatória, isto é, por meio de meras recomendações (como é o caso da CM OCDE e seus respectivos Comentários<sup>113</sup>).

---

<sup>108</sup> É o modo pelo qual um Estado procura evitar que se forme uma norma costumeira, ou um estado de coisas que lhe seja prejudicial. (*Idem*. p. 291).

<sup>109</sup> É o ato unilateral pelo qual o Estado manifesta seu desejo de deixar de ser parte de um tratado (REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 52)

<sup>110</sup> É o ato por meio do qual um sujeito de direito internacional aceita uma determinada situação de fato ou de direito e, eventualmente, declara considerá-la legítima. (MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit. p. 293)

<sup>111</sup> A promessa é o compromisso assumido por um Estado de ter no futuro certa atitude.

Há grande divergência na doutrina acerca da colocação da promessa entre os atos unilaterais, tendo alguns autores manifestado entendimento no sentido de negar que a mesma tenha relevância na ordem internacional. (e.g. BISCOTTINI, Giuseppe. **Contributo all' Teoria degli Atti Unilaterali nel Diritto Internazionale**, 1952, citado por MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit. p. 293). Contudo, a jurisprudência internacional já consagrou o caráter normativo da promessa para quem a formulou. Nesse sentido, cf. PCIJ, Legal Status of Eastern Greenland, Ser. A/B. n° 53, 1933. Disponível em [http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1933.04.05\\_greenland/](http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1933.04.05_greenland/), acesso em fevereiro/ 2007.

<sup>112</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit. p. 299.

<sup>113</sup> Há grande discussão acerca do papel desempenhado pela CM OCDE e seus respectivos Comentários relativamente às normas de Direito Internacional Tributário. Converte a doutrina, de forma geral, no sentido de que esses seriam instrumentos interpretativos, divergindo, contudo, no que tange à sua classificação no contexto da Convenção de Viena.

Sobre o assunto, cf. XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 183-189; SIVEIRA, Rodrigo Maitto da. Op. cit. p. 139-156; VOGEL, Klaus. Op. cit. Intr., par. 78-82b; JONES, John F. Avery. **The Interpretation of Tax Treaties with Particular reference to Article 3(2) of the OECD Model** in *British Tax Review*, 1984. p. 14 - 30; e WARD, David A., JONES, John F. Avery, BROE, Luc De Broe, ELLIS, Maarten J., GOLDBERG, Sanford H., KILLIUS, Juergen Killius. GALL, Jean-Pierre Le., MAISTO, Guglielmo., MIYATAKE, Toshio., TORRIONE, Henri., RAAD, Kees van., WIMAN, Bertil. **The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model**. Amsterdam: IBFD, 2006, do qual extraímos o trecho explicativo da problemática constante do ANEXO A, item (37).

Não se tratando de atos vinculantes, entendemos que as recomendações não preenchem o conceito de normas jurídicas, de forma que deve ser negado ao seu processo de enunciação o *status* de fonte de Direito.

Uma vez analisadas as fontes de produção normativa na seara do Direito Internacional Tributário, cumpre perscrutar especificamente aquelas normas veiculadas pelos tratados firmados para evitar a dupla tributação jurídica da renda e do capital.

### CAPÍTULO 3: DAS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

Conforme assinalado linhas volvidas, as convenções internacionais para evitar a dupla tributação são veículos introdutórios de normas oriundas de fonte internacional, que apresentam enunciados prescritivos cujos efeitos buscam alcançar relações ocorridas no âmbito doméstico dos Estados signatários envolvendo elementos de estraneidade, com a finalidade de harmonizar os ordenamentos jurídicos de cada Estado através da utilização de “*critérios para evitar, reduzir ou eliminar a formação destes concursos [de pretensões impositivas], prevenir o combate à evasão tributária internacional, impedir a discriminação e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável*”<sup>114</sup>.

