

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO**

Daniel D'Agostini

**DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA CONTRA A BITRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL E O ORDENAMENTO INTERNO
BRASILEIRO**

**PASSO FUNDO
2011**

Daniel D'Agostini

**DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA CONTRA A BITRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL E O ORDENAMENTO INTERNO
BRASILEIRO**

Monografia jurídica apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob a orientação da Professora Ms. Patricia Grazziotin Noschang.

Passo Fundo

2011

À minha família por tudo, pelo apoio, pelo amor e pela compreensão de sempre, em especial às mulheres da minha vida que eu tanto amo: minhas irmãs Júlia e Eduarda. À minha mãe Liliane, a quem eu devo quase tudo e ao meu pai Daltro. Aos meus saudosos e queridos amigos João Pedro e Felipe (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à minha amada mãe, sem ela muitas coisas na minha vida não seriam possíveis e por ela acreditar em mim sempre, mesmo quando nem eu mais acredito.

Ao meu pai, que além de tudo é meu amigo e ídolo, espero poder retribuir todo seu esforço creditado em mim sendo, quem sabe um dia, a sombra do advogado que você é, o primeiro passo pra isso foi dado graças aos dois.

Agradeço minha irmã Júlia com quem superei as fases mais difíceis da vida, agradeço por ter tido a sorte de ser seu irmão.

À minha orientadora Prf^a. Ms. Patricia Grazziotin Noschang pela solicitude e carinho.

Aos meus amigos.

RESUMO

A bitributação internacional é um fenômeno do Direito Tributário Internacional que enseja inúmeras questões sob a ótica do mundo globalizado e interdependente economicamente, fazendo crescer sua importância no cenário internacional, fato que fez florescer a necessidade de compreendê-la e solucioná-la. Destarte, a bitributação internacional causa diversos efeitos danosos à economia e às relações internacionais dos Estados que por implicar em conflitos de soberanias tributárias acaba por forçá-los a adotar diversas medidas no intuito de estancar e combater suas implicações. Com efeito, procurou-se analisar com o presente estudo, mediante uma ampla pesquisa bibliográfica, qual seria o método de combate à bitributação internacional mais dinâmico na mitigação dos efeitos decorrentes do fenômeno tributário em pauta dando-se, para tanto, um enfoque especial aos tratados de matéria tributária. Todavia, foi imprescindível conhecer a relação beligerante entre as normas internacionais oriundas dos tratados e as originadas no ordenamento jurídico interno, além das regras de interpretação das normas constantes nos tratados para que se possa garantir a eficácia e a aplicabilidade das mesmas no cumprimento dos objetivos traçados nos tratados ratificados. Portanto, aprofundando o entendimento de Alberto Xavier, dentre outros doutrinadores que avaliam o tema da relação hierárquica das normas internas e internacionais originadas dos tratados internacionais em matéria tributária do mesmo modo, pode-se rematar que tais tratados tributários, desde que constituídos na observância da estrita legalidade tributária e dos requisitos formais de feitura previstos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, acabaram por emergir ao final dos estudos como os melhores e mais viáveis meios de solução ao fenômeno da bitributação internacional e de proteção aos direitos do contribuinte, ao menos aparentemente enquanto a mutabilidade da ciência do direito tributário internacional assim admitir, bem como, ressalvados os doutos entendimentos doutrinários contrários.

Palavras-chave: bitributação internacional – conflito de normas – convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969 - Direito Tributário Internacional – legalidade tributária - soberania tributária - tratados internacionais – tratados contra a bitributação

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: Artigos

Arts.: Artigos

CEE: Comunidade Econômica Européia

CF/88: Constituição Federal de 1988

CF: Constituição Federal

CTN: Código Tributário Nacional

CV: Convenção de Viena

CVDT: Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados

EURATOM: Comunidade Européia de Energia Atômica

Inc.: Inciso

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (*Organization for Economics Co-operation and Development*)

ONU: Organização das Nações Unidas

RIR/99: Regulamento do Imposto de Renda de 1999

STF: Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 PRINCÍPIOS GERAIS E DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	10
1.1 Dos princípios gerais de direito tributário e internacional.....	10
1.1.1 Princípio da legalidade.....	11
1.1.2 Princípio da competência tributária.....	15
1.1.3 Princípio da territorialidade	18
1.1.4 Princípio da extraterritorialidade ou universalidade	21
1.2 Da soberania tributária.....	24
1.3 Do direito tributário internacional	27
1.3.1 Conceito de direito tributário internacional	27
1.3.2 Objeto de estudo do direito tributário internacional	30
1.3.3 Fontes de direito tributário internacional.....	32
1.3.4 Elementos de conexão	35
2 DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	39
2.1 Histórico e relevância do tema.....	39
2.2 Causas e consequências da bitributação internacional.....	41
2.3 Conceito e elementos essenciais ou sistema das quatro imputações.....	48
2.3.1 Pluralidade de soberania tributária.....	50
2.3.2 Identidade do sujeito passivo.....	51
2.3.3 Identidade do elemento material do fato gerador.....	51
2.3.4 Identidade do imposto.....	52
2.3.5 Identidade do período.....	53
2.4 Formas de combate à bitributação internacional.....	55
2.4.1 Planejamento tributário internacional.....	56
2.4.2 Medidas unilaterais.....	59
2.4.2.1. Método da isenção.....	61
2.4.2.2 Método da imputação ou método do crédito do imposto devido.....	62
2.4.2.3 Método da dedução e método da redução de alíquota.....	63
2.4.3 Considerações sobre as medidas unilaterais de tratamento à bitributação internacional.....	63
2.4.4 Métodos bilaterais ou multilaterais.....	64
3 DOS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO.....	68
3.1 Histórico do direito dos tratados	68
3.2 Conceito e terminologia dos tratados.....	70
3.2.1 Procediemnto	75
3.2.1.1 Das negociações preliminares e das assinaturas dos tratados.....	76
3.2.1.2 Da aprovação parlamentar (referendo) e da ratificação dos tratados.....	79
3.2.2 Tratados internacionais em matéria tributária e contra a bitributação	82
3.3 Relação dos tratados com o ordenamento interno brasileiro.....	84
3.3.1 Dualismo	85
3.3.2 Monismo	87
3.3.3 Do monismo moderado e considerações sobre a solução de conflitos de normas entre tratados e lei interna no sistema brasileiro.....	89
3.4 Relação de prevalência entre tratados de direito tributário com a lei interna e o artigo 98 do código tributário nacional	92

3.4.1 Aplicabilidade e regras de interpretação dos tratados internacionais de matéria tributária contra a bitributação internacional.....	96
CONCLUSÃO.....	99
REFERÊNCIAS.....	102
ANEXOS.....	105

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o escopo de abordar os tratados internacionais em matéria tributária como método de combate aos efeitos da bitributação internacional.

Tomando-se apenas ciência do que vem a ser a bitributação internacional, ao que ela se refere e as suas diversas implicações, seria inconcebível que as mais variadas dúvidas e questões não passem a povoar a mente do leitor, portanto, de plano fica latente que se trata de um tema complexo e que enseja as mais variadas abordagens, de modo que ao inteirar-se das complicações oriundas do fenômeno em pauta e as tentativas de solução a ele empregadas, entendeu-se que haveria necessidade de se desenvolver um estudo deveras aprofundado relativamente aos métodos de combate à bitributação internacional com enfoque central em tratados internacionais em matéria tributária.

Para tanto, utilizar-se-á como método de pesquisa o dedutivo através de análise bibliográfica, ainda, norteará a pesquisa os princípios e preceitos de direito que serão apresentados considerando-se, deste modo, o ordenamento jurídico como um sistema único, pois, qualquer que fosse o entendimento em contrário estar-se-ia incorrendo em uma evidente regressão jurídica.

O tema objeto da presente pesquisa decorre da análise das relações entre Estados da comunidade internacional que, dentre os mais variados assuntos, destaca-se o campo tributário, em decorrência da evidente interdependência econômica em que se acham os países e a atual conjectura da globalização.

A fim de solucionar a problemática apresentada, em um primeiro momento serão abordados os princípios de Direito Tributário e Direito Internacional que estarão intrinsecamente relacionados com o desenvolvimento do trabalho, bem como uma definição e apanhado geral dos institutos do Direito Tributário Internacional.

Num segundo momento, tratar-se-á acerca da bitributação, onde este fenômeno será conceituado e onde serão apresentados os efeitos danosos dele decorrentes e os principais meios de solução encontrados na prática, doutrina e jurisprudência.

Por fim, a abordagem será direcionada aos tratados internacionais em matéria tributária buscando-se apresentar o procedimento de constituição destes, a forma com que

se relacionam com o ordenamento jurídico interno e finalmente como ocorre sua aplicabilidade quando empregados contra a bitributação internacional.

Deste modo, depreende-se que o assunto demandará uma ampla análise doutrinária e por vezes utilizar-se-á o apoio jurisprudencial e hermenêutico, no intuito de que, ao fim, chegue-se à resposta mais adequada e atualizada ao tema, de forma que se insira sem óbice ao passo dos acontecimentos atuais nos ramos do direito pátrio e internacional, demonstrando a importância evidente que possui o tema e suas consequências para as relações entre países e contribuintes.

1 PRINCÍPIOS GERAIS E DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Diversos são os princípios que se acham arrolados, implícita ou explicitamente, em nossa Constituição Federal. Sabe-se que o ordenamento jurídico está estruturado de forma escalonada, adquirindo as normas inferiores, fundamento de validade nas normas superiores.

Outrossim, depreende-se que todo conjunto harmônico de regras positivas é apenas o resumo, a síntese, o *substratum* de um complexo de altos ditames¹, que nada mais são que uma série de postulados que enfeixam princípios superiores.

De igual maneira se entendem os princípios no ramo do direito internacional quando eleitos como fundamentais pela sociedade internacional, pois “tendem a guardar uma relação com o regramento ético universal e que visam garantir a própria existência dos seres humanos”².

Assim, afirmam-se os princípios como fontes de produção de outras normas jurídicas. Suas superioridades normativas implicam na necessidade de que todos os atos estejam em conformidade com a Constituição Federal.

1.1 Dos princípios gerais do direito tributário e internacional

As relações jurídicas são regidas por princípios e dentre as várias espécies possíveis que existem, pode-se citar como exemplo de princípios albergados pelo ordenamento

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 295.

