

UC Berkeley

Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers

Title

O Brasil e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional

Permalink

<https://escholarship.org/uc/item/8sr7p3js>

Author

Felício Fuck, Luciano

Publication Date

2007-04-30

O Brasil e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional

Luciano Felício Fuck¹

ABSTRACT

This article compares the two most important methods applied by treaties to avoid international double taxation in order to define which method is more suitable to achieve the objectives pursued by Brazilian diplomacy. It specifies origin, definition, characteristics and special traits from both the credit and the exemption methods.

Brazilian diplomacy is examined with regard to international double taxation by referring to all treaties signed by the country and drawing attention to the characteristics which group them. The models employed, the methods chosen and the objectives pursued in the treaties, specially the avoidance of international double taxation, international cooperation among tax authorities and guaranties to tax payers in order to encourage international investments are relevant to the study.

The analysis is focused on the effects and characteristics of both methods in regard to Brazilian objectives and perspective. The conclusion verifies why and how the exemption method is more suitable to achieve more international investments, to better prevent simultaneously international double taxation and international tax avoidance, and to concede priority to the Source State, notwithstanding its implication of greater reduction of the tax revenue.

KEY WORDS: international double taxation, treaties, Brazil, exemption method, credit method, international investments.

RESUMO

Este artigo compara os dois mais importantes métodos aplicados em tratados para evitar a dupla tributação internacional, de modo a estabelecer qual é mais adequado para alcançar os objetivos buscados pela diplomacia brasileira. Especifica-se a origem, a

¹ Luciano Felício Fuck, LL.M. Eur. é graduado pela Universidade de Brasília (UnB), Mestre em Direito Tributário Internacional pela Ludwig-Maxmilians-Universität München (LMU) e advogado tributarista em Brasília-DF, Brasil. Email: lucianofelicio@gmail.com. Endereço postal: SHIN QI 14 conjunto 08 casa 08, Lago Norte, Brasília-DF, Brasil. CEP 71.530-080.

definição, características e peculiaridades especiais tanto do método da isenção quanto do método da imputação.

A diplomacia brasileira a propósito da dupla tributação internacional é examinada, referindo-se a todos os tratados firmados pelo Brasil e apontando-se características que os unem. Relevantes para o estudo são os modelos empregados, os métodos escolhidos e os objetivos perseguidos nos tratados, especialmente evitar a dupla tributação internacional, a cooperação das autoridades tributárias e as garantias asseguradas aos contribuintes para encorajar investimentos transnacionais.

A análise foca-se nos efeitos e características de cada método de acordo com os objetivos e perspectiva do Brasil. Conclui-se porque e como o método da isenção é mais adequado para incrementar investimentos internacionais; melhor prevenir simultaneamente a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional e dar prioridade ao Estado da Fonte.

PALAVRAS-CHAVE: dupla tributação internacional, convenções internacionais, Brasil, método da isenção, método da imputação, investimentos transnacionais.

1. Introdução

A dupla tributação internacional – entendida como o fenômeno em que dois ou mais Estados soberanos impõem sobre o mesmo sujeito passivo tributos semelhantes, em razão dos mesmos elementos materiais do fato gerador e em idênticos períodos² – tem papel cada vez mais relevante na realização de investimentos transnacionais.

De modo a incentivar as relações comerciais e econômicas submetidas a mais de uma soberania fiscal, além das medidas internas, os Estados nacionais celebram tratados internacionais específicos, denominados como convenções internacionais contra a dupla tributação (“CDT”), aplicando distintos métodos para impedir, eliminar ou, ao menos, amenizar o fenômeno.

Nesse sentido, frequentemente se pergunta qual desses métodos é mais adequado para compor as convenções contra a dupla tributação internacional³. Este breve estudo

² É a denominada definição afirmativa incondicionada jurídica intermédia em sentido estrito, neste ponto cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 64.

³ A propósito, cf. VOGEL, Klaus. “Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?” *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, p. 4-10. HAUSER, Hansgeorg. “Freistellung oder Anrechnung als Regelmethode in Doppelbesteuerungsabkommen?” In: VOGEL, WASSERMEYER & outros (Coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996. p. 47-54.

destina-se a responder esta pergunta de acordo com as peculiaridades da política externa da República Federativa do Brasil (“Brasil”).

Assim, em primeiro lugar serão identificados os principais métodos empregados pela comunidade internacional nas convenções contra a dupla tributação internacional. Em segundo momento, destacar-se-á a política brasileira na pactuação das convenções contra a dupla tributação internacional, indicando os modelos e métodos empregados, além dos objetivos perseguidos. Por fim, analisar-se-á as características de cada um dos métodos, à luz das orientações da política externa brasileira, para ponderar qual mecanismo é o mais adequado para o desenvolvimento de relações econômicas transnacionais envolvendo o Brasil.

2. Métodos para evitar a dupla tributação internacional

Os métodos constituem a técnica ou o mecanismo com que a dupla tributação internacional será evitada ou, ao menos, amenizada⁴. Tais técnicas, necessariamente, importam alguma renúncia ao poder de tributar e redução da arrecadação tributária⁵.

Conforme MÖSSNER, evitar a dupla tributação internacional significa tanto impedi-la como eliminá-la⁶. Por um lado, ela é impedida, quando solucionada antes de ter sido concretizada, isto é, sua configuração é prevenida. Por outro lado, a dupla tributação internacional pode ser eliminada, quando o método é utilizado após sua concretização, ou seja, ela chega a existir, mas é resolvida em momento posterior.

Os métodos podem, ainda, ser aplicados unilateralmente, no caso de medidas internas, ou multilateralmente, na hipótese de medidas internacionais. Normalmente, os Estados adotam medidas internas contra a dupla tributação internacional, porém seu caráter unilateral induz a restrições mais tímidas e, conseqüentemente, menos efetivas. Com efeito, não só as soberanias tributárias são naturalmente reticentes em reduzir sua receita tributária, como necessitam de poder de barganha no momento de negociar as medidas internacionais. Assim, renúncias mais rígidas e mais aptas a evitarem a dupla tributação internacional muitas vezes são empregadas apenas por meio das medidas internacionais.

⁴ ROSE, Gerd. *Grundzüge des Internationalen Steuerrechts*. 5º ed. Köln: Gabler, 2000. p. 57.