Com vistas a tal escopo, as normas de Direito Internacional Tributário veiculadas pelos tratados contra a dupla tributação são delineadas pela doutrina<sup>115</sup> em razão de sua estrutura e funcionalidade, de acordo com a seguinte tipologia:

- (i) Normas instrumentais;
- (ii) Normas de regulação direta; e
- (iii) Normas de atribuição de competência<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 591.

<sup>115</sup> A tipologia e a terminologia acompanham aquelas propostas por Alberto Xavier (op. cit. p. 47-57) e Igor Mauler Santiago (Op. Cit. P. 59-61).

<sup>116</sup> Diversas são as nomenclaturas utilizadas pela doutrina para designar essa “categoria de normas”. A título exemplificativo, podemos citar as seguintes expressões: “normas de conflito”, “normas distributivas de competência”, “normas de repartição” etc.

Contudo, discordamos de tais terminologias, primeiramente, com fulcro na orientação unânime da doutrina no sentido de que as convenções não têm uma função positiva de atribuir aos Estados pretensões tributárias que nele tenham o seu fundamento direto - face ao princípio do “efeito negativo” dos tratados (cf. ANEXO A, item (38)) - prestando-se unicamente a integrar a norma tributária com o intuito de limitar o âmbito de sua incidência original

Passemos à análise mais detida de cada uma dessas categorias.

### 3.1 Normas Instrumentais

As normas instrumentais disciplinam em que termos e em que medidas atos concretos de execução de lei praticados em certo Estado (i.e. no exercício da *jurisdiction to enforce*) podem produzir seus efeitos típicos no território de outro Estado. Tratam-se, por conseguinte, de normas que visam a auxiliar a realização dos interesses tributários de um Estado quando essa pretensão extrapola seus limites territoriais.

Ante o zelo com que os países ainda hoje defendem a sua soberania, as normas instrumentais em matéria tributária são pouco numerosas e têm, em regra, fonte convencional, embora nada obste que um Estado, de forma unilateral, abra suas fronteiras para as autoridades fiscais dos outros Estados.

À falta de poderes para agir além de suas fronteiras, face à já comentada limitação imposta à *jurisdiction to enforce*, empenham-se os Estados em conseguir que as autoridades estrangeiras pratiquem, a seu rogo, os atos que não lhes é dado realizar diretamente.

Exemplos dessa solução são aquelas normas internacionais instrumentais constantes dos tratados que regulam em que condições se podem efetuar trocas de informações entre as autoridades administrativas de ambos os Estados (conforme previsões do Artigo 26 da CM OCDE), ou as que regem as condições em que pode ser executado no território de um outro Estado o crédito tributário de um Estado estrangeiro (conforme previsões do Artigo 27 da CM OCDE).

Nessa ordem de idéias, valioso é o magistério de Heleno Taveira Tôres<sup>117</sup>:

Dos próprios limites plantados pelo conceito de territorialidade decorrem os interesses pela cooperação internacional, que se constitui como mecanismo de compatibilização entre estes interesses e aquele primado da soberania. Mas isso não quer dizer que a cooperação vá implicar em permitir ao Estado exercer seu poder tributário no território de Estados estrangeiros. Mesmo que se realizem tais atividades para favorecer a pretensão tributária de um Estado estrangeiro, os órgãos e instituições que se movimentarão para atender às solicitações deste serão sempre os do estado no qual se efetuam as atuações [...] Somente de modo muito excepcional as modalidades de cooperação realizam-se com atividades exercidas diretamente no território do Estado, e mesmo nesse caso a autorização se faz imprescindível.

---

(i.e. antes da internalização do tratado), e depois porque não emprestamos autonomia normativa a tais enunciados delimitativos, conforme será examinado no item 3.2.3.

<sup>117</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 665-666.

### 3.2 Normas de Regulação Direta

As normas de regulação direta dizem respeito àqueles enunciados veiculados pelos tratados que ditam de forma imediata a disciplina substancial de uma situação com elementos de estraneidade.