² LORENZO, Carlos Alberto Di. *Direito internacional público e privado*. 2ª ed. São Paulo: Editora Rideel, 2010, p.25.

jurídico brasileiro “aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes”.³

Com efeito, para o bom desenvolvimento do presente estudo, em virtude de sua faceta interdisciplinar, eis que alberga institutos de direito tributário que possuem o condão de legitimar “o poder de tributar, [...], impossibilitando ao legislador tributário a produção de normas jurídicas que contrariem esses preceitos fundamentais”⁴ e de direito internacional, que por sua vez são os “alicerces para a própria construção”⁵ do direito internacional, devem ser empregados os princípios que melhor se adaptem ao caso, porém sem que se percam de vista os demais que porventura possam intervir nas relações jurídicas analisadas.

Entendem-se, por fim, como os princípios mais pertinentes: o princípio da legalidade, da competência tributária, da soberania e da territorialidade, para tanto se passa ao estudo individualizado dos princípios supracitados.

1.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade reveste-se na expressão maior do Estado Democrático de Direito sendo a garantia fundamental de que a sociedade não está submetida às vontades pessoais e irresponsáveis daqueles que governam, tendo em vista que tal princípio "surgiu com o Estado de Direito, opondo-se a toda e qualquer forma de poder autoritário, antidemocrático”⁶, sendo o princípio da legalidade tributária, em particular, “decorrência do sobreprincípio do Estado de Direito”⁷.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 39.

⁴ *Ibid.* p. 22.

⁵ LORENZO. 2010, p. 28.

⁶ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 600.

⁷ PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e Direito Tributário: Norma limitadora ao poder de tributar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 65.

Sua influência e efeitos são bastante abrangentes e perceptíveis no ordenamento jurídico, mormente por ter como um de seus mais importantes desdobramentos o princípio do devido processo legal “como corolário do Estado de Direito”⁸.

Assim sendo, a percepção de sua importância se dá em maior grau quando analisado sob a égide do direito administrativo no que tange a administração pública, posto que seja aí que o Estado intervenha diretamente junto à sociedade e aos cidadãos.

Para Pedro Lenza⁹:

No âmbito das **relações particulares**, pode-se fazer tudo o que a lei não proíbe, vigorando o princípio da **autonomia da vontade**, lembrando a possibilidade de ponderação deste valor com o da **dignidade da pessoa humana** e, assim, a aplicação horizontal dos direitos fundamentais nas relações entre particulares [...] Já em relação à **administração**, ela só poderá fazer o que a lei permitir. Deve andar nos “trilhos da lei”, corroborando a máxima do direito inglês: *rule of law, not of men*. Trata-se do princípio da **legalidade estrita**, que por seu turno, **não é absoluto!** Existem algumas restrições, como as medidas provisórias, o estado de defesa e o estado de sítio [...]

Ainda, sob a ótica do direito tributário segundo preceituado pelo art. 150, I da CF/88¹⁰ é igualmente conhecido como princípio da estrita legalidade, aqui referida como estrita “porque considerada mais “exigente” que a legalidade “ampla”, ou “genérica”, já contida no art. 5º, II da CF/88”.¹¹

Essa maior exigência é referente à criação e instituição de novos tributos que seguindo o princípio da legalidade previsto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, somente pode ocorrer através de lei. Deste modo “pelo *princípio da legalidade* tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através

⁸ PORTO. 2009, p. 71.

⁹ LENZA. 2008, p. 600, grifo do autor.

¹⁰ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos [...]

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 25.

de lei”¹² (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei.

Esta obrigatoriedade de lei para a criação ou aumento de tributos decorre do entendimento da mesma como sendo a “manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos”¹³, e que portanto, “ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido”¹⁴.

Para Alexandre Rossato da Silva Ávila, a necessidade do consentimento na elaboração e criação dos tributos se remonta como um elemento de origem do princípio da legalidade¹⁵:

O princípio da legalidade, considerando que o tributo nada mais é do que um ataque do poder público sobre a riqueza alheia, teve sua origem na necessidade de haver um prévio consentimento dos súditos para que isto ocorresse, passando depois para a necessidade de aprovação pelos representantes do povo, através do Poder Legislativo, mediante lei.

Destarte, para criar um tributo devem-se estabelecer todos os elementos constitutivos deste, de forma que seja possível identificar quem são os sujeitos passivo e ativo, o fato gerador, em que momento deve ocorrer o pagamento dentre outros aspectos que sejam necessários à “existência da relação obrigacional tributária”¹⁶.

Refere Hugo de Brito Machado¹⁷:

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da

¹² MACHADO. 2003, p.40, grifo do autor.

¹³ Ibid. p. 39.

¹⁴ Ibid. grifo do autor.

¹⁵ ÁVILA. 2006, p. 21.

¹⁶ Ibid. p. 40.

¹⁷ MACHADO. op. cit., p.41.

relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

Logo, tendo-se em vista que para se criar e especificar tributos demanda-se a criação de lei, tal fato, por sua vez, “conduz à distinção entre lei complementar e lei ordinária e os campos constitucionalmente reservados a cada uma delas”¹⁸, que segundo Alexandre Rossato da Silva Ávila diferenciam-se em aspectos formais e matérias¹⁹:

A lei de natureza complementar diferencia-se da lei ordinária. A lei complementar possui processo legislativo próprio e é exigida nos casos expressamente previstos no texto constitucional. Assim, no aspecto formal, a aprovação da lei complementar depende da maioria absoluta dos parlamentares (art. 47 da CF). No aspecto material, a lei complementar está constitucionalmente reservada a determinadas matérias reputadas relevantes que, ao mesmo tempo em que não podem estar submetidas ao rigor o texto constitucional, não podem ficar à mercê de modificações legislativas ordinárias. A opção, pela lei complementar é meramente política. Não há, portanto, hierarquia normativa entre a lei complementar e a ordinária, uma vez que ambas buscam o seu fundamento de validade diretamente no texto constitucional.

Portanto, tem-se que a própria Constituição determinará em certos casos as matérias de que tratarão cada espécie de lei, porém, caso a lei complementar venha a ser utilizada para regular matéria que a ela não foi reservada pelo legislador constituinte, “não há óbice de ordem constitucional para que uma lei ordinária modifique ou até mesmo revogue uma lei complementar”²⁰.

Por fim, como se vê trata-se do princípio de maior repercussão do nosso sistema legal que tem como função básica garantir a eficácia do estado de direito, que no caso específico consiste em dar amparo ao direito de tributar, sem que se perpetrem injustiças e ilegalidades, de tal modo que mesmo em conflito de sistemas tributários que envolvam a soberania tributária de dois ou mais Estados deve-se indubitavelmente sempre observar este princípio como medida e garantia de justiça.

¹⁸ ÁVILA. 2003, p. 23.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.

1.1.2 Princípio da competência tributária

A competência mais que um princípio se configura em um instituto do Direito que, mormente em relação à competência tributária clareará sobremaneira questões pontuais e necessárias ao desenvolvimento do estudo.

O princípio da competência tributária para Alexandre Rossato da Silva Ávila: “traduz o poder outorgado pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para que instituem tributos”²¹.

Conceitua, nesse sentido, Hugo de Brito Machado²²:

O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm, definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada.

Consiste, portanto, este princípio na delegação de competência dada pela Constituição Federal aos entes federados, uma vez que a Constituição não cria tributos, no intuito de que estes, por sua vez, instituem os tributos nos moldes e nos termos conferidos, salientando que o não exercício desta competência não a transfere por se tratar de competência indelegável.

Hugo de Brito Machado Segundo assim refere²³:

²¹ ÁVILA. 2006, p. 87.

²² MACHADO. 2003, p.45, grifo do autor.

²³ Ibid. p. 150-151, grifo do autor.

Como se sabe, a Constituição não cria tributos, mas confere aos diversos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) *competência* para que estes os façam. As normas gerais em matéria de legislação tributária, contidas no CTN e em leis complementares posteriores (p. ex., LC 116/2003, LC 87/96), também não criam tributos: apenas reduzem a vaguidade das normas constitucionais, explicitando-as, a fim de evitar conflitos de competência e, de maneira geral, estabelecer diretrizes gerais a serem seguidas pela legislação da União, dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos inúmeros municípios que compõem a federação brasileira. A competência tributária é *indelegável*, e o fato de não ser exercida não transfere para outra pessoa jurídica de direito público.

Outrossim, Alexandre Rossato da Silva Ávila ao discorrer sobre a indelegabilidade da competência tributária à luz do art. 7º do CTN refere que “a competência tributária é indelegável salvo a atribuições das funções de arrecadação ou fiscalização dos tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida de uma pessoa de direito público a outra”²⁴.

Deste modo, pode-se dizer que “a Constituição Federal traça a repartição das competências legislativas e atribui à União, aos Estados e Distrito Federal a competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário (art. 24,I)”²⁵. Daí decorre a divisão, feita pela doutrina, desta competência tributária, quanto aos impostos, em privativa, residual e comum. Elucidam-se tais conceitos através das lições de Alexandre Rossato da Silva Ávila²⁶:

A competência privativa e residual refere-se exclusivamente aos impostos, dispondo a Constituição Federal acerca dos impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

[...]

A enumeração dos impostos das unidades federativas é taxativa. Nenhum outro imposto – que não os arrolados nos artigos 155 e 156 da CF – pode ser criado pelos Estados, Distrito Federal e Municípios...

[...]

No que se refere à União – e exclusivamente em relação a ela – a enumeração dos impostos não é taxativa, ao contrário do que acontece com os Estados, DF e Município, como antes assinalado.

²⁴ ÁVILA. 2006, p. 87.

²⁵ Ibid. p.88.

²⁶ Ibid. p. 89-92.

[...]

Por fim, a denominada competência comum é conferida a todas entidades políticas para que elas possam instituir taxas ou contribuições de melhoria, tudo dependendo de quem exerce o poder de polícia, presta ou coloca à disposição o serviço público específico e divisível, ou realiza a obra pública que acaba por valorizar a propriedade imóvel limítrofe [...] Como as taxas ou contribuições de melhoria estão atreladas ao desempenho de uma atividade estatal, a competência para instituí-los também fica vinculada à respectiva atuação.

Como já referido o rol de impostos de competência da União não é taxativo e sim exemplificativo o que permite que sejam criados outros impostos além dos previstos pela Constituição. Nesse ponto é importante tecer observações sobre o imposto extraordinário, que somente poderá ser instituído em caso de guerra externa que não necessariamente estarão compreendidos em sua competência tributária, conforme letra do inciso II do artigo 154 da CF²⁷.