⁵ BORGES, Antônio de Moura Borges. *Op. Cit.* 1992. p. 104.

As medidas internacionais, denominadas aqui como convenções contra a dupla tributação internacional, consistem em tratados internacionais nos quais duas ou mais soberanias tributárias comprometem-se a limitar sua pretensão tributária, em vista da concretização dupla tributação internacional⁷.

As convenções contra a dupla tributação internacional têm caráter especial em relação às medidas internas e estabelecem, em caso de concorrência internacional de normas tributárias, qual Estado renunciará total ou parcialmente à sua pretensão tributária⁸, sempre em benefício do contribuinte, e não ao outro Estado signatário⁹.

Além disso, as convenções contra a dupla tributação internacional não estipulam qualquer nova hipótese de incidência ou aumentam a abrangência daquelas já existentes. Elas não criam ou incrementam qualquer obrigação tributária¹⁰, mas detêm apenas efeito negativo¹¹.

Atualmente, apenas dois métodos são aplicados de maneira preponderante nas convenções contra a dupla tributação internacional: o método da **isenção** e o da **imputação**, razão pela qual este estudo se restringirá a examiná-los, em detrimento de outros métodos menos eficientes. De fato, outros métodos, como da divisão do produto, da dedução, da redução da alíquota e da redução do tributo, são empregados, em regra, de forma muito mais tímida e em medidas unilaterais, apenas com o objetivo de amenizar o fenômeno da dupla tributação internacional.

2.1. Método da isenção

O método da isenção é típico da Europa continental e já aparece no tratado entre Prússia e Áustria de 21 de junho de 1899, em que os dois Estados dividiam entre si as hipóteses de incidência para tributar exclusivamente no caso de dupla tributação internacional¹².

⁶ MÖSSNER, Jörg Manfred. “Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135 (141).

⁷ FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. München: Beck, 2001. p. 24. BORGES, Antônio de Moura. *Op. Cit.* 1992. p. 68.

⁸ Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 1998. p. 753. KLUGE, Volker. *Das Internationale Steuerrecht*. 4º ed. München: Beck, 2000. p. 656. VOGEL & LEHNER-VOGEL. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003. *Einleitung* Nr. 70.p. 137.

⁹ DORNELES, Francisco O. N. “Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda”, *Revista de Direito Tributário* 1978. p. 251 (251).

¹⁰ REITH, Thomas. *Internationales Steuerrecht*. München: Vahlen, 2004. p. 93.

¹¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 154.

¹² VOGEL, Klaus. “Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?” In: GASSNER & outros (Coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59 (61).

Essa técnica prevê dispositivos que excluem a obrigação tributária, criando exceção à hipótese de incidência dos tributos, ou seja, exoneração endógena diante da redução legal da norma material tributária¹³, impedindo o surgimento da obrigação tributária, seja por critério pessoal, relativo ao contribuinte, seja por um critério real, relativo ao objeto¹⁴.

A isenção obsta a formação *ab ovo* do crédito tributário, daí que a dupla tributação internacional é impedida, isto é, solucionada preventivamente, antes de constituída.

Dessa forma, um dos Estados pactuantes renunciará a aplicação de sua norma tributária enquanto reconhece que o outro Estado retém exclusivamente o direito de tributar determinado fato gerador. Ao excepcionar a hipótese de incidência e impedir o surgimento da obrigação tributária, esse método, entretanto, afeta a aplicação das demais normas tributárias que incidem em etapas posteriores, inclusive as benéficas ao contribuinte, por exemplo, deduções e aspectos da capacidade contributiva relativos às relações econômicas e aos bens isentos¹⁵.

Há duas modalidades predominantes no emprego do método da isenção: a isenção integral e a isenção com progressividade. Na isenção integral, os bens tidos como isentos não interferem de qualquer forma no cálculo final do tributo¹⁶. A isenção com progressividade, por outro lado, apesar de excluir a incidência das normas tributárias, considera os elementos materiais do fato gerador isento para aferir a alíquota incidente no cálculo do tributo sobre o contribuinte.

A renúncia à aplicação da norma tributária no método da isenção é normalmente incondicional, ou seja, prescinde de outras circunstâncias além da concorrência de soberanias tributárias sobre o mesmo fato gerador. Todavia, para evitar incidentes nos quais nenhum Estado tributa o sujeito passivo, acarretando a denominada evasão fiscal internacional, seja em virtude de inércia do Estado que deveria exercer sua pretensão tributária, seja devido à disparidade na interpretação da convenção pelas respectivas administrações tributárias, duas cláusulas foram desenvolvidas, condicionando a aplicação do método da isenção.

Por um lado, o método da isenção pode ser condicionado pela sujeição de tributação (*subject-to-tax clause*), que determina ao contribuinte provar a efetiva imposição,

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 916-9.

¹⁴ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 874.

¹⁵ MÖSSNER, Jörg Manfred. "Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung" in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135 (149).

pagamento e não-restituição de tributo semelhante no exterior, sob pena de perder o benefício da isenção. Por outro lado, alguns Estados adotam cláusulas de substituição do método (*swicht-over-clause*), que alteram o método da isenção para outro, quando as autoridades tributárias dos Estados pactuantes se encontram em desacordo quanto à aplicação do método da isenção¹⁷.

Em regra, o método da isenção possibilita a neutralidade fiscal à importação de capitais (*Kapitaleinführneutralität*), uma vez que permite a isonomia tarifária no Estado da Fonte quando aplicada pelo Estado da Residência¹⁸. Isto é, os investidores externos estarão submetidos à mesma carga tributária que os investidores internos no Estado da Fonte¹⁹, independentemente da diferença entre as cargas tributárias entre os dois Estados.

2.2. Método da imputação

O método da imputação, ou do crédito, foi desenvolvido como técnica unilateral para evitar a dupla tributação internacional, instituída na Grã-Bretanha pelo *Income Tax Act 1918 sect. 257*, em relação a tributos de outras nações do Império Britânico, e no mesmo ano estabelecida nos Estados Unidos da América para tributos estrangeiros²⁰.

De acordo com essa técnica, tributam-se os bens ou atividades com repercussão internacional, mas concede-se crédito ao contribuinte equivalente ao valor real pago no exterior, abatendo-o de sua dívida tributária. O método da imputação atua durante o cálculo do valor do tributo no lançamento, na própria constituição do crédito tributário, isto é, após a ocorrência do fato gerador; a incidência da norma tributária; o surgimento da obrigação tributária; a apuração da base de cálculo; a definição da alíquota e o desconto das deduções.