**Exemplos desse tipo de norma são aquelas que determinam, de modo direto, como a tributação se deve operar, e.g. aquelas que estabelecem que na apuração do lucro atribuível a um estabelecimento permanente deve ser considerado o que seria obtido se se tratasse de empresa independente (conforme previsões do Artigo 7, (2) da CM OCDE).**

### 3.3 As Chamadas “Normas de Atribuição de Competência”

#### 3.3.1 Da Inexistência de Normas de Conflitos

Tendo em vista a função primordial das convenções em estudo, face ao seu escopo precípua de evitar a perniciosa dupla tributação, deve ser conferido papel de destaque aos enunciados hábeis a delimitar a incidência tributária.

Essa categoria de enunciados cuida de distribuir a pretensão tributária entre os Estados relacionados com as situações internacionais, quer atribuindo-a com exclusividade a um deles (e.g. conforme previsões do Artigo 8, (1) da CM OCDE), quer deferindo-a a ambos os Estados cumulativamente, mas limitando, nesse caso, o âmbito de incidência das normas internas impositivas de tributo ao alterar-lhe, uma vez integrando-a, determinadas feições (e.g. conforme previsões do Artigo 10, (1) da CM OCDE).

Releve-se, pois, que não estamos a tratar de normas de conflitos, tal como quer Alberto Xavier<sup>118</sup>, porquanto as mesmas não pretendem fixar qual das muitas ordens jurídicas deverá ser aplicada a uma dada situação que apresenta elementos de conexão com dois ou mais Estados,

---

<sup>118</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. 47-57. No mesmo sendeiro, Klaus Tipke e Joachim Lang asseveram que a função do Direito Internacional Tributário é aprioristicamente comparável à do Direito Internacional Privado (**Steuerrecht**. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002. p.27-28 *apud* SANTIAGO, Igor Mauler. Op. cit. p. 63).

antes, “*indagam se deve ser aplicado o direito interno ou não [...] cuida-se de uma delimitação do direito interno ou de uma atribuição de competência tributária.*”<sup>119</sup>”

No Direito Internacional Privado, uma determinada situação – e.g. o regime de bens de um casamento entre pessoas de nacionalidades diversas celebrado num terceiro país e a ser dissolvido num quarto Estado – não pode ficar sem disciplina legal, vale dizer, há impossibilidade jurídica de lacuna. Tampouco é possível que tal situação sujeite-se simultaneamente a dois ou mais sistemas jurídicos, ou seja, há uma impossibilidade jurídica de cúmulo. Ao contrário, no Direito Internacional Tributário, nenhum problema lógico ou jurídico há em que certa situação com elementos de estraneidade escape ao poder tributário de todos os Estados potencialmente interessados ou, noutra giro, recaia no âmbito das normas impositivas de todos eles.

Elucidando a questão ora exposta, explana Heleno Taveira Tôres<sup>120</sup>:

[...] Nada disso ocorre no conflito de normas posto para ser resolvido por uma ‘norma de conflito’, porque esta pressupõe uma situação sobre a qual se reclama a aplicação da adequada norma geral e abstrata, de um ou de outro Estado, não podendo coexistir a duplicidade de regulação jurídica. Trata-se de uma ‘escolha’ da norma geral e abstrata aplicável. Somente um regime jurídico se pode aplicar à espécie (contratos, sucessões, divórcios etc.). No caso do Direito Tributário Internacional, ocorre o contrário, não havendo qualquer escolha, haja vista a autonomia que os Estados possuem para, internamente, cada um, segundo seus ordenamentos jurídicos, constituírem os inerentes fatos jurídicos tributários.

Em suma, em matéria de tributação internacional, não há um conflito a exigir solução sob pena de impasse e perplexidade para o aplicador<sup>121</sup>. O que se tem é o cúmulo (positivo ou negativo) de pretensões a reclamar tratamento por razões de ordem econômica, política etc. Conforme já assinalado, não há qualquer princípio geral em matéria de tributação internacional que vede a bitributação, bem como a dupla não tributação, embora ambas se mostrem igualmente indesejáveis.

---

<sup>119</sup> ROTHMANN, Gerd W. **Problemas de Qualificação na aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional** in Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. São Paulo: 2002. p.33.