É o entendimento de Hugo de Brito Machado²⁸:

O disposto no art. 76 do Código Tributário Nacional tinha fundamento no art. 17, da Emenda Constitucional n. 18 à Constituição Federal de 1946, e hoje tem fundamento no art. 154, inciso II, da vigente Constituição Federal, segundo a qual a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Ainda, referentemente aos impostos extraordinários faz-se necessária a análise da admissão existente no texto constitucional sobre a ocorrência de bitributação e de *bis in idem*. Leciona Alexandre Rossato da Silva Ávila²⁹:

A bitributação ocorre quando duas entidades políticas tributam o mesmo fato. A União, como visto, em caso de guerra externa ou sua iminência, poderá instituir

²⁷ **Art. 154** - A União poderá instituir: **II** - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

²⁸ MACHADO. 2003, p. 313.

²⁹ ÁVILA. 2006, p. 91-92.

imposto que não esteja compreendido na sua competência tributária (art. 154, II, da CF). Quer dizer, a União poderá instituir um imposto extraordinário que tenha identidade de fato gerador com o imposto sobre a circulação de mercadorias ou com o imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Mesmo nestes casos, a competência dos Estados ou dos Municípios não ficará suprimida, havendo coexistência dos dois impostos sobre o mesmo fato.

O *bis in idem* decorre da exigência, pela mesma pessoa política, de dois impostos sobre o mesmo fato. Há uma superposição tributária realizada pela mesma entidade política. Isto é permitido apenas para o imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF). Nessa situação, tal extraordinário imposto poderá ter identidade de fato gerador ou base de cálculo de outro imposto da própria União.

Como referido alhures, em qualquer campo do direito a competência como instituto possui importância inquestionável o que não seria de diferente forma no tema estudado. A compreensão do conceito de competência bem como de bitributação, ainda que, por enquanto, não utilizados no campo do direito tributário internacional auxiliará de forma sem igual no andamento deste trabalho, que em suma trata da análise dos conflitos que ocorrem entre as competências tributárias de diferentes países, analogamente ao exposto referente aos entes federados, ou seja, nada mais adequado do que conhecermos este instituto na forma em que é apresentado no Brasil.

1.1.3 Princípio da territorialidade

Trata-se de princípio imprescindível surgindo como referência e *condictio sine qua non* para o entendimento da matéria, eis que apresenta a extensão do poder de tributar de um Estado, que “em matéria de fiscalidade internacional é regra geral e que, portanto, em seu âmbito de aplicação, cada Estado adota os critérios de acordo com os quais sujeitará à tributação seus nacionais”³⁰.

Assim refere Betina Treiger Grupenmacher³¹:

³⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

³¹ Ibid.

Nenhuma das matérias que surgem no tratamento de temas de direito internacional e com preponderância no direito internacional tributário tem reclamado mais atenção que o conceito de territorialidade. Nenhum dos princípios tributários tem maior influência no tratamento dos temas acima mencionados do que o princípio da territorialidade.

O princípio da territorialidade significa que só pode exigir o tributo quando haja conexão do fato impositivo com o Estado que tenha estabelecido tal imposto. Fala-se, por outro lado, em critério territorial em oposição ao critério pessoal, entendendo que de conformidade com o primeiro tributam-se em um Estado os fatos impositivos que se realizaram e seu território.

Dentre as várias distinções trazidas pela doutrina para o princípio da territorialidade os mais pertinentes ao presente estudo são a territorialidade em sentido formal e material e o desdobramento em extraterritorialidade, qualquer das mencionadas formulações do princípio da territorialidade respeita ao âmbito espacial da incidência da lei, o que se denomina de territorialidade material referindo-se esta “à esfera de aplicação espacial dos comandos gerais e abstratos contidos nas normas tributárias [...] recorta, pois, de entre as situações tributárias internacionais aquelas que serão abrangidas pelas leis fiscais internas”³², o que é realizado através de uma escolha técnica do elemento ou elementos de conexão. Já o que se pode designar por territorialidade formal “não respeita ao âmbito espacial de incidência do comando (jurisdiction to prescribe). O princípio da territorialidade em sentido formal significa precisamente que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coercitiva no território”³³ do ordenamento jurídico em que se inserem.

O princípio em voga implica na igualdade de soberania, sendo que havendo a conexão do fato impositivo garante a atuação do Estado, que tenha estabelecido tal tributo, dentro de seu território “mediante ações executivas, legislativas e judiciais”³⁴.

Porém tal poder coercitivo não pode ser exercido em outro Estado, como bem ensina Alberto Xavier³⁵:

³² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 25.

³³ Ibid.

³⁴ LORENZO. 2010, p. 29.

³⁵ XAVIER. op. cit., p. 25-26.

Pode a lei brasileira, pela escolha do domicílio ou da sede do sujeito passivo como conexão relevante, tributar os lucros auferidos no estrangeiro ou os imóveis ali situados; só que o crédito tributário decorrente dessa lei não poderá ser coercitivamente executado no exterior.

É precisamente esta distinção entre um princípio material e um princípio formal da territorialidade que permite explicar as relações que mantêm com a noção de soberania.

O conceito material de territorialidade, respeitando à posição abstrata da norma, à delimitação do âmbito espacial dos comandos tributários, não afeta a soberania dos Estados estrangeiros, com cuja esfera territorial estejam igualmente conexos outros elementos da situação tributária internacional.

Toma-se, deste modo, este princípio como o elemento de conexão imprescindível para a solução de conflitos de normas tributárias ainda que observados os princípios da fonte e da residência como elementos principais para dizer quais são as conexões relevantes para fundamentar o poder tributário de um Estado, uma vez que “eles não respondem diretamente à questão de saber qual a *extensão* desse poder, isto é, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas”³⁶.

Faz-se mister referir o que Alberto Xavier discorre concernente aos princípios da fonte e da residência ao apresentar as razões para a relativização do princípio da territorialidade³⁷:

[...] Ninguém põe hoje em dúvida o direito do país da fonte tributar a renda (ou a fortuna) nele produzida, por evidentes razões ligadas à forte conexão entre ele e a produção do fato tributário. Mas isto não tem impedido que os países da residência se arroguem também o direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos residentes [...]

[...]

Seja, como for, o certo é que existe hoje um consenso quanto à igual legitimidade dos dois critérios de conexão com o território que justificam a tributação por um dado Estado –, a residência do contribuinte e a fonte do rendimento – situando-se as divergências quanto à maior ou menor amplitude do conceito de fonte, ou seja, quanto aos critérios que permitem “localizar” a fonte num dado território [...]

Problema deste distinto, embora com ele conexo – reside em saber qual a extensão do poder de tributar, uma vez constatada uma conexão pessoal ou objetiva com o território. A esta questão respondem os *princípios da universalidade e da territorialidade* [...]

³⁶ XAVIER. 2002, p. 224.

³⁷ Ibid. p. 222-224, grifo do autor.

Destarte, “o princípio da territorialidade tributária significa [...] que as leis tributárias se aplicam, aos nacionais e aos estrangeiros, em todo o território nacional generalizadamente”³⁸, buscando, de tal forma, apresentar uma solução para a questão apresentada referente à extensão do poder de tributar de um Estado.

1.1.4 Princípio da extraterritorialidade ou universalidade

Os sistemas tributários modernos tendem, quando adotados como elemento de conexão a residência a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, “no sentido de que o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica é tributável por todos os seus rendimentos”³⁹. Nesse ponto é que insurge o princípio da universalidade que por sua vez acarreta a uma dilatação “extra-territorial” da lei interna.

Sobre isso trata Alberto Xavier⁴⁰:

Simetricamente, os mesmos sistemas fiscais tendem a impor uma obrigação tributária limitada (*beschränkte Steuerpflicht*) aos não residentes, submetendo a imposto apenas os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território. Fala-se, em tais casos, de um princípio da territorialidade em sentido restrito ou da fonte, mas sem grande rigor científico, pois estes conceitos, válidos para descrever o elemento de conexão relevante, não exprimem terminologicamente o oposto do princípio da universalidade, que respeita não ao fundamento da tributação mas à amplitude do poder de tributar.

Surge, porém, com a extraterritorialidade da lei tributária questão complexa, eis que, da “territorialidade da lei tributária não é possível [...] extrair uma situação de não

³⁸ GRUPENMACHER. 1999, p. 44.

³⁹ XAVIER. 2002, p. 225.

⁴⁰ Ibid. grifo do autor.

colaboração entre os Estados”⁴¹, no que se refere à soberania e a impossibilidade de que um Estado possa praticar atos de seu poder de imposição sobre o território de outro Estado.

Neste ponto que a controvérsia se torna evidente, pois com a evolução do conceito de soberania “começam a se identificar e distinguir situações de vinculação das pessoas com os seus Estados, de maneira que as leis destes possam vincular os seus nacionais por fatos realizados no estrangeiro”⁴².

Ainda assim, continua o território como elemento essencial de caracterização do Estado, assim, Betina Treiger Grupenmacher adverte⁴³:

Nesta evolução do princípio da territorialidade duas são as restrições impostas a ele. Uma é aquela que afirma que a delimitação territorial do poder normativo estatal não é princípio imperativo, o que conduz à consequência de que a disciplina jurídica dos atos ocorridos no estrangeiro não corresponde necessariamente à violação daquele território e outra que o conceito de territorialidade é tão indeterminado que é impossível dele derivar concretas consequências jurídicas.

Tal concepção do princípio conduz, no entanto, a uma situação de indeterminação quanto àquelas circunstâncias que estão conexas com mais de uma ordem jurídica, situações em que surge a questão de se saber qual a norma que rege o ato, a “interna”, qual seja a do Estado em que se concretizou o fato tributável, ou a “externa”, a integrante do ordenamento fiscal estrangeiro, que pode incidir diante da existência de um elemento de conexão, do fato, do bem ou da pessoa, com tal ordem jurídica. (1999, p. 46).

Tendo-se em vista a distinção apresentada entre a territorialidade em sentido material e a territorialidade em sentido formal pode-se afirmar que ao “contrário da extra-territorialidade em sentido material uma extra-territorialidade em sentido formal constituiria, pois, uma violação de soberania”⁴⁴.

Assim, admitir “a “extraterritorialidade formal” da lei tributária, implicaria investir frontalmente contra a segurança jurídica do contribuinte, circunstância esta que o nosso sistema quer por todos os modos afastar”⁴⁵.

Betina Grupenmacher menciona que⁴⁶:

⁴¹ GRUPENMACHER. 1999, p. 44.

⁴² Ibid. p. 46.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ XAVIER. 2002, p.26.

⁴⁵ GRUPENMACHER. op. cit, p. 48.