Desse modo, o método da imputação elimina a pluritributação internacional após sua configuração²¹, uma vez que ambos Estados exercem sua soberania tributária e em ambos existe a obrigação tributária, que posteriormente é alterada.

¹⁶ OCDE, *Comentários ao Modelo da OCDE para tratados contra a dupla tributação internacional* 2003. Art. 23, nº. 14.

¹⁷ BÄCHLE & RUPP. *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002. p. 21. JACOBS, Otto H. *Internationale Unternehmensbesteuerung*. 5ª ed. München: Beck, 2002. p. 209.

¹⁸ VASCONCELLOS, Roberto França de. "Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em matéria Tributária". *Revista de Direito Tributário Internacional* 2005, nº. 1. p. 147 (167).

¹⁹ REITH, Thomas. *Internationales Steuerrecht*. München: Vahlen, 2004. p. 278. VOGEL & LEHNER-VOGEL. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4ª ed. München: Beck, 2003. Art. 23 Nr. 7. p. 1.659.

²⁰ VOGEL, Klaus. *Op. Cit.* 1999. p. 59 (61).

²¹ MÖSSNER, Jörg Manfred. "Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung" in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135 (159).

Por referir-se a tributo estrangeiro, a concessão do crédito depende de prova pelo contribuinte da cobrança por autoridade estrangeira; do pagamento de tributo semelhante sobre o mesmo elemento material do gerador; e da ausência de restituição.

O método da imputação pode ser empregado tanto na forma integral, quanto na ordinária. Na imputação integral o valor total pago no exterior é concedido internamente como crédito, sem qualquer limitação, até compensar completamente o tributo interno. Na imputação ordinária, em oposição, o crédito concedido é limitado pela parte do tributo interno respectiva aos bens e atividades tributados também no exterior e que a aplicação do método do crédito foi concedida²².

No caso da imputação ordinária, o contribuinte estará submetido sempre à maior carga tributária entre as soberanias tributárias envolvidas: se a carga tributária for maior no Estado concedente do crédito, restará ali resíduo a ser cobrado; se for menor, o crédito será limitado ao valor do tributo interno respectivo aos eventos transnacionais, não afetando a tributação aos demais objetos. De qualquer forma, em nenhuma das duas modalidades existe reembolso no caso do crédito ser maior que o valor total do tributo nacional²³.

Ademais, os limites de créditos podem ser apurados de forma conjunta ou separadamente de acordo com vários critérios. Enquanto a chamada a apuração em base total (*overall limitation*) estipula único limite com base em todos os bens e eventos passíveis de creditamento, a apuração por cada país (*per country limitation*) exige o cálculo de limites de créditos do contribuinte em grupos de acordo com o país em que o tributo foi pago. Além disso, há a apuração por categorias de específica de bens, rendimentos ou atividades estipuladas legalmente (*per category limitation*)²⁴, p. ex., rendimentos com transporte, venda de matérias primas, exportação etc. e a apuração por itens (*per item limitation*), em que cada bem ou evento é calculado em separado²⁵.

Quanto menos agrupada e mais compartimentada a apuração do limite para o crédito, mais complexo e menos flexível o sistema de imputação e maior a tendência prejudicial ao contribuinte, na medida em que impede a compensação entre as situações

²² BORGES, Antônio de Moura. “Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação” Direito Tributário Atual Vol. 9. 1989. p. 2.389. p. 2.389 (2.402).

²³ REITH, Thomas. *Op. Cit.*. 2004. p. 279.

²⁴ ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*, London: Kluwer, 2002. p. 214.

²⁵ CARRERO, José Manuel Calderón. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997. p. 227.

submetidas a menor ônus tributário no exterior, que não utilizam todo o potencial de limite crédito internamente, e aquelas submetidas a maior carga tributária externamente²⁶.

Como resultado da mecânica do método da imputação, quanto menor o ônus tributário no exterior, menor a renúncia à arrecadação tributária no Estado concedente do crédito. Todavia, esta característica implica que os benefícios fiscais concedidos no exterior, geralmente, por Estados em desenvolvimento, sejam absorvidos por aquele que aplica o método, ao invés de beneficiarem os contribuintes, anulando o esforço empreendido para incentivar os investimentos.

A fim de sanar ou amenizar esse efeito colateral do mecanismo, surgiram soluções para que os contribuintes, e não a receita dos países desenvolvidos, possam aproveitar os benefícios fiscais, como os créditos fictícios – *tax sparing*. Nesse caso, o contribuinte deduz do tributo nacional não o valor adimplido no exterior, mas crédito fictício, como se não existisse qualquer benefício fiscal. De outra sorte, o denominado crédito presumido (*matching credit*) preestabelece alíquota presumida como incidente no exterior para efeitos da concessão de crédito internamente, independentemente da real alíquota aplicada.

Por sua vez, o método da imputação acarreta igualdade de pressão tributária no mercado do Estado da Residência, ou seja, neutralidade fiscal à exportação (*Kapitalausführneutralität*)²⁷, quando a carga tributária do Estado de residência é maior que no Estado da Fonte. Assim, há isonomia entre os investimentos aplicados no exterior e aqueles realizados no mercado interno. Entretanto, a aplicação da maior carga tributária, determinada pelo método da imputação, reduz a competitividade das empresas nos mercados estrangeiros, prejudicando o sucesso de empreendimentos no exterior.

3. A política brasileira e as convenções contra a dupla tributação internacional

Apesar de não ter firmado muitas convenções contra a dupla tributação internacional, principalmente em comparação com Estados mais tradicionais no direito internacional tributário como a Alemanha, Reino Unido e Estados Unidos da América, o

²⁶ FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. München: Beck, 2001. p. 95.

²⁷ REITH, Thomas. *Internationales Steuerrecht*. München: Vahlen, 2004. p. 278. VOGEL & LEHNER-VOGEL. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003. Art. 23 Nº. 7. p. 1.659.

Brasil tem postura relativamente ativa na negociação e celebração de convenções contra a dupla tributação internacional.

O Brasil firmou sua primeira convenção a respeito de dupla tributação internacional na década de 1960. Trata-se da CDT Brasil-Suécia, assinada em 17.9.1965, que posteriormente foi substituída pela CDT de 25.4.1975. Desde então, o Brasil já assinou vinte e nove tratados, além de ter negociado diversos outros.