<sup>120</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 112-113

<sup>121</sup> Importa aqui reproduzir arguta ressalva tecida por Igor Mauler Santiago: “*Não havendo lei tributária em contrário, conforme autorizado pelo art. 109 do CTN, as normas de conflito podem até aplicar-se às situações de fato ou de direito subjacentes à tributação. Não significa isso que as normas de tributação internacional sejam, elas mesmas, normas de conflitos.*” (Op. cit. p. 63)

### 3.3.2 Das Chamadas “Normas de Atribuição de Competência” enquanto Enunciados Integrativos

Premente trazer à baila, para o idôneo deslinde do tema, o magistério do ilustre Professor da Universidade de Munique, Klaus Vogel<sup>122</sup>:

As regras veiculadas pelos tratados presumem que ambos os Estados contratantes tributam com base em suas próprias legislações; ao contrário das regras de direito privado internacional, portanto, as normas dos tratados não levam à aplicação de legislação estrangeira. Ao revés, as regras dos tratados, com vistas a evitar a dupla tributação, limitam o conteúdo da lei de ambos os Estados contratantes, em outras palavras, as conseqüências legais decorrentes das regras dos tratados alteram a legislação doméstica [...] Dentro do escopo de um tratado, dessa forma, uma obrigação tributária apenas existe se e na medida em que, em adição aos requisitos estabelecidos pela legislação interna, os requisitos do tratado sejam observados. Consequentemente, as regras dos tratados contra a dupla tributação não são normas de conflito (*Kollisionsnormen*) similares àquelas de direito privado. Ao contrário, são regras de limitação de normas (*Grenznormen*). (grifo nosso)

Afirma ainda o referido professor<sup>123</sup>:

Aplicando-se uma imagem que eu já venho empregando freqüentemente, a norma de distribuição é como uma máscara que cobre uma parte do direito nacional. Desde que não esteja coberto, o direito nacional tem sua aplicação intocada.

Na contextura dessas noções, tem-se que as chamadas “normas de atribuição de competência” não são, a exemplo das normas instrumentais e de regulação direta, normas de comportamento, porquanto as mesmas não pretendem disciplinar diretamente uma conduta.

Divergimos, contudo, do eminente autor ao conferir aos enunciados internacionais que aspiram restringir o âmbito de alcance das normas impositivas internas o status de normas sobre aplicação de normas.

Os acordos de bitributação são normas sobre aplicação de normas. Elas não disciplinam, por assim dizer, a aplicação de um direito estrangeiro, mas elas limitam o próprio direito interno dos Estados contratantes<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup> VOGEL, Klaus. Op. cit. Intr., par. 26. Tradução Livre. No original, cf. ANNEXO A, Item (44).

<sup>123</sup> VOGEL, Klaus. Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação in SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 72.

<sup>124</sup> VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação in SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.) **Direito Tributário...** p. 964.

Isso porque entendemos não ser possível, no subsistema das formações normativas<sup>125</sup>, a existência de significação de tal conteúdo, pois, consoante explica José Souto Maior Borges<sup>126</sup>:

(...) a incidência é fenômeno, não pode ter seu modo de atuação disciplinado em texto de lei. Com efeito, não pode o legislador regular o fenômeno da incidência porque, assim o fazendo, estaria invadindo o campo reservado à doutrina, que é o da descrição desse fenômeno. Tal disposição legal teria apenas o sentido de um enunciado, e não de uma regulação efetiva do comportamento humano. (grifo nosso)

Neste soar, trazendo a noção de que a norma jurídica é integrada por vários critérios (material, espacial, pessoal etc), sendo imperioso reconhecer que tais aspectos podem estar contidos em um ou diversos veículos introdutórios, entendemos que os enunciados introduzidos pelo tratado internacional não conformam uma norma jurídica autônoma, impedindo que a norma impositiva interna produza todos os seus efeitos. De modo diverso, esses enunciados passam a integrar a norma jurídica tributária doméstica, de maneira a conferir-lhe novas feições.