As soberanias são, nessa medida, frontalmente atingidas pela prática de atos que representem exteriorização do poder de tributar, tais como: lançamento, a fiscalização e cobrança do crédito tributário, o que caracteriza a chamada “extraterritorialidade em sentido formal”. Não o são, no entanto, no que tange à posição abstrata da norma, à delimitação do âmbito espacial dos comandos tributários.

Betina Grupenmacher brilhantemente conclui⁴⁷:

O fato é que, diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo todo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária no que diz respeito às questões internacionais, fazendo-se necessário o acatamento, nestas circunstâncias, da extraterritorialidade da lei tributária.

Alberto Xavier, por seu turno, entende do mesmo modo⁴⁸:

[...] o princípio da territorialidade, pela ambigüidade do seu sentido, tem hoje pouca valia na construção dogmática do Direito Tributário Internacional, o qual radica seus alicerces nos princípios – estes de conteúdo perceptivo mais denso – da residência e da fonte.

Compactuando com as lições apresentadas pelos literatos doutrinadores citados, entende-se que é apropriado afirmar que no transcorrer da análise dos tratados internacionais sobre a bitributação sejam estes os alicerces do Direito Tributário Internacional.

⁴⁶ GRUPENMACHER. 1999, p. 47.

⁴⁷ Ibid. p. 49.

⁴⁸ XAVIER. 2002, p. 29.

1.2 Da soberania tributária

A própria acepção de Estado está intrinsecamente ligada ao significado de soberania de assaz maneira que deve remeter-se o intérprete “a uma ideia de não sujeição do Estado a nem um outro Estado Soberano”⁴⁹.

Diz-se, na concepção clássica, que soberania se trata de “fenômeno vinculado à noção de poder reconhecido internacionalmente”⁵⁰ onde está é subentendida por meio das expressões “supremo” e “independente”. “Diz-se “supremo” porque no âmbito interno não se limita a nenhum outro poder e “independente” porque no ambiente internacional não está obrigado a observar regras que não tenha consensualmente aceito.”⁵¹

Estes entendimentos de soberania “estão arraigadas na compreensão da Constituição Federal e são recolhidas de outras passagens da própria Constituição, como os artigos 3º, I, e 4º, I, que se referem à sociedade livre e à independência nacional, respectivamente”⁵².

Politicamente, seria a soberania expressão da plena eficácia do poder “sendo conceituada como o poder incontrastável de querer coercitivamente e de fixar as competências”⁵³.

Juridicamente, “a soberania é a qualidade de independência absoluta de uma unidade de vontade frente a qualquer outra vontade decisória universal”⁵⁴, ou seja, “a unidade de vontade a que corresponde a soberania é a unidade decisória universal suprema dentro do ordenamento de poder em que se situa”⁵⁵. Portanto, “para uma acepção jurídica de soberania, nenhuma ordem externa pode impor comandos sobre os desígnios de um Estado”⁵⁶.

⁴⁹ PORTO. 2009, p. 56.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

⁵² Ibid.

⁵³ KINCHESCKI, Cristiano. *Direito Tributário Internacional: Os tratados de Direito Tributário e a Ordem Jurídica Nacional*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 79-80.

⁵⁴ Ibid. p.54.

⁵⁵ Ibid, p. 79-80.

⁵⁶ GRUPENMACHER. 1999, p. 13.

Desta forma, a soberania: “é uma pré-condição da *jurisdiction*⁵⁷, de tal modo que esta existe até onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar”⁵⁸.

Apesar de a soberania caracterizar-se por sua unidade e indivisibilidade⁵⁹ Alberto Xavier apresenta duas facetas da soberania⁶⁰:

Da mesma forma que o Estado tem, como elementos, a população e o território, assim também a soberania se distingue numa soberania pessoal (*Personalhoheit*) e numa soberania territorial (*Gebietshoheit*); a soberania pessoal é o poder de legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, se integram ao Estado, seja qual for o território em que se encontrem; a soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território.

Destarte, o poder fiscal do Estado como poder de instituir tributos decorre diretamente da própria soberania, uma vez que ao instituir tributos o Estado demanda da soberania territorial e da soberania pessoal. Por poder tributário nos apresenta Cristiano Kinchescki⁶¹:

⁵⁷ Alberto Xavier assim elucida: A doutrina tradicional, tanto do Direito Internacional Público, quanto do Direito Tributário, propende a afirmar a inexistência de limites heterônomos, de Direito Internacional, à competência dos Estados para legislar em matéria de impostos. E isto com base no conceito de *soberania fiscal*, que seria simples aspecto da *soberania do Estado* em geral. Nesta linha de orientação, a ilimitação da *jurisdiction to prescribe* em matéria de impostos, isto é, da *jurisdiction to tax*, seria um simples corolário lógico do caráter ilimitado da própria soberania” XAVIER. 2002, p. 12, grifo do autor.

⁵⁸ Ibid. p. 13, grifo do autor.

⁵⁹ Para Betina Treiger Grupenmacher: “Caracterizam a soberania a unidade e a indivisibilidade. Não se pode falar em soberania partilhada ou limitada. Não existe meia soberania, nem soberania dependente. A soberania é uma só, uma, universal. Não pode sofrer restrições de qualquer tipo.” GRUPENMACHER. 1999, p. 13; Para Cristiano Kinchescki: [...] “de forma geral, pode-se caracterizar a soberania do Estado como sendo “*una, indivisível, inalienável e imprescritível*” [...] a soberania é uma porque no Estado não se admite convivência de mais de uma soberania, “é sempre poder superior a todos os demais que existam no Estado, não sendo concebível a convivência de mais de um poder superior no mesmo âmbito”. Por sua vez, é indivisível, tendo em vista que, “além das razões que impõem sua unidade, ela se aplica à universalidade dos fatos ocorridos no Estado, sendo inadmissível, por isso mesmo, a existência de várias partes separadas da mesma soberania. A soberania é, também, inalienável porque “aquele que a detém desaparece quando ficar sem ela, seja o povo, a nação ou o Estado. E por último, é imprescritível “porque jamais seria verdadeiramente superior se tivesse prazo de duração. Todo poder soberano aspira existir permanentemente e só desaparece quando forçado por uma vontade superior”. KINCHESCKI. 2010, p. 55.

⁶⁰ XAVIER. op. cit, p. 13, grifo do autor.

⁶¹ KINCHESCKI. op. cit, p. 52.

Poder fiscal vem a ser, pois, a faculdade ilimitada que o Estado possui para criar tributos e exigí-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. É um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade de estabelecer tributo, isto é, de exigir contribuições compulsórias, a fim de poder atender às necessidades públicas. O poder fiscal, em síntese, é a exteriorização da soberania do Estado, dirigida à tributação. O poder fiscal é, assim, um atributo da própria soberania estatal [...].

A compreensão de soberania em sua forma de poder fiscal “tem importantes reflexos no campo do Direito Tributário, em especial no Direito Internacional Tributário”⁶², ou seja um Estado soberano é capaz de editar normas tributárias de forma relativamente alheia à interferência da “ordem jurídica internacional. Diz-se relativamente, porque existe a necessidade de respeito à ordem jurídica internacional. Todavia não é qualquer tratado que ingressará no ordenamento jurídico e começará a surtir efeitos”⁶³.

Esta ressalva se deve ao fato de que para um tratado internacional que verse sobre matéria tributária seja devidamente incorporado ao ordenamento jurídico pátrio existem certos pressupostos necessários que deverão ser cumpridos na forma preconizada pela Constituição Federal, em atenção ao artigo 98 do CTN⁶⁴.

Ainda, “em atenção ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, é lícito referir que os tratados e convenções têm equivalência à legislação interna, insinuando certa supremacia sobre o direito interno”⁶⁵, porém a análise de tal questão ficará para o momento oportuno, pois consiste na própria problemática do presente estudo referente à eficácia dos tratados internacionais em matéria tributária.

Concluindo, entende-se que o conceito de soberania preceituado na Lei Maior “tem o condão de propor limites e proteger o cidadão-contribuinte de surpresas, bitributação ou tributação confiscatória, dentro do ideal de independência nacional que pauta o relacionamento internacional brasileiro”⁶⁶, interpretação que, neste diapasão, conduzirá o estudo.

⁶² PORTO. 2009, p. 57.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ **Art. 98** - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁶⁵ PORTO. op. cit, p. 57.

⁶⁶ Ibid. p. 58.

1.3 Do direito tributário internacional

Tecer-se-á neste tópico considerações sobre o Direito Tributário Internacional e seus institutos, de maneira breve e sucinta sem ter a pretensão de ingressar em problemáticas existentes acerca de conceitos e divergências doutrinárias dentro deste ramo do direito, pois, fugiria ao tema da pesquisa. Enfim, com o intuito apenas de situar o leitor nesta matéria que influirá sobremaneira no decorrer do estudo entendem-se como suficientes para o entendimento do presente estudo as lições a seguir colacionadas.

1.3.1 Conceito de direito tributário internacional

Conceituar o plano internacional do Direito Tributário vem alimentando vastas discussões doutrinárias que tende a opor os que apóiam a idéia da divisão deste ramo do direito em Direito Tributário Internacional (DTI) e Direito Internacional Tributário (DIT), teoria dualista, e os que defendem a chamada teoria monista.

Dentre os que defendem a teoria dualista consubstanciam seus argumentos na idéia de “que as normas de direito internacional não são elaboradas por um único Estado, considerado soberano em relação aos outros, tendo em vista não haver Estado que ocupe esta posição”⁶⁷, e que portando, “as normas elaboradas no âmbito internacional não decorrem de um poder soberano”⁶⁸, mas sim a partir de tratados internacionais, de costumes, entre outras fontes que tornam possíveis a formação “de um corpo de normas que regulamenta as relações entre os sujeitos do Direito Internacional, sendo eles os

⁶⁷ MELLO, Manuela Martins de. *Direito tributário internacional e direito internacional tributário: Existência ou não de distinções*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2348/Direito-Tributario-Internacional-e-Direito-Internacional-Tributario-existencia-ou-nao-de-distincoes>>. Acesso em 17 mai. 2011.

⁶⁸ Ibid.