Tendo em vista o invariável caráter discreto e prudente da negociação dos tratados internacionais, especialmente quanto às convenções contra a dupla tributação internacional – cujas tratativas versam sobre renúncia de receita tributária e são conduzidas não por diplomatas, mas por técnicos das administrações tributárias²⁸ – não é tarefa simples esclarecer e identificar a política de cada Estado, mormente a do Brasil, cuja atuação neste campo é relativamente recente.

Assim, de modo a garantir fontes primárias e seguras para delinear a política internacional brasileira na celebração de convenções contra a dupla tributação internacional, este estudo tomará como parâmetro apenas os tratados internacionais efetivamente firmados pelo País, desconsiderando aqueles com negociação frustrada ou paralisada, ainda que bastante significantes, como por exemplo, o tratado que há muitos anos se pretende firmar com o Reino Unido. Logo, foram tomadas como fonte as convenções assinadas com os seguintes países:

- (i) Reino da Suécia, de 17.9.1965 e a CDT de 25.4.1975
- (ii) Japão, de 24.1.1967, modificada pelo tratado de 23.3.1976;
- (iii) República Francesa, de 10.9.1971;
- (iv) Reino da Bélgica, de 23.6.1972;
- (v) Reino da Dinamarca, de 27.8.1974;
- (vi) Reino da Espanha, de 14.11.1974;
- (vii) República da Áustria, de 24.5.1975;
- (viii) República Federal da Alemanha, de 27.6.1975²⁹;
- (ix) República Italiana, de 3.10.1978;
- (x) Grão Ducado de Luxemburgo, de 8.11.1978;
- (xi) República da Venezuela, de 7.11.1979;
- (xii) República Argentina, de 17.5.1980;

²⁸ MILTON, David. "Tax Treaty Procedures". In *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 1980. Vol. 34. p.64 (65).

- (xiii) Reino da Noruega, de 21.8.1980;
- (xiv) República do Equador; de 26.5.1983;
- (xv) República das Filipinas, de 29.9.1983;
- (xvi) Canadá, de 4.6.1984;
- (xvii) República Popular da Hungria, de 20.6.1986;
- (xviii) República Socialista da Tchecoslováquia, de 26.8.1986³⁰;
- (xix) República da Índia, de 26.4.1988;
- (xx) República da Coreia, de 7.3.1989;
- (xxi) Reino dos Países Baixos, de 8.3.1990;
- (xxii) República Popular da China, de 5.8.1991;
- (xxiii) República da Finlândia, de 2.4.1996;
- (xxiv) República Portuguesa, de 16.5.2000;
- (xxv) República do Paraguai, de 20.9.2000;
- (xxvi) República do Chile, de 3.4.2001;
- (xxvii) Ucrânia, de 16.1.2002;
- (xxviii) Estado de Israel, de 12.12.2002; e
- (xxix) República da África do Sul, de 8.11.2003.

Ressalte-se que o tratado firmado com a República da Venezuela não é uma convenção contra a dupla tributação internacional propriamente dita, eis que se limita a evitar o fenômeno apenas no transporte aéreo. No entanto, este estudo optou por incluí-la como fonte primária a respeito da política brasileira no direito internacional tributário, em virtude de expressar, ainda que com caráter bem restrito, a negociação para evitar a dupla tributação internacional.

Dessa forma, a partir da análise de todos os tratados celebrados pelo Brasil, inclusive aqueles que perderam sua vigência, como a CDT Brasil-Alemanha, identificam-se três pontos fundamentais para compreensão da política brasileira: (i) os modelos adotados como fonte; (ii) os métodos preponderantes empregados; e (iii) os objetivos e alcance das convenções.

²⁹ Esta convenção restou denunciada pela Alemanha em 7.4.2005.

³⁰ Esta convenção firmada com a República Socialista da Tchecoslováquia, hoje tem vigência tanto nas relações com a República Tcheca, quanto com a República Eslovaca

3.1. Modelos de convenção contra a dupla tributação internacional

No atual cenário internacional, destacam-se quatro modelos de convenções contra a dupla tributação internacional: (i) o modelo da Organização das Nações Unidas (“ONU”); (ii) o modelo dos Estados Unidos da América (“EUA”); (iii) o modelo andino; e (iv) o modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”).

No que tange ao modelo da ONU, sua primeira publicação data de 1979, tendo sido em 2000 reeditado. O modelo visa principalmente as relações entre países industrializados e países em desenvolvimento, concentrando-se nos interesses destes últimos e privilegiando de forma clara o Estado da Fonte. Neste modelo, também acentua-se a participação do Estado do Estabelecimento Permanente, estendendo lucros e resultados que normalmente não são contabilizados ao estabelecimento permanente³¹.

No que se refere ao modelo dos EUA, trata-se de modelo elaborado por este Estado em 1976, adequado ao seu sistema tributário, para suas negociações de convenções contra a dupla tributação internacional. Este modelo, que já sofreu diversas alterações, é relevante não só pela importância econômica dos EUA na estrutura mundial, como também pelo número de convenções contra a dupla tributação internacional firmados por este país. Tal método destaca-se por empregar apenas o método da imputação como forma predominante de evitar a dupla tributação internacional; por ter previsão específica contra o *treaty shopping*; por acentuar o princípio da nacionalidade em oposição ao princípio da residência, em virtude do sistema tributário norte-americano³².

Relativamente ao método andino, sua primeira edição data de 1971, prevendo extenso privilégio ao Estado da Fonte em relação ao Estado da Residência. Este modelo claramente persegue a neutralidade na importação de capitais, garantindo ao Estado da Residência o direito de tributar por meio da limitação quantitativa de tributos no Estado da Fonte³³.

Quanto ao modelo da OCDE, construído a partir de esforços que remontam desde 1921, publicou-se sua primeira versão em 1963, junto com comentários oficiais, exercendo grande influência, mesmo em relação a países que não compõem aquela organização internacional. O propósito da OCDE reside em criar uma harmonização de

³¹ FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. München: Beck, 2001. p. 143.

³² REITH, Thomas. *Internationales Steuerrecht*. München: Vahlen, 2004. p. 112.