Logo, não há que se falar em uma norma jurídica impositiva interna e outra norma de origem externa ordenada no sentido de delimitar a incidência daquela. O que há, a nosso ver, é a conformação de norma tributária única a partir da conjugação dos enunciados de fonte doméstica e de fonte internacional.

Diante do exposto, adotamos o entendimento no sentido de que tais enunciados correspondem “*a fenômenos jurídicos, que se surpreendem ainda no plano das significações dos suportes materiais da linguagem jurídica (plano do sentido do texto legal, antes de se organizar com a estrutura de norma)*”<sup>127</sup> no sentido de “*determinar que certos conteúdos semânticos (pessoas, coisas etc.) não integrarão ou deixarão de integrar, total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do conseqüente de certa norma tributária*”<sup>128</sup> interna.

Cumprе anotar que, dada a peculiaridade da fonte normativa desse enunciado integrativo da norma tributária, possui ele estrutura formal específica, sobre a qual passaremos a dispor.

---

<sup>125</sup> Conforme já tivemos a oportunidade de asseverar, não podemos cogitar da manifestação do Direito sem uma linguagem que lhe sirva de veículo de expressão. Com o escopo de explorar esse dado constitutivo, propõe-se, para fins unicamente epistemológicos, a sua decomposição em três subsistemas.

Mencionadas incisões correspondem exatamente aos diferentes planos de manifestação lingüística: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos e o das normas jurídicas, como estruturas plenas de sentido que encerram unidade completa de significação deontica, atingida através de lógica implicacional própria.

<sup>126</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 199.

<sup>127</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a Renda...** p. 331.

<sup>128</sup> *Loc. cit.*

### 3.3.3 Da Composição Formal dos Enunciados Internacionais Integrativos da Norma Tributária

Conforme já tivemos a oportunidade de anotar, a norma jurídica é consubstanciada por um antecedente que ora conota hipóteses passíveis de ocorrência no mundo fenomênico (norma abstrata), ora denota fatos jurídicos (norma concreta), implicando à verificação desses a observância de um conseqüente que encerra determinado efeito jurídico.

A essa homogeneidade sintática, no entanto, não corresponde uma homogeneidade semântica.

Ao perseguir a regulação das condutas intersubjetivas, “*o legislador vai saturando as variáveis lógicas da norma com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, no mesmo tempo que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos modalizando-os com os operadores ‘obrigatório’, ‘proibido’ e ‘permitido’*”<sup>129</sup>.

É precisamente neste espaço que as normas jurídicas adquirem heterogeneidade semântica, sendo, então, admissível falar-se em normas constitucionais, administrativas, civis, comerciais etc.

No que toca especificamente às normas impositivas de cunho tributário, teceu-se a emblemática figura da regra-matriz de incidência tributária, que conota, em seu antecedente, hipótese que traz em seu bojo um critério material condicionado no tempo e no espaço, ao passo que seu conseqüente prescreve a obrigação de determinada pessoa levar aos cofres públicos determinada quantia pecuniária.

Nesse contexto, acreditamos que os enunciados veiculados pelos tratados para evitar a dupla tributação passam, quando da internalização do veículo introdutor, a integrar essa estrutura de maneira a alterar total ou parcialmente uma ou mais feições dos mencionados critérios.

Para tanto, esses enunciados se utilizam de uma estrutura específica conformada por um Conceito-Quadro e um Elemento de Conexão.

#### 3.3.3.1 *Do Conceito-Quadro*

---

<sup>129</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 34.



Segundo Alberto Xavier<sup>130</sup>, o conceito-quadro exprime o próprio fato que é objeto da definição do âmbito de incidência da norma interna.

O conceito-quadro estabelece, assim, o núcleo dos fatos com elementos de estraneidade conotados no antecedente da norma interna integrada pelo enunciado veiculado pelo tratado.