Estados soberanos e as organizações internacionais”⁶⁹ de tal modo que, para estes, apesar de uma certa identidade entre o DTI e o DIT há que haver a distinção, assim é entendimento de Manuela Martins de Mello⁷⁰:

A princípio, pode ser verificada certa identidade entre o Direito Internacional Tributário e o Direito Tributário Internacional, uma vez que ambos, mesmo que indiretamente, tratam de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Além disso, verifica-se que as regras do Direito Internacional dependem de mecanismos constantes nas normas do direito interno para que sejam aplicadas em seus Estados, sugerindo a necessidade de haver o mesmo fundamento de validade das normas de Direito Tributário Internacional. Contudo, isso não impede que questões polêmicas surjam com a elaboração de determinada norma no plano internacional, cujo conteúdo já tenha sido tratado, em sentido contrário, por normas internas de determinado Estado.

Na esfera internacional do Direito Tributário, considerando a existência de um dualismo entre as normas de direito interno e as normas de Direito Internacional, tem-se como necessária a diferenciação entre as que se referem à regulamentação das pretensões impositivas dos Estados soberanos no plano internacional e as que regulamentam a tributação de rendas auferidas internacionalmente ao descreverem nas hipóteses de incidência fatos que contenham elementos de estraneidade, que são identificados por: “i) regras de qualificação, que tipificam as categorias redituais e os sujeitos envolvidos: ‘residentes e não-residentes’; e ii) regras de *localização*, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos (‘dentro’ ou ‘fora’ do território)” [...].

Decorrente disso, pois, há a verificação de que existem normas que são de aplicação exclusiva do Direito Internacional, ao passo que regulam a relação e atuação dos diversos Estados componentes da comunidade internacional, sendo estas diferentes das normas de direito interno, que pretendem a tributação de rendimentos transnacionais por meio dos elementos de estraneidade contidos em suas hipóteses de incidência.

Concluindo, refere a teoria dualista que apesar de ambos os ramos tratarem a propósito da instituição, da arrecadação e fiscalização de tributos, suas normas são elaboradas através de métodos diferentes a cargo de autoridades diferentes que acabam por ensejar discussões acerca da problemática extraterritorialidade da norma tributária, que neste aspecto não mereceria abrigo, e que portanto, trataria o Direito Tributário Internacional das questões referentes às normas internas que prevejam elementos de estraneidade e ao Direito Internacional Tributário às normas elaboradas visando à regulamentação das relações tributárias existentes entre diversos Estado.

⁶⁹ MELLO. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2348/Direito-Tributario-Internacional-e-Direito-Internacional-Tributario-existencia-ou-nao-de-distincoes>>. Acesso em 17 mai. 2011.

⁷⁰ Ibid.

Vejamos o que nos trás novamente Manuela Martins de Mello⁷¹:

Um dos fundamentos da teoria dualista é a problemática da ultraterritorialidade do Direito Tributário Internacional, ou melhor, da não percepção dessa característica nesse ramo do Direito.

Ao não ser dotado de ultraterritorialidade o Direito Tributário Internacional, é que surge, então, a necessidade de haver um outro ramo do Direito que figure no âmbito da fiscalidade internacional, eis que, mesmo que determinado Estado restrinja-se à territorialidade total quando da elaboração das normas tributárias, em havendo nestas qualquer elemento de estraneidade, há a possibilidade de incidirem sobre não-residentes, embora não ter disposto em seu conteúdo qualquer critério de localização com eficácia ultraterritorial.

[...]

Vale dizer, as normas no âmbito do ordenamento internacional são elaboradas visando à regulamentação das relações tributárias existentes entre diversos Estados, os quais figuram como sujeitos do ordenamento internacional, de forma que incidem sobre as suas atividades tributárias, sendo indireta a relação entre as normas internacionalmente elaboradas e aquelas elaboradas de forma autônoma e isolada em conformidade com cada ordenamento jurídico, que visam a constituição de uma relação de obrigação tributária entre o Estado e o contribuinte.

Seguindo os fundamentos do dualismo entre estes setores de estudo, por não serem consideradas as normas de Direito Tributário Internacional e as normas de Direito Tributário Internacional como sendo emanadas de um mesmo ordenamento jurídico, tem-se que não há entre estas conflito, mas, sim, um concurso de pretensões, uma vez que para a ocorrência de conflito entre normas, estas devem ser originárias de um mesmo sistema/ordenamento jurídico, enquanto que o referido concurso pode ser verificado entre normas originárias de ordenamentos jurídicos distintos, em razão de motivos diversos, como a diversidade de critérios de conexão, os quais são objetos do Direito Internacional Tributário.

A teoria monista por seu turno se baseia no alcance do Direito Tributário Internacional no sentido de que este “não se refere tão somente às pretensões tributárias internas, mas, igualmente, às cláusulas internacionalmente estabelecidas nas convenções pactuadas entre os Estados soberanos”⁷².

Destarte, não mereceria guarida a divisão proposta em DTI e em DTI por estarem inseridas no conceito de Direito Tributário Internacional todas as normas tributárias pertinentes “às relações territoriais ou sobre as quais incida mais de uma pretensão impositiva advinda de ordenamentos jurídicos de outros países”⁷³, englobando “todas as

⁷¹ MELLO. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2348/Direito-Tributario-Internacional-e-Direito-Internacional-Tributario-existencia-ou-nao-de-distincoes>>. Acesso em 17 mai. 2011.

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

prescrições jurídicas tributárias de fatos que transcendem os limites territoriais, ensejando a incidência de normas tributárias constantes em mais de um ordenamento jurídico”⁷⁴.

De igual modo entende Alberto Xavier⁷⁵:

Sendo o objeto do Direito Tributário Internacional constituído pelas situações da vida conexas com mais do que um ordenamento tributário soberano (*situações internacionais*), o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de normas que respeitam a tais situações, seja qual for a sua fonte (interna ou internacional), a sua natureza (direta ou indireta) e a sua função (substancial ou instrumental). No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Internacional tanto as normas de produção interna, quanto as normas de produção internacional, em que ocupam lugar preponderante os tratados contra a dupla tributação.

Pelos preceitos da teoria monista entende-se como desnecessária a dicotomia acima transcrita, subsistindo somente o Direito Tributário Internacional, “devido ao seu alcance à todas as áreas da atividade tributária que transcendam o território nacional, e, igualmente, aquelas que tenham seus fatos ocorridos no próprio Estado”⁷⁶.

Destarte, como não é o objetivo deste estudo estender-se nesta discussão que ainda se mantém muito polêmica na doutrina especializada opta-se por adotar os ensinamentos estendidos pela teoria monista adotando a nomenclatura e o conceito uno de Direito Tributário Internacional abrangendo *de per si* tanto normas tributárias internas dotadas de estraneidade quanto às normas externas.

1.3.2 Objeto de estudo do direito tributário internacional

⁷⁴ MELLO. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2348/Direito-Tributario-Internacional-e-Direito-Internacional-Tributario-existencia-ou-nao-de-distincoes>>. Acesso em 17 mai. 2011.

⁷⁵ XAVIER. 2002, p. 47.

⁷⁶ MELLO. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2348/Direito-Tributario-Internacional-e-Direito-Internacional-Tributario-existencia-ou-nao-de-distincoes>>. op. cit.

De forma clara e objetiva se faz possível iniciar a exegese sobre o objeto de estudo e de atuação do Direito Tributário Internacional através do que alude o mestre Alberto Xavier, que refere ser as “*situações internacionais (cross-border situations)*, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”⁷⁷.

Partindo deste pressuposto há a possibilidade de utilizar-se de analogia, para um maior entendimento desta matéria, tomando-se como base o doutrinado como objeto de estudos do Direito Internacional, uma vez que se sabe que o direito internacional público “*implica regramento para regular o relacionamento de vários Estados e ou organizações internacionais*”⁷⁸ e “*o direito internacional privado implica regras que regulam as relações jurídicas entre pessoas privadas que estabelecem compromissos ou contratos, estando sujeito à legislação de dois ou mais Estados*”⁷⁹.

Sobre o objeto de que trata o Direito Internacional Privado temos as lições de Nadia de Araujo⁸⁰:

O Direito Internacional Privado é um “*direito sobre o direito*”, com regras sobre a aplicação de um determinado direito, regulamentando a vida social das pessoas implicadas na ordem internacional [...] há regras criadas expressamente para essas categorias de situações conectadas a mais de um sistema jurídico, que são chamadas de *regras de conexão* ou *normas de conexão* [...]

Assim, se esclarece com maior simplicidade o objeto de estudos do DTI que, similarmente ao Direito Internacional, *de per se* é ramo de estudos de conflitos de normas com conexão internacional que são a “*ligação entre um fato e o direito aplicável que pode ser proveniente de dois ou mais Estados*”⁸¹.

Nesta senda é possível afirmar que a “*natureza da situação decorre de uma conexão com mais do que um ordenamento*”⁸², isto tendo-se em vista que o direito tributário

⁷⁷ XAVIER. 2002, p. 3, grifo do autor.

⁷⁸ LORENZO. 2010, p. 19.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ ARAUJO, Nadia de. *Direito internacional privado: Teoria e prática brasileira*. 4ª ed. São Paulo: Renovar, 2010, p. 37, grifo do autor.

⁸¹ LORENZO. op. cit., p. 124.

⁸² XAVIER. op. cit., p. 4.

internacional nasce “porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado”⁸³

Outrossim, “como vários ordenamentos tributários se consideram com vocação para se aplicar a uma mesma situação da vida internacional, por esta se encontrar “plurilocalizada” no espaço, em função dos diversos elementos de conexão”⁸⁴ decorrentes de diversos sistemas tributário é que ocorre o fenômeno da bitributação internacional.

Portanto, através das lições colacionadas depreende-se que o objeto de atuação do Direito Tributário Internacional consiste no estudo e na solução dos conflitos de normas tributárias instituídas por diferentes sistemas tributários de distintos Estados que mediante a ocorrência de variados elementos de conexão geram, por conseguinte, uma dupla tributação internacional.

1.3.3 Fontes de Direito Tributário Internacional

As fontes de direito, em especial as fontes de direito tributário, são tratadas pela doutrina como um meio “para individualizar as espécies normativas que versam a matéria tributária”⁸⁵.

Não obstante, entende a teoria Kelseniana que “a fonte jurídica é a norma hierarquicamente superior que é fundamento de validade da norma inferior cuja produção é regulada pela primeira”⁸⁶.

Por seu turno as fontes de direito são classificadas pela doutrina em dois subgrupos, quais sejam, fontes formais e fontes materiais. Nesse sentido, encontram-se as palavras de Betina Treiger Grupenmacher⁸⁷:

⁸³ XAVIER. 2002, p. 4.

⁸⁴ Ibid. p. 5.

⁸⁵ GRUPENMACHER. 1999, p. 54.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Ibid. p. 55.

A doutrina, de maneira geral, subdivide as fontes de direito em fontes formais e fontes materiais.