³³ FROTSCHER, Gerrit. *Op.cit.* 2001. p. 24.

fato das convenções internacionais sobre dupla tributação internacional³⁴, razão pela qual há grande esforço para difundir seus modelos e respectivos comentários além de seus membros.

Tendo em vista esta importante referência na celebração de convenções contra a dupla tributação internacional, a própria OCDE abriu espaço para que outros Estados participassem do processo de revisão, contribuindo para o desenvolvimento do direito internacional tributário³⁵. Dessa forma, apesar de não ser integrante da OCDE, o Brasil participa ativamente da atualização e revisão dos modelos daquela organização internacional, inclusive fazendo reservas às interpretações e comentários lá produzidas.

Nesse contexto, todas as convenções contra a dupla tributação internacional firmadas até o momento pelo Brasil seguiram as orientações do modelo da OCDE, tendo os outros modelos exercido pouca influência na política de externa brasileira.

Em que pese não ser possível precisar se a escolha pelo modelo da OCDE parta mais da escolha do Brasil ou de pressões externas dos demais signatários, é importante ressaltar que tal modelo foi utilizado também em tratados bilaterais com países que tampouco fazem parte da OCDE, como v.g. a África do Sul e Argentina.

3.2. Métodos empregados nas convenções contra a dupla tributação internacional firmadas pelo Brasil

Nos modelos da OCDE, coloca-se à disposição do Estado da Residência a convenção tanto pelo método da isenção quanto pelo método da imputação³⁶. O Brasil, no entanto, em todas as convenções contra a dupla tributação internacional que celebrou, optou sempre pelo método da imputação. A única exceção é a limitadíssima CDT Brasil-Venezuela, que se restringe à bitributação no transporte aéreo no tráfego internacional, prevendo o método da isenção com exclusividade. No entanto, esta isenção é comumente prevista nos modelos da OCDE³⁷, de modo que esta exceção não importa grande significado na política brasileira.

Nesse aspecto vale ressaltar o caso da CDT Brasil-Hungria, em que o Brasil aplica o método da imputação e a Hungria aplica o método da isenção, a teor do art. XXIII do mencionado acordo internacional.

³⁴ Cf. REITH, Thomas. *Op. Cit.* 2004. p. 109. FROTSCHER, Gerrit. *Op.cit.* 2001. p. 23.

³⁵ OCDE, *Comentários ao Modelo da OCDE para tratados contra a dupla tributação internacional*. 2003. Introdução nº 10.

³⁶ OCDE, *Op. Cit.* 2003. Introdução nº 25.

Logo, a opção pelo método do crédito, mais do que fruto da negociação ou imposição de outras partes contratantes, revela-se em verdadeira política brasileira na celebração de convenções contra a dupla tributação internacional, seguindo a linha dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, em oposição à tradição da Europa continental, que prefere o método da isenção.

Na realidade, observa-se que o método da imputação vem crescendo em prestígio perante a comunidade internacional³⁸, de modo que diversos tratados têm sido refeitos, substituindo a aplicação do método da isenção pelo método do crédito. Não é irrelevante a influência da economia norte-americana como forte fator na proliferação de tratados prevendo o método da imputação.

3.3. Objetivos das convenções contra a dupla tributação internacional

As convenções contra a dupla tributação internacional, em geral, possuem três objetivos predominantes: (i) evitar a dupla tributação internacional; (ii) dar segurança jurídica aos contribuintes envolvidos em transações que extravasam fronteiras; e (iii) estipular cooperação internacional das administrações tributárias para evitar a evasão fiscal internacional³⁹.

Dentre estes três objetivos, claramente o objetivo de evitar a dupla tributação internacional tem ascendência na busca por incrementar os investimentos transnacionais. A ansiedade para encorajar investimentos externos e internos, a globalização dos mercados de capitais, a abertura de mercados outrora fechados, o aumento da utilização de intermediários, tudo isto indica o crescimento de relações comerciais transnacionais e a necessidade de tratados contra a dupla tributação internacional⁴⁰.

Nesse contexto de avanço da economia mundial, O Brasil firmou 17 dos 29 tratados com países industrializados, que exportam capitais. Em que pese o crescimento de investimentos brasileiros no exterior e o incremento da política externa voltada aos países em desenvolvimento nos últimos anos, refletidos nos recentes tratados com a África do Sul, Ucrânia, Chile e Paraguai, não se pode negar que o principal interesse da política

³⁷ Art. 8 do Modelo da OCDE de 2003.

³⁸ WILLIAMS, David W. "Practical issues in the application of double tax conventions", *Cahiers de Droit Fiscal International* LXXXIII b, IFA, 1998, p. 21 (24).

³⁹ Cf. REITH, Thomas. *Op. Cit.* p. 88-89.

⁴⁰ WILLIAMS, David W. *Op Cit.* p. 21 (21).

brasileira ao firmar as convenções contra a dupla tributação internacional e tentar evitar a dupla tributação internacional é facilitar a importação de capitais estrangeiros.

A segurança jurídica dos contribuintes, por sua vez, tem papel relevante na realização de investimentos transnacionais, sendo de importância fundamental nas convenções contra a dupla tributação internacional firmadas pelo Brasil, especialmente tendo em vista a constante alteração do sistema tributário brasileiro e a sensível elevação da carga tributária no País ocorrida no passado recente.

Com efeito, ao se submeter a duas soberanias tributárias distintas, o contribuinte tem incrementada sua carga tributária, além de custos e riscos, sem correspondente elevação de sua capacidade contributiva. Assim, revelam-se indispensáveis medidas que equilibrem o ônus do contribuinte para facilitar o fluxo de capital entre as fronteiras. Entre essas medidas, é *sine qua non* o mínimo de segurança jurídica, que assegurem regras claras na tributação dos investimentos transnacionais, para que os contribuintes possam avaliar a viabilidade de seus investimentos.

Todas as convenções contra a dupla tributação internacional assinadas pelo Brasil, na esteira dos modelos da OCDE, contém cláusula genérica, abordando tributos futuros idênticos ou semelhantes aos adotados na convenção, e definições de institutos importantes do sistema tributário, como estabelecimento permanente, residência, etc.

Além disso, apenas a CDT Brasil-Argentina não prevê limitações às imposições tributárias no Estado da Fonte no caso de tributação de dividendos, juros e *royalties*, que garantem teto à carga tributária naquele Estado.