Ainda sob a designação de conceito-quadro, Klaus Vogel<sup>131</sup> tece distinção entre o *Objekttatbestand*, referindo-se à indicação do objeto, com base nos enunciados internos aos quais o enunciado internacional irá conjugar-se para efeitos de composição da norma de incidência (tal como ‘renda’, ‘lucro’, ‘capital’ etc.) e o *Metatbestand*, referindo-se à indicação de certas características do objeto relevantes para a aplicação da norma, designadamente a indicação da fonte de que provem (‘rendimentos de bens imóveis’, ‘lucros de uma empresa’ etc.).

Diante do exposto, à guisa de exemplo, temos que a norma tributária que determina que os royalties auferidos por não residentes podem ser tributados pelo Estado da fonte é erigida a partir do concurso de enunciados de origem interna e internacional.

O enunciado de fonte externa é hábil a concorrer com os enunciados domésticos que dispõem sobre a tributação dos royalties para efeitos de conformação da mencionada norma, à medida que esse comporta um conceito-quadro, que o dirige à conformação de norma cujo núcleo factual deverá corresponder exatamente à percepção de royalties (*Objekttatbestand*), complementado pelo fato de tal percepção ter sido realizada por um não residente (*Metatbestand*).

### 3.3.3.2 Do Elemento de Conexão

O elemento de conexão (*Anknüpfungspunkt*) é um critério nuclear em torno do qual se articula toda a estrutura do enunciado internacional que visa a, ao integrar a norma interna, alterar-lhe certas características. Tal elemento dirige-se à norma interna integrada pelo enunciado internacional, de forma a permitir a ligação entre fato conotado pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico aplicável.

Esse nexo existente entre o fato conotado e um dado ordenamento pode ser de ordem subjetiva – quando se reporta aos sujeitos passivos (como a nacionalidade ou a residência) – ou

---

<sup>130</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 54.

<sup>131</sup> VOGEL, Klaus. **Double Taxation Conventions...** Intr., par. 48. Cf. ANEXO A, item (39).

de ordem objetiva – quando se reporta ao próprio objeto (fonte de produção ou pagamento da renda, local de situação dos bens etc.)<sup>132</sup>.

Costuma-se distinguir os critérios de conexão com base nos elementos nos quais se fundam: de uma parte são critérios de conexão do tipo objetivo, que unem, pois, a imposição aos pressupostos realizados no território do Estado de que emana o tributo (princípio de tributação na fonte ou *source principle*), de outro lado temos os critérios de conexão do tipo pessoal, baseados, em geral, na residência (e extensíveis, todavia, a um ulterior status, como a cidadania, como resulta no ordenamento tributário norte-americano) do sujeito que realiza o pressuposto, independentemente de onde esse último venha ou exista (princípio da tributação da renda mundial ou *worldwide taxation principle*)<sup>133</sup>.

Nessa esteira, reproduzindo o exemplo acima traçado, a hipótese da norma tributária que determina que os royalties auferidos por não residentes podem ser tributados pelo Estado da fonte é constituída a partir da conjunção de enunciados internos e internacionais, de forma que esses últimos, além de comportar um conceito-quadro correspondente à percepção de royalties por não residentes, traz em seu bojo um elemento de conexão objetivo relativo à localização da fonte pagadora desse rendimento.

Insta ressaltar que a CM OCDE nem sempre utiliza uma única conexão nas suas previsões, sendo freqüentes os casos de pluralidade de conexão<sup>134</sup>. Fala-se, então, de conexão complexa ou múltipla, por contraposição à conexão simples ou única, na terminologia de Alberto Xavier<sup>135</sup>.

A conexão complexa ou múltipla pode revestir três modalidades, a saber: subsidiária, alternativa e cumulativa.

Na conexão subsidiária, o enunciado prevê duas ou mais conexões estabelecendo que uma delas, notadamente a secundária, só se aplicará na falta ou impossibilidade da conexão primária. Exemplo característico desse tipo de conexão é aquele constante do Artigo 4 da CM OCDE segundo o qual, no caso de ambos os Estados contratantes considerarem uma mesma pessoa como residente em seus respectivos territórios, de acordo com a sua legislação interna, essa

<sup>132</sup> V. VOGEL, Klaus. **Double Taxation Conventions...** Intr., par. 48. Cf. ANEXO A, item (40).