Quanto às fontes formais, podem ser estatais e não estatais. As primeiras são as “fontes legislativas” (leis, decretos etc.) e “jurisprudenciais” (sentenças, precedentes judiciais, súmulas, etc.), compreendendo ainda as convenções e os tratados internacionais, às denominadas “formais estatais convencionais”.

As fontes não-estatais, a seu turno, correspondem ao direito consuetudinário, à doutrina e aos negócios jurídicos.

Assim sendo, no que se refere às fontes formais de direito tributário internacional encontramos os tratados e as convenções internacionais como instrumentos introdutórios de normas “que veiculam conteúdo específico atinente à matéria tributária envolvendo os Estados signatários”⁸⁸.

Corroborando com a tese Alberto Xavier⁸⁹:

Dentro das fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados ocupam lugar de primordial relevo. De há muito, com efeito, se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias [...]

Ao lado destes, porém, surgiram tratados de conteúdo especificamente tributário, visando eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda procurando disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos.

Outrossim, constituem fontes formais internacionais de direito tributário decorrentes da jurisprudência internacional⁹⁰ o procedimento amigável⁹¹ e a arbitragem⁹².

⁸⁸ GRUPENMACHER. 1999, p. 60.

⁸⁹ XAVIER. 2002, p. 92.

⁹⁰ Alberto Xavier entende que: A jurisprudência do Tribunal Internacional de Justiça em matéria de impostos não tem sido numerosa, de vez que perante aquele tribunal só podem litigar Estados, enquanto as questões tributárias opõem sobretudo os contribuintes aos seus Estados respectivos. Por esta razão, tem sido sugerida a criação de um Tribunal Internacional Fiscal, de competência especializada, que se ocupasse dos litígios de tratados coletivos contra a dupla tributação. Ibid. 196.

⁹¹ Como já explicitado diversas vezes, não se tem como escopo deste trabalho um estudo aprofundado de todos os institutos de DTI, mas apenas um apanhado “geral” para um entendimento maior do tema, o que deste modo se alude tendo-se em vista a subdivisão do procedimento amigável em (a) individual, (b) interpretativo e (c) integrativo, previstos nos §§§ 1º, 2º e 3º do art. 25 do Modelo OCDE. Da mesma forma ocorre com a classificação deste como sendo um procedimento autónomo, preventivo, bilateral e informal, bem como acerca da natureza jurídica dos acordos mútuos. Ibid. p. 197-198.

O primeiro encontra guarida através do momento atual de desenvolvimento do DTI onde vigoram apenas os “acordos bilaterais sobre a eliminação da dupla tributação, que prevêm a resolução das questões por eles suscitadas através de um processo amigável, conduzido a nível ministerial”⁹³.

No que se refere ao segundo, Alberto Xavier profere a seguinte lição⁹⁴:

Não faltam vozes que proclamam a vantagem de uma mais acentuada jurisdicionalização do procedimento amigável, cujo julgamento deveria ser confiado a comissões mistas paritárias, constituídas por representantes designados por ambas as administrações fiscais, podendo ouvir os contribuintes interessados e com a faculdade de consultar um organismo internacional [...]

As duas fontes acima citadas constituem importantes meios de eliminar a dupla tributação de forma que o procedimento amigável “tem caráter informal”⁹⁵ onde, a grosso modo, o próprio contribuinte reclama seus direitos junto ao Estado de sua residência, sendo a arbitragem, nesta seara, uma forma de jurisdicionalização do primeiro.

Outra fonte internacional de direito tributário é o costume que nos termos do art. 38, nº 1, “b”, do Estatuto do Corte Internacional de Justiça de Haia⁹⁶ institui-se como fonte autônoma de direito internacional. Contudo, “apenas uma regra conseguiu reunir, em matéria de impostos, os requisitos geralmente exigidos [...] a que estabelece a isenção dos representantes diplomáticos quantos aos impostos direitos do Estado em que estão acreditados”⁹⁷.

O Direito da UE aborda o fenômeno tributário por diversos ângulos, de modo que, por terem os Estados membros delegado poderes normativos, qualquer relação, que trate sobre a eliminação da dupla tributação, entre os mesmos e terceiros Estados tende a ser

⁹² Para Alberto Xavier Dentro desta linha de orientação, merece especial menção a recente Convenção contra a dupla tributação entre a Alemanha e a Suécia que prevê a aplicação da Convenção Europeia para a Solução Pacífica de Conflitos de 29 de abril de 1957 e, por conseguinte, a submissão ao Tribunal Internacional de Justiça ou a um Tribunal Arbitral, cujas decisões sejam vinculantes. XAVIER. 2002, p. 204.

⁹³ Ibid. p. 197.

⁹⁴ Ibid. p. 203.

⁹⁵ Ibid. p. 199.

⁹⁶ Artigo 38 - 1. O Tribunal, cuja função é decidir em conformidade com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará: b. O costume internacional, como prova de uma prática geral aceite como direito [...]

⁹⁷ XAVIER. op. cit, p. 195.

objeto de estreita coordenação, como forma de definir previamente uma política comum nessa matéria, que evite distorções e discriminações⁹⁸.

Destarte, fez-se necessário colacionar as lições acima transcritas como forma de proporcionar uma maior clareza para a inteligibilidade das principais fontes internacionais de direito tributário, pois tais fatores têm demasiada importância no desenvolvimento da pesquisa.

1.3.4 Elementos de conexão

Tem-se por elemento de conexão como “um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos”⁹⁹ de forma que caracteriza-se como o “elemento da previsão normativa que, determinando a “localização de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”¹⁰⁰.

Por ora, este é o conceito que se considera mais adequado, e a partir desse ponto se fará possível traçar a importância destes quando se tratar de tratados internacionais e convenções internacionais contra os efeitos da dupla tributação internacional e as questões referentes à validade e aplicabilidade de tais convenções.

Pode-se ainda classificar os elementos de conexão em objetivos e subjetivos, conforme explana Alberto Xavier¹⁰¹:

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em *subjetivos*, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou *objetivos*, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou

⁹⁸ Mais uma vez se recomenda a lição de Alberto Xavier sobre o Direito Comunitário que envolve as três comunidades Europeias – Comunidade do Carvão e do Aço (CECA), Comunidade Econômica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia de Energia Atômica (EURATOM). XAVIER. 2002. p. 205-211.

⁹⁹ Ibid. p. 217.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid. p. 218, grifo do autor.

pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato.

Vale dizer que fundamentar o poder de tributar nos elementos de conexão subjetivos não conseguiu vigorar na doutrina, essa visão personalista de soberania padeceu ante a “prática generalizada em todos os Estados de tributar os estrangeiros residentes no seu território”¹⁰² e na “abstenção, igualmente geral, de submeter ao imposto nacionais residentes no estrangeiro”¹⁰³.

Com efeito, passou-se a analisar a questão sob a ótica do princípio da isonomia e da capacidade contributiva devendo, “pois, à luz destes princípios considerar-se inconstitucionais quaisquer leis que prevejam um tratamento fiscal discriminatório atendendo à nacionalidade dos contribuintes”¹⁰⁴.

Submetidos à análise os elementos de conexão subjetivos, tratemos dos elementos de conexão objetivos, que concernem ao fato tributário.

Os elementos de conexão objetivos variam de acordo com o tributo em exame podendo variar, inclusive, dentro de um mesmo caso, segundo os sistemas fiscais aplicáveis.

Dentre os elementos de conexão objetivos acham-se os elementos de conexão reais que são: “elementos objetivos que respeitam a coisas, definindo o âmbito de aplicação dos tributos direta ou indiretamente relacionados a bens móveis e imóveis, em função da sua localização (*lex rei sitae*)”¹⁰⁵.

Entretanto, nem sempre “a lei ou as convenções utilizam uma única conexão nas suas previsões normativas, sendo frequentes os casos de pluralidade de conexões”¹⁰⁶.

Desta pluralidade de conexões decorre outra divisão, denominadas como conexão complexa ou múltipla, que por seu turno distingue-se em subsidiária, alternativa e cumulativa, em contraposição à conexão simples ou única. Outra classificação possível separa os elementos de conexão variáveis ou móveis dos elementos de conexão invariáveis

¹⁰² XAVIER. 2002, p. 240.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Ibid., p. 241.

¹⁰⁵ Ibid. p. 272.

¹⁰⁶ Ibid, p. 218.

ou fixos. Faz-se aqui esta singela referência apenas com intuito didático eis que o estudo e análise destas questões doutrinárias não se enquadram no objeto de estudo deste trabalho.

Outro elemento de conexão objetivo de suma importância é o que se entende por estabelecimento permanente para a aplicabilidade do sistema fiscal mais adequado, frisa-se, contudo, que o tema é complexo e enseja variadas discussões, pois envolve questões referentes às filiais de sociedades estrangeiras. Em decorrência disso elucida Alberto Xavier que¹⁰⁷:

A regra geral constante do art. 7º do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é o objeto de *atribuição exclusiva* ao Estado de que atais empresas são residentes.

O princípio do estabelecimento permanente surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte, mas somente se no seu território se encontra instalado um estabelecimento permanente e unicamente na medida em que os lucros são imputáveis a esse estabelecimento.

Significa isto que o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável, de tal sorte que as atividades acidentais, ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa, escapam à sua competência tributária.

O conceito de estabelecimento permanente deve passar pela análise do art. 5º do Modelo OCDE¹⁰⁸, já que no Brasil as convenções contra a dupla tributação o seguem de perto consagrando “a teoria da pertença econômica, muito embora lhe introduzam algumas restrições em nome da teoria da realização¹⁰⁹“. Deste modo, pode-se definir estabelecimento permanente como sendo “a instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”¹¹⁰.

Face ao exposto conclui-se que os elementos de conexão importam especial atenção, pois determinam o âmbito de aplicação das normas fiscais e dos sistemas

¹⁰⁷ XAVIER. 2002, p. 545-546.

¹⁰⁸ **Artigo 5.º Estabelecimento estável** 1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade. 2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente: a) Um local de direção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais [...]

¹⁰⁹ XAVIER. op. cit., p. 548.

¹¹⁰ Ibid. p. 549.

tributários pertinentes a cada caso e, em especial, quando tratado em relação às convenções internacionais contra a dupla tributação.

2 DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A bitributação internacional consiste em um problema complexo que envolve diferentes sistemas tributários, diferentes espécies de tributos e diferentes Estados soberanos em que a economia assume notável importância e o “fenômeno da dupla tributação internacional passa a revestir-se de grande relevo, por dificultar os fluxos de capitais, as transferências de tecnologia e a expansão das economias nacionais”¹.