Todavia, as comuns divergências de interpretação entre administrações tributárias nas convenções contra a dupla tributação internacional envolvendo o Brasil prejudicam bastante a segurança jurídica.

Caso notório foi a disparidade interpretativa quanto à incidência da prestação de serviços de assistência técnica na CDT Brasil-Alemanha e outros tratados. Se não havia dúvida de que os serviços de assistência técnica com transferência de tecnologia estariam enquadrados no art. 12 (“*Royalties*”) combinado com o art. 4 do Protocolo , a controvérsia surgia nos demais serviços de assistência técnica, pois enquanto o Brasil aplicava a estes ganhos o art. 22 (“Rendimentos não expressamente mencionados”), a

Alemanha os enquadrava no art. 7º (“Lucros das empresas”)⁴¹. Dessa forma, a administração tributária brasileira, a teor do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000 interpreta restritivamente o artigo correspondente ao Lucro das empresas e extensivamente o dispositivo concernente aos Rendimentos não expressamente mencionados, em contramão ao consenso internacional. De certa forma, ainda que limitadamente, esta divergência interpretativa contribuiu para a denúncia da CDT Brasil-Alemanha.

Além disso, já há esforço das autoridades brasileiras de incluírem expressamente outros tributos semelhantes ao imposto de renda na abrangência das convenções contra a dupla tributação internacional, em claro benefício da segurança jurídica dos contribuintes. É certo que todas as convenções contra a dupla tributação internacional assinadas pelo Brasil prevêm sua aplicação a tributos idênticos ou semelhantes aos descritos na convenção, instituídos posteriormente aos tratados, nos termos do Art. II, § 4º, do Modelo da OCDE de 2003.

Entretanto, a ausência de previsão expressa de determinadas contribuições sociais essencialmente semelhantes ao imposto de renda, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689/88, podem gerar certa insegurança quanto à aplicação das convenções contra a dupla tributação internacional. Assim, a CDT Brasil-Portugal e a CDT Brasil-Paraguai, por meio de seus respectivos Protocolos, já tiveram o cuidado de incluir expressamente a CSLL na abrangência do tratado internacional contra a bitributação internacional, em prestígio da segurança jurídica dos contribuintes.

Quanto à cooperação internacional das administrações tributárias, verifica-se ampla previsão nas convenções contra a dupla tributação internacional firmadas pelo Brasil de troca de informações. Ganha relevo a CDT Brasil-Paraguai, que prevê amplas formas de cooperação das administrações tributárias, inclusive o envio de informações anuais, sem necessidade de solicitação; autorização para que autoridades tributárias do outro Estado contratante presenciem, na condição de observadores, inquirições e exames de livros e registros; e a fiscalização simultânea de infrações tributárias e aduaneiras. No entanto,

⁴¹ Cf: ROTHMANN, Gerd W. “Problemas de qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76 janeiro de 2002. p. 33 (33); PEÑA & STADEN. “The Treatment of Outbound Service Fee Payments under the Brazilian Double Tax Conventions”, *International Tax Review* 2000, p. 372 (373); e WOLF & HEK. “Withholding Tax on Cross Border Service Fees in Brazil”, *International Tax Review* 2000, S. 400 (400).

não há nas convenções contra a dupla tributação internacional firmadas pelo Brasil nenhuma previsão contra o *treaty shopping*.

Portanto, resta evidente que o objetivo de evitar a dupla tributação internacional pelo Brasil é dirigido ao incremento da importação de capitais, sendo o Brasil na maioria dos casos, o Estado da Fonte. Além disso, tem lugar predominante na política exterior brasileira a formulação de cooperação internacional entre administrações tributárias para evitar a evasão fiscal internacional. Por fim, os extensivos esforços para proteger a segurança jurídica dos contribuintes é pressuposto necessário do incentivo a investimentos estrangeiros no Brasil e de investimentos brasileiros no exterior.

4. Qual o método mais adequado para o Brasil?

Definidas as balizas a respeito dos métodos e de como é conduzida a política de negociação e celebração de convenções contra a dupla tributação internacional pelo Brasil, é possível considerar as vantagens e desvantagens tanto do método da isenção, quanto do método da imputação, a fim de avaliar qual dos dois métodos é mais adequado para o País.

Inicialmente, uma vez que o Brasil assume a codição de Estado da Fonte na maioria das relações transnacionais que se subsumem à sua soberania tributária, destaca-se a importância de manter clara a prioridade do Estado da Fonte em relação ao Estado da Residência, sobretudo frisando sua maior participação na renda produzida⁴².

Como exposto, no caso do método da imputação, favorece-se a neutralidade à exportação de capitais e, assim, a isonomia no mercado do Estado da Residência. De outra sorte, o método da isenção privilegia a neutralidade à importação de capitais, favorecendo a isonomia no mercado do Estado da Fonte.

A neutralidade na importação de capitais, mais do que a neutralidade na exportação de capitais no Estado da Residência, privilegia o Estado da Fonte porque torna mais competitivo seu mercado, possibilitando que as empresas estrangeiras atuem em pé de igualdade com as demais concorrentes. Isto é, os investidores externos estarão submetidos à mesma carga tributária que os investidores internos no Estado da Fonte, independentemente da diferença entre as cargas tributárias. Além disso, a modalidade de

isenção com progressividade permite amenizar a diferença competitiva no Estado da residência.

De outra sorte, o método da imputação acarreta igualdade de pressão tributária no mercado do Estado da Residência, quando a carga tributária do Estado de residência é maior que no Estado da Fonte. Assim, investimentos no exterior ou no mercado interno são tributados no mesmo nível no Estado de Residência. Entretanto, a aplicação da maior carga tributária, determinada pelo método da imputação, reduz a competitividade das empresas nos mercados estrangeiros, prejudicando o sucesso de empreendimentos no exterior⁴³.

Infelizmente, não é possível manter a igualdade de tratamento tributário em ambos os mercados concomitantemente, quando há diferença das cargas fiscais. Nesse caso, o Brasil deve procurar priorizar a neutralidade no Estado da Fonte, seja porque assume normalmente o papel de Estado da Fonte, seja porque é lá onde ocorre a atuação das empresas, onde se localizam as propriedades e onde é produzida a riqueza sujeita a dupla tributação. De fato, é a igualdade competitiva que estimula o investimento externo e permite o desenvolvimento do comércio internacional.