<sup>133</sup> FANTOZZI, Augusto e MANGARELLI, Andréa. **Qualificazione e Determinazione dei Redditi Prodotti da Imprese estere in Italia: Applicabilità della Normativa sui Prezzi di Trasferimento nei Rapporti tra Stabile Organizzazione a casa madre** *apud* GUTMAN, Marcos Gabriel. El Concepto de Establecimiento Permanente en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Argentina e Italia *in* UCKMAR, Victor (org.) Impuestos sobre el Comercio Internacional. Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 515. Tradução livre. No original, cf. ANEXO A, item (40).

<sup>134</sup> Importa trazer à baila ressalva no sentido de que a determinação do elemento de conexão pela norma tributária deve respeitar os limites impostos pelos princípios gerais de Direito Internacional Tributário à *jurisdiction to prescribe*, i.e., deve-se observar a existência de um *genuine link* (cf. subseção 3.1.3.1 supra).

<sup>135</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 252-253.

pessoa deve ser reputada como residente do Estado em que tem uma habitação permanente (conexão primária); se tiver habitação permanente nos dois estados ou não tiver em nenhum será considerada residente no Estado onde tenha o centro de seus interesses vitais, e, ainda subsidiariamente, no Estado em que permanecer habitualmente ou de que for nacional.

Na conexão alternativa, por sua vez, o enunciado prevê dois critérios como igualmente aptos para produzir o mesmo efeito. Exemplo nítido é a norma extraída a partir do enunciado do Artigo 11 (5) da CM OCDE que estabelece que se consideram provenientes de um Estado os juros quando esses são pagos por um residente desse Estado *ou* quando o devedor possui um estabelecimento permanente nesse Estado, ainda que tenha residência em um terceiro país.

Finalmente, na conexão cumulativa, o enunciado prevê dois ou mais elementos de conexão cuja ocorrência se deve verificar simultaneamente para que a norma possa operar seus efeitos. É o que se passa com o Artigo 11 (4) da CM OCDE, que estabelece que a Convenção apenas se aplica se o beneficiário dos juros tiver num certo Estado simultaneamente a sua residência *e* estabelecimento permanente.

## CAPÍTULO 6: CONCLUSÃO

A crescente complexidade das operações internacionais, fato em grande parte decorrente do fenômeno da globalização - dentre cujas facetas se pode destacar a tendência mundial de agrupamento dos países em grandes blocos econômicos – vem acarretando um correspondente incremento, em quantidade e sofisticação, das relações comerciais.

Essa tendência impõe a adoção de políticas internacionais adequadas e eficientes, sobretudo em matéria tributária, porquanto essa se coloca como um fator determinante na dinâmica das atividades interestatais.

Nesse esteio, os modelos de convenções internacionais têm evoluído desde os primeiros trabalhos desenvolvidos no âmbito da Liga das Nações até o atual modelo elaborado pela OCDE. E é exatamente nesse contexto que se mostra assaz relevante a análise das normas veiculadas por esses instrumentos.

Partindo de uma visão sistêmica pluralista, vislumbramos que os tratados correspondem ao veículo introdutor mais significativo no âmbito do Direito Internacional Tributário brasileiro.

Com base nesse veículo, passamos ao estudo das normas internacionais por ele veiculadas, dando especial destaque aos enunciados integrativos de norma de incidência tributária.

Feito isso, passamos a propor a composição de uma estrutura formal desses enunciados, que comportam critérios denominados de conceito-quadro e elemento de conexão.

Nesse contexto, o presente trabalho, ao esboçar uma classificação geral dos enunciados veiculados pelos tratados para evitar a dupla tributação – que ostenta inestimável importância para o Direito Internacional Tributário – buscou apenas contribuir para o incremento e estímulo ao desenvolvimento de novos estudos sobre o tema.