Deste modo, proceder-se-á ao estudo, do conceito, dos elementos constitutivos, dos efeitos, bem como das soluções adotadas para este fenômeno que hoje se destaca nas relações internacionais.

2.1 Histórico e relevância do tema

Cuida-se que o fenômeno da dupla tributação internacional se trata de uma problemática antiga que já em meados do “século XIX, na Europa, medidas já eram tomadas, embora muito tímidas, para combater o fenômeno ou os seus efeitos”².

Não obstante, somente em 1921 passaram a ser realizados estudos mais relevantes sobre o tema pelo Comitê Financeiro da remota Sociedade das Nações.

Atualmente, com a internacionalização dos mercados decorrente da globalização revestiu-se este fenômeno de volumosa relevância perante as relações internacionais, eis que conduz indiretamente as relações políticas e sociais entre os países, em cujo contexto,

¹ BORGES, Antonio de Moura. *Considerações sobre a dupla tributação internacional*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

² Ibid.

“o comércio internacional e o fluxo de capitais [...] têm a sua existência também condicionada a aspectos tributários”³.

A atenção dispensada ao tema, traduzida nos diversos estudos e trabalhos realizados por diversos autores, principalmente europeus e estadunidenses, de organizações internacionais e de governos de diferentes Estados, justifica-se pela alta complexidade do tema e pelas dificuldades existentes para se achar uma solução satisfatória.

Assim entende a importância do estudo deste fenômeno Valter Barretto Junior⁴:

A interdependência das economias mundiais, com a presença de investimentos estrangeiros quase que em todos os países do globo, bem como a revolução tecnológica dos meios de comunicação, impõem a adoção de políticas internacionais adequadas e eficientes em matéria tributária, a fim de implementar os benefícios almejados e necessários para o desenvolvimento econômico e social dos países, preservando suas bases tributárias, a competitividade das suas empresas e a atração de investimentos estrangeiros, sempre tendo em vista os direitos e garantias fundamentais dos seus cidadãos e de seus negócios.

Atenta-se que tal fenômeno enseja uma gama de opções para sua solução, desde medidas políticas e comerciais, bem como mediante tratados internacionais, arbitragem e outros meios possíveis previstos pela legislação internacional e aceitas pela comunidade internacional.

Acerca disso, cumpre referir que as soluções que se buscam visam não somente evitar-se a bitributação, mas também a dupla-isenção e principalmente a evasão fiscal, como faz menção Rodrigo Maitto da Silveira, já sob a ótica dos tratados internacionais: “Cumprir dizer que a relevância dessa questão também decorre do fato de que os tratados visam, guardados determinados limites, evitar tanto a dupla isenção como a evasão fiscal internacional”⁵.

Neste contexto, os países em geral e também o Brasil “que ora pretende assumir posição de destaque no comércio internacional, precisam encarar a problemática da

³ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 30.

⁴ BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. *Soluções para o problema da bitributação internacional frente ao ordenamento jurídico brasileiro*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁵ SILVEIRA. op. cit., p. 30-31.

bitributação internacional, pois ignorá-la é abrir as portas para a elisão e sonegação fiscal internacional”⁶.

Concluindo, como o objeto do presente estudo baseia-se na solução encontrada pelos tratados internacionais em matéria tributária e sua interpretação como meio de solução primordial do fenômeno da bitributação internacional refere-se que houve um aumento da relevância destes especialmente em face da globalização e da abertura de mercados. A fim de ilustrar a atual conjectura do assunto “estima-se que existam atualmente no mundo mais de 2500 desses acordos em vigor”⁷.

2.2 Causas e consequências da bitributação internacional

Em decorrência do aumento das trocas comerciais e do número cada vez maior de investimentos estrangeiros que ingressam nos países torna-se indispensável a tributação destas operações de trocas de capitais que ocorrem em âmbito internacional, o que, desta forma, elevou a uma “posição de destaque o princípio do *world-wide-income*, o qual institui a imputação dos rendimentos em bases universais, ocasionando o concurso de pretensões impositivas”⁸.

Desta forma, quando de um lado, por exemplo, o país “a” imputa aos fatos ocorridos sobre pessoas e coisas, dentro dos limites traçados pelos elementos de conexão, a soberania fiscal que lhe é legítima, e de outro o país “b” também procede da mesma forma ocorre um conflito de sistemas tributários, do qual, a bitributação internacional é consequência.

Com efeito, são causas da bitributação a identificação e a discrepância dos elementos de conexão empregados no sistema tributário e nas normas legais dos diversos Estados, de forma que “o elemento de ligação vai configurar, em uma situação escolhida

⁶ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁷ SILVEIRA. 2006, p. 233.

⁸ NORONHA. Francisco Daniel Holanda. *A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro*. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

pela norma tributária, a possibilidade de incidência do tributo sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas sejam elas fiscais ou jurídicas [...]”⁹.

Cumprido referir que, os limites da competência internacional relativa aos impostos diretos decorre dos princípios da universalidade ou da territorialidade, de acordo com o adotado por cada país. Ou seja, caso inspirem-se “no princípio da universalidade, eles podem adotar o critério da residência e/ou o da nacionalidade e, inspirando-se no princípio da territorialidade, adotam o critério da fonte”¹⁰.

Acerca da diferença entre os critérios, Moura Borges nos traz¹¹:

O critério da residência consiste em submeter à tributação as pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem de suas rendas e da localização dos seus bens.

O critério da nacionalidade, por seu turno, significa que apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, sem que se considere o local da sua residência, a fonte das suas rendas e a situação dos seus bens.

Por último, de acordo com o critério da fonte, o Estado tributa todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens.

Todavia, na maioria das vezes os Estados não se orientam exclusivamente por apenas um dos princípios referidos, mas por ambos, sendo-lhes conferida certa prioridade de um sobre o outro de acordo com a conveniência de cada sistema tributário, econômico ou político, isto ocorre, por exemplo, em países exportadores de capitais que adotam o critério universalista por lhe ser mais vantajoso.

Importante questão dentre as causas que resultam na bitributação internacional se acha a interpretação dada a cada critério de delimitação da competência tributária adotado, ou seja, “para surgir a dupla tributação internacional, não basta o fato de ocorrerem situações com elementos de matiz estrangeiro, pois se os Estados adotarem, com a mesma

⁹ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

¹⁰ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

¹¹ Ibid.

acepção, o mesmo critério de delimitação da competência tributária internacional, ela não ocorrerá”¹².

A diferença entre os critérios adotados pelos Estados para a delimitação da competência tributária internacional por si só não é suficiente para determinar a ocorrência da bitributação internacional, nem se a divergência se der ao mesmo critério, porém, com significado diverso.

Moura Borges entende que a cumulação de critérios é causa determinante para a ocorrência de bitributação internacional¹³:

Dada a cumulação, pelos Estados, de critérios de delimitação da competência tributária internacional, diante de uma situação com elemento de cambiante estrangeiro, a possibilidade de haver dupla tributação internacional é muito grande. Na realidade, geralmente a dupla tributação internacional ocorre porque uma pessoa que reside em um Estado recebe rendas produzidas em outro Estado, e ambos os Estados tributam essas mesmas rendas, o primeiro, obviamente, por adotar o critério da residência, e o último, o critério da fonte. Todavia, não são desprezíveis as hipóteses de dupla tributação internacional decorrentes de conceituação diversa do mesmo critério de delimitação da competência tributária internacional.

A bitributação internacional pode ocorrer também quando adotados os critérios da nacionalidade, da residência e da fonte, no primeiro caso pode ocorrer de uma pessoa física “que ante sistemas diferentes de concessão da nacionalidade originária, detenha a nacionalidade de dois Estados, de um, por haver nascido no seu território — sistema do *ius soli* —, e de outro, por ser filha de nacionais seus — sistema do *ius sanguinis*”¹⁴, o mesmo pode se dar com pessoas jurídicas, quando por exemplo um Estado adota a teoria da sede social e o outro a teoria da origem, ou seja, local de constituição da sociedade. Para o segundo caso pode tanto a pessoa física como a pessoa jurídica serem consideradas residentes em mais de um Estado dependendo dos critérios adotados, como por exemplo, residência habitual em um e centro das atividades econômicas em outro, para a primeira e

¹² BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

por ter sido constituída em seu território em um e por ter a sede econômica em outro para a segunda.

Por fim, pode ocorrer a bitributação internacional sobre uma pessoa quando adotado o critério da fonte quando se estes divergirem acerca de seu conceito, isto ocorre se a pessoa do contribuinte desenvolve sua ocupação no território do País que avalia a fonte do tributo como “o local onde a atividade econômica se desenvolve, sendo, porém, paga por tais serviços por residente de outro Estado, que considera a fonte como o local onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda”¹⁵.

Ocorrendo a dupla tributação internacional esta criará diversos efeitos que em sua maioria são obstáculos às relações econômicas internacionais, dentre as dificuldades se acham as de natureza econômica e as relativas à justiça, pois ela viola a justiça fiscal, “ao propiciar tributação global de uma pessoa em desatenção ao princípio da capacidade contributiva”¹⁶.

Para Antônio de Moura Borges a maleficência da bitributação internacional é assunto quase pacífico na doutrina¹⁷:

É quase que pacífico, em doutrina, o entendimento de que a dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, na transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços. [...]
Volvendo a atenção especificamente para os investimentos, dada a sua importância, do ponto de vista macroeconômico, a dupla tributação internacional pode ser elemento perturbador da entrada de capitais nos Estados em desenvolvimento, que deles necessitam para desenvolver as suas próprias atividades industriais, comerciais e agrícolas.

Até mesmo para os Estados desenvolvidos a dupla tributação internacional cria dificuldades, pois diminuem os investimentos ou os tornam menos rentáveis diminuindo por conseguinte os benefícios que estes países retiram dos mesmos.

¹⁵ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

Demais efeitos que podem ser creditados à bitributação internacional possuem cunho econômico e sócio-cultural, pois projeta “os seus efeitos também no campo financeiro, fazendo com que os Estados não angariem, por meio da tributação, as receitas pretendidas”¹⁸.

A dupla tributação internacional ainda acarreta dificuldades nas relações internacionais entre Estados uma vez que “as relações sócio-políticas entre eles”¹⁹ pode ser afetada pela dificuldade gerada por tal fenômeno tributário para a transmissão de conhecimentos, da propriedade intelectual e até mesmo para a realização de espetáculos entre outros eventos sócio-culturais.