Ademais, as empresas estrangeiras já se encontram normalmente em certa desvantagem, devido às diferenças de cultura, língua, mercado, barreiras alfandegárias, além de outros fatores que dificultam a integração, constituindo a neutralidade fiscal à importação de capital contribuição fundamental para a captação de recursos externos.

De outra sorte, o método da isenção impede a transferência de eventuais benefícios fiscais concedidos ao Estado da Residência, ao contrário do acarretado pelo método da imputação, salvo quando utilizados créditos fictícios. Com efeito, a eventual redução da tributação de determinadas atividades pode ser inalcançável ao contribuinte, porque terá menos crédito a compensar no Estado da Residência.

No entanto, é importante destacar que, de regra, a renúncia de receita tributária é superior quando aplicado o método da isenção, apesar de a modalidade de isenção com progressividade reduzir esta diferença. De outra sorte, a modalidade ordinária da imputação acarreta maior receita tributária que a imputação integral, pois limita o crédito obtido pelo contribuinte. Ademais, quanto mais limitada a composição do crédito, *per*

⁴² VOGEL, Klaus. "Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments". International Tax Review 1988, p. 216 (219).

country, per item, etc. e menos flexível a compensação dos potenciais tributários, menor a perda da receita tributária. Assim, o método da imputação, na grande maioria dos casos representa menor perda de receita, pois permite a cobrança do resíduo na diferença entre as cargas tributárias incidentes.

Por via de consequência, a menor redução da receita promovida pelo método da imputação é contraposta necessariamente à maior pressão tributária e menor atratividade do mercado interno ao capital estrangeiro. Assim, uma vez que no método da imputação prevalece a maior carga tributária entre os Estados envolvidos, este tende a ser mais oneroso para o contribuinte e o responsável tributário que o método isentivo⁴⁴. Com efeito, se o Estado que confere o crédito tem maior carga tributária, o crédito concedido não será suficiente para compensar o tributo e o resíduo será cobrado. Ao contrário, quando a carga tributária for menor, a quantia a maior só poderá ser compensada com o tributo referente a outros eventos no caso da imputação integral e de modo algum haverá reembolso.

Por um lado, o método da isenção **impede** a cobrança de tributo e evita invariavelmente a concorrência tributária antes de sua ocorrência. Por outro lado, o método da imputação **elimina** a dupla tributação internacional quando o crédito é maior ou igual ao tributo cobrado pelo determinado evento. No caso de o crédito ser menor que o tributo, na hipótese de maior carga tributária no Estado que confere o crédito, há resíduo que será cobrado e haverá obrigação tributária semelhante em ao menos dois sistemas tributários distintos, devidos pelo mesmo contribuinte em relação ao mesmo elemento material do fato gerador e ao mesmo período.

Registre-se que, na maioria dos casos, há concorrência tributária entre o Estado da Fonte e o Estado da Residência, possuindo este maior carga tributária. Isto é, como em regra geral cabe ao Estado da Residência sacrificar sua receita e evitar a pluritributação internacional⁴⁵, aplicando o método da imputação, não há eliminação completa da pluritributação internacional, mas mera redução da onerosidade do sujeito passivo.

No caso brasileiro, a utilização do método da imputação nem sequer beneficia o contribuinte no caso de prejuízos obtidos no exterior, que são desprezados na aferição do

⁴³ VOGEL, Klaus. "Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?" In: GASSNER & outros (Coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59 (66).

⁴⁴ BORGES, Antônio de Moura Borges. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 103.

⁴⁵ VOGEL & LEHNER-VOGEL. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003. Art. 23 N°. 3 p. 1658.

imposto de renda, de modo que nem esta pequena vantagem ao contribuinte do método da isenção é aplicada.

Adicionalmente, o método da imputação exige diversas providências, como traduções oficiais, contabilidade de conversão das moedas estrangeiras, produção de provas de cobrança, pagamento e inexistência de restituição, além de outros fatores imprescindíveis para a concessão do crédito.

Estes aspectos refletem-se também para a própria administração tributária⁴⁶, como v.g. a necessidade de maior controle para evitar fraudes contábeis e na comprovação do efetivo pagamento do tributo estrangeiro e de precisar a natureza do tributo cobrado no exterior; o cálculo do limite do crédito; a utilização dos elementos estrangeiros em todas as etapas de cálculo do tributo; o exame da legislação tributária estrangeira; e a análise das diferenças relevantes entre os sistemas tributários.

De outra sorte, o método da isenção dispensa estas formalidades, demandando apenas que o evento tributável encontre-se na situação isenta. Segundo TOCHACKOVA, o método da isenção só seria menos complexo que o da imputação, quando utilizado na modalidade integral, pois a isenção com progressividade demanda a contabilidade da universalidade de fatos geradores, independentemente da isenção⁴⁷.

Todavia, o argumento não procede. De fato, apesar de a isenção com progressividade considerar a universalidade dos elementos materiais circunscritos ao contribuinte, como o método da imputação, ela limita essa consideração à estipulação da alíquota incidente, ignorando os objetos isentos em relação aos demais aspectos tributários, como base de cálculo, deduções, exceções e benefícios fiscais referentes, além de outros elementos da capacidade contributiva. Mesmo a cumulação com outras cláusulas, como a *subject-to-tax*, que demanda a produção de prova pelo contribuinte do exercício do poder tributário pelo outro Estado e o efetivo pagamento, o método da isenção é menos complexo que o da imputação, pois não há necessidade de provar, calcular e converter para moeda local o valor do tributo cobrado no estrangeiro. Portanto, o método da isenção abrange maior número de casos e privilegia a economicidade e a simplicidade na sua aplicação.

⁴⁶ BORGES, Antônio de Moura Borges. *Op. Cit.* Teresina: EDUFPI, 1992. p. 105.

⁴⁷ TOCHACKOVA, Andrea. “Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung”, in: SUTTER/WIMPISSINGER (Coord.), *Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen*. Wien: Linde, 2002. p. 17 (21).

Mesmo quando prevista a imputação fictícia, raramente este método é mais atrativo aos investimentos externos que o método da isenção, pois geralmente ainda há resíduo a ser pago no Estado que concede o crédito e persiste a pluritributação internacional e a complexidade da arrecadação tributária.