Todavia, como se verá adiante a consequência mais grave decorrente da bitributação internacional indubitavelmente é a ocorrência de evasão e elisão fiscal.

Cuida-se de duas formas de consequências danosas aos sistemas tributários que dentre outros fatores pode proceder da bitributação internacional, uma vez que ocorre quando os contribuintes buscam a economia de tributos por meios ilegais, a exemplo do que acontece com a sonegação fiscal interna.

Faz-se mister informar ainda que são dois fenômenos jurídicos complexos e que há anos vem sendo estudados pela doutrina sendo que mereceria, outrossim, um estudo mais aguçado para que se chegasse a uma conclusão concreta e satisfatória.

Todavia, como tal procedimento não se configura no escopo do presente estudo, apresentar-se-á uma breve consideração sobre os temas, pois indubitavelmente tomar conhecimento destes se torna imprescindível, tendo-se em vista que também se consideram consequências do fenômeno da bitributação internacional.

Assim, é necessário articular que o conceito de elisão fiscal internacional (*tax avoidance*) não se confunde com o de evasão fiscal (*tax evasion*), pois considerando o primeiro caso não se está tomando partido, fundamentalmente, de um ato ilícito utilizado pelo contribuinte com o qual acaba por violar “a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica) [...] mas sim a prática de atos (em princípio) *lícitos*, praticados

¹⁸ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

¹⁹ Ibid.

no âmbito da esfera de liberdade de organização”²⁰ a que dispõe o contribuinte tendo em vista a pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distinto.

Com isso depreende-se que a elisão fiscal assenta um duplo pressuposto. Nas palavras de Alberto Xavier²¹:

O fenômeno da *elisão fiscal internacional* assenta, assim, num duplo pressuposto: a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais um ou mais se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou outros; a faculdade de opção ou escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável, pela influência voluntária na produção do fato ou fatos geradores em termos de atrair a respectiva aplicação.

Com efeito, definir o conceito de elisão fiscal tributaria internacional passa por se destacar a presença destes elementos de estraneidade, ou seja, há a percepção de elementos subjetivos ou materiais localizados em diferentes ordenamentos entre si relacionados, bem como há “a constituição de fatos jurídicos, estrategicamente organizados para a utilização abusiva dos meios de redução ou eliminação”²² da bitributação internacional no intuito de amortizar ou eliminar a carga tributária incidente.

Por isso que a elisão fiscal internacional é o resultado a que chegam alguns planejamentos tributários distorcidos no qual há o abuso por parte do contribuinte do direito subjetivo que possui de organizar-se no sentido de otimizar a economia tributária.

Quer dizer, o ordenamento por vezes concede isenções, créditos de imposto, reduções de alíquotas dentre outras medidas no intuito de controlar os crimes fiscais e a incidência da bitributação internacional, cabendo ao contribuinte a escolha entre qual regime lhe é mais favorável.

Ocorre que, quando o contribuinte dotado desse direito subjetivo de recorrer a um “regime mais vantajoso, procura superar a este, mediante um jogo coordenado de mutações de critérios qualificativos, confrontando-o com os regimes aplicados pelo Estado da fonte

²⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 275.

²¹ Ibid. p. 276.

²² TÓRRES, Helene Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 57.

de produção do rendimento”²³ a fim de obter uma vantagem indevida, ardilosa incorre em abuso de direito.

Tanto é que pode-se dizer que a figura da elisão fiscal consiste na prática de um ato ou “conjunto de atos (operações), no âmbito da esfera de liberdade concedida aos particulares pelo princípio da estrita legalidade [...] que têm como efeito a aplicação de regime tributário menos oneroso do que se aplicaria sem que tal ato ou conjunto de atos”²⁴ houvesse existido.

A forma máxima da elisão fiscal internacional se dá na hipótese em que esta evita a incidência de qualquer ordem tributária sobre o fato econômico, de modo que não importe qual seja a forma abusiva escolhida, a consequência será sempre a mesma, qual seja, “a redução do ônus fiscal, que não se verificaria caso o sistema impositivo houvesse sido aplicado sem qualquer *interferência tática*”²⁵ do contribuinte”²⁶.

Por seu turno a evasão se configura numa fraude à lei que se “realiza perante uma *alteração dos elementos de conexão* que a ordem jurídica em que se integra tal norma designa como relevantes para a sua aplicação”²⁷ mediante atos falaciosos e fraudulentos diferenciando-o dos meios meramente abusivos praticados na elisão.

Apresentadas as consequências danosas do fenômeno da bitributação internacional pode se dizer sem embargos que os crimes fiscais são os mais graves, pois, seja por conduta capciosa ou no anseio por reduzir a incidência da carga tributária muitos contribuintes se vem tomando os caminhos obscuros da ilegalidade. Ainda, possui tais problemas o gravame de serem muitas vezes decorrência da própria liberalidade que os ordenamentos dos sistemas tributários dispõem aos contribuintes, como no caso da figura da elisão fiscal que por vezes se origina da distorção de um planejamento tributário internacional.

Não obstante, para conter a ocorrência de fraude internacional, passam os países a aplicar o princípio da universalidade, que paradoxalmente acaba por gerar ainda mais conflitos de sistemas tributários, ou seja, agravando o problema da bitributação internacional, com isso, cuida-se que o problema merece cada vez mais atenção, pois

²³ TÔRRES. 2001a, p. 60.

²⁴ XAVIER. 2002, p. 277.

²⁵ Segundo Heleno Tôrres: “Por isso é que os limites às atividades de planejamento tributário internacional das empresas estão constituídos pelas normas contra a elusão contidas nos ordenamentos internos ou em tratados celebrados pelos estados [...]” TÔRRES. op. cit, p. 61.

²⁶ Ibid. p. 59.

²⁷ Ibid. p. 279.

conforme se intensificam as atividades econômicas, financeiras e comerciais internacionais mais fértil se torna o “terreno para o surgimento de inúmeros planos e artifícios voltados para a obtenção lícita ou ilícita de vantagens tributárias”²⁸.

2.3 Conceito e elementos essenciais ou sistema das quatro imputações

Dentre as variadas definições encontradas na doutrina e as elaboradas pelas organizações internacionais, a mais difundida é a proposta por Herbert Dorn que em 1927 propôs que a dupla – múltipla - tributação se verifica, quando vários titulares de soberania tributária independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie²⁹.

Outrossim, a conceituação produzida pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE foi fortemente influenciada pela definição dada acima, como bem elucida, neste sentido Antônio de Moura Borges³⁰:

Definição amplamente difundida e aceita pela maioria dos autores que se têm ocupado com o assunto, fortemente influenciada pela definição de Herbert Dorn, é a que se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico — OCDE, que é a seguinte: "O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo" (*Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio — informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*, p. 15) (<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>).

²⁸ TÔRRES. 2001a, p. 59.

²⁹ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

³⁰ Ibid.

Fernanda Brusa Molino, em acepção própria assim define o fenômeno da bitributação³¹:

Bitributação internacional corresponde situação em que existe a dupla tributação por dois entes distintos, que no caso pertencem a Estados soberanos diferentes, assim existem dois tributos diferentes incidentes sobre um mesmo fato gerador. Temos aqui que distinguir a bitributação de outro fenômeno que é o *Bis in Idem*, que corresponde ao fato de um mesmo ente tributante exigir mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador.

Do mesmo modo, bitributação resulta “da percepção de impostos similares em dois ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, ela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”³².

Perceptível é, portanto, que o fenômeno da bitributação internacional ocorrerá quando houverem mais de um Estado titular de soberania tributária, independentes entre si, submetendo o mesmo contribuinte, pelo mesmo fato gerador, a um imposto da mesma espécie pelo mesmo período de tempo de aplicação do imposto.

Neste ponto que Valter Pedrosa Barretto Junior apresenta os quatro elementos essenciais, além da óbvia necessidade de haver concurso de soberanias (sistemas) tributários, característicos da bitributação internacional³³:

A bitributação internacional, portanto, deve ser definida à base de uma composição formada pelas quatro identidades: a) aplicação de impostos comparáveis, b) por parte de dois ou mais Estados soberanos, pelo c) mesmo fato gerador (aspecto material) – a cargo do d) mesmo contribuinte – no e) mesmo período de tempo de aplicação do imposto.

³¹ MOLINO, Fernanda Brusa. *Bitributação internacional e os convênios internacionais*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6626>. Acesso em: 6 set. 2011.

³² TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001, p.732.

³³ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

Os assim chamados quatro elementos essenciais foram retirados da definição dada pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que de forma muito clara os apresenta em seu conceito de bitributação, “segundo o qual, para observar a ocorrência do fenômeno supracitado, faz-se necessária a identidade do objeto; a identidade da espécie tributária; a identidade do período e a identidade do sujeito”³⁴.

Passemos então ao estudo de cada um desses elementos essenciais caracterizadores do fenômeno da bitributação internacional.

2.3.1. Pluralidade de soberanias tributárias

Como já apresentado no capítulo anterior, soberania tributária se configura no poder que possui um Estado soberano de estabelecer um sistema tributário autônomo que no caso pátrio deve ser sempre observado perante os limites e a proteção dada ao cidadão-contribuinte de surpresas, bitributação ou tributação confiscatória, dentro do ideal de independência nacional que pauta o relacionamento internacional brasileiro conferido pela Carta Magna.

Valter Pedrosa Barretto Junior apreende que essa pluralidade se configura quando ocorre o “concurso de normas fixadas em mais de um ordenamento jurídico, para a tributação de um determinado fato gerador; fruto do exercício de duas ou mais soberanias tributárias”³⁵.

Antonio de Moura Borges entende que o “concurso do exercício de duas ou mais soberanias tributárias é elemento essencial da dupla tributação, sendo que, neste último caso, obviamente, o mais correto seria falar em “múltipla tributação”³⁶.

³⁴ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

³⁵ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

³⁶ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

Faz-se necessário aludir que a dupla tributação se configura no gênero e que esta se subdivide em duas espécies, quais sejam, a dupla tributação internacional e a dupla tributação interna sendo que na “primeira, há uma colisão de sistemas tributários de Estados soberanos, enquanto que, na última, a colisão ocorre dentro de um mesmo Estado”³⁷. Portanto, há de se ter em mente a distinção existente entre a bitributação internacional e o fenômeno do *bis in idem*, este fenômeno tributário interno e aquele fenômeno tributário internacional.

2.3.2. Identidade do sujeito passivo

A doutrina contemporânea se inclina na acepção de determinar, para a constituição da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, a fim de, desta forma, abalizar a