Dessa forma, ao favorecer a captação de recursos externos, o método da isenção privilegia o Estado da fonte, amparando não só a justiça entre contribuintes, como a justiça entre os Estados⁴⁸, coerentemente com a maior participação econômica do Estado da fonte na realização do evento ou na conservação da propriedade tributada⁴⁹.

Além disso, a complexidade e os custos adicionais do método da imputação também dificultam a remessa de lucros e bens, o reinvestimento interno e a distribuição de lucros para os sócios⁵⁰. Ou seja, a aplicação do método da imputação dá menos flexibilidade aos sujeitos passivos com atividade no exterior, acrescentando custos e outras dificuldades para as mencionadas operações.

Não se pode deixar de apreciar, ainda, o risco da evasão fiscal internacional, em que não há tributação nem no Estado da Fonte, nem no Estado da Residência. Isto é, apesar de o evento ser potencialmente tributável por dois ou mais Estados, nenhum deles exercita seu poder de tributar, restando o evento livre de qualquer pressão fiscal⁵¹.

Ressalte-se que originalmente, o método da imputação foi escolhido em virtude da sua eficácia em combater a evasão fiscal internacional⁵². Com efeito, apenas a aplicação de créditos fictícios ou presumidos no valor do tributo correspondente seria capaz de provocar tal anomalia, tendo certa vantagem em relação ao método isentivo.

Todavia, atualmente, a evasão fiscal internacional poderia ser afastada com muito mais eficácia no método da isenção por meio das cláusulas *subject-to-tax* e *switch-over*, eis que não ensejaria os efeitos colaterais do método da imputação acima detalhados, inclusive o aumento de custos para contribuinte e para a administração tributária.

⁴⁸ VOGEL, Klaus. "Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?" Bulletin for International Fiscal Documentation 2002, p. 4 (7).

⁴⁹ Cf. Acima item 2.2.

⁵⁰ VOGEL, Klaus. VOGEL, Klaus. "Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?" In: GASSNER & outros (Coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59 (63).

⁵¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 45.

⁵² VOGEL, Klaus. "Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?" In: GASSNER & outros (Coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59 (67).

5. Conclusão

Portanto, a favor do método da isenção pesa (i) o prevailecimento dos interesses do Estado da Fonte e a (ii) o incentivo aos investimentos transnacionais, pois acarreta (a) a redução da onerosidade do contribuinte; (b) a simplicidade de sua aplicação (c) seu menor custo de execução; (d) melhor competitividade no local onde as empresas geram a riqueza; e (e) facilita a distribuição e a remessa de lucros para o exterior.

Quanto ao método da imputação, são critérios positivos (i) a expressiva redução da perda da arrecadação e (ii) a isonomia competitiva no Brasil quando este atua como Estado da Residência, possibilitando a neutralidade fiscal à exportação de capital e não permitindo o favorecimento tributário do contribuinte em relação a seus concorrentes no País.

Além disso, cláusulas específicas permitem que o método da imputação não neutralize benefícios fiscais concedidos no exterior e que o método da isenção evite a dupla não-tributação.

De forma geral, o método da isenção apresenta mais vantagens que o da imputação ao Brasil, sobretudo tendo em vista seu papel como Estado da Fonte. No país, parece ampla a vantagem em favorecer a neutralidade à importação de capitais, a simplicidade e economicidade do sistema tributário e a captação de capitais estrangeiros em detrimento da perda de arrecadação imediata, que provavelmente será compensada no longo prazo.

Com efeito, a imediata redução da arrecadação promovida pelo método da isenção, como específicos benefícios fiscais implementados no incentivo da economia, objetiva aumentar o desenvolvimento econômico e maior volume das relações econômicas no País, que fatalmente acarretarão elevação da capacidade contributiva e de fatos geradores.

6. Bibliografia

BÄCHLE, Ekkehard & RUPP, Thomas, *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992.

_____. “Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação”
Direito Tributário Atual Vol. 9. 1989. p. 2.389-418.

CARRERO, José Manuel Calderón. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DORNELES, Francisco O. N. “Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda”, Revista de Direito Tributário 1978. p. 251-7.

FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. München: Beck, 2001.

HAUSER, Hansgeorg. “Freistellung oder Anrechnung als Regelmethode in Doppelbesteuerungsabkommen?” In: VOGEL & WASSERMEYER *et alli* .(Coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996. p. 47-54

JACOBS, Otto H. *Internationale Unternehmensbesteuerung*. 5º ed. München: Beck, 2002.

KLUGE, Volker. *Das Internationale Steuerrecht*. 4º ed. München: Beck, 2000.

MILTON, David. “Tax Treaty Procedures”. In Bulletin for International Fiscal Documentation. 1980. Vol. 34. p.64 (65).

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135-69.

OCDE, *Comentários ao Modelo da OCDE para tratados contra a dupla tributação internacional*. 2003.

PEÑA, Javier Lasso & STADEN, Jérôme van. “The Treatment of Outbound Service Fee Payments under the Brazilian Double Tax Conventions”, International Tax Review 2000, p. 372-81.

REITH, Thomas. *Internationales Steuerrecht*. München: Vahlen, 2004.

ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*, London: Kluwer, 2002.

ROSE, Gerd. *Grundzüge des Internationalen Steuerrechts*. 5º ed. Köln: Gabler, 2000.

ROTHMANN, Gerd W. “Problemas de qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional” Revista Dialética de Direito Tributário nº 76 janeiro de 2002. p. 33-40.

SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 1998.

TOCHACKOVA, Andrea. “Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung”, in: SUTTER & WIMPISSINGER (Coord.), *Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen*. Wien: Linde, 2002.

VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em matéria Tributária”. Revista de Direito Tributário Internacional 2005, nº. 1. p. 147-91.

VOGEL, Klaus. “Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?” Bulletin for International Fiscal Documentation 2002, p. 4-10.

_____. “Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments”. International Tax Review 1988, p. 216-29, 310-20 e 393-402.

_____. “Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?” In: GASSNER & outros (Coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59-70.

VOGEL, Klaus & LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003. Citado VOGEL & LEHNER-AUTOR.

WILLIAMS, David W. “Practical issues in the application of double tax conventions”, Cahiers de Droit Fiscal International LXXXIIIb, IFA, 1998, p. 21-57.

WOLF, Joseph & HEK, Koen van’t. “Withholding Tax on Cross Border Service Fees in Brazil”, International Tax Review 2000, p. 400-2.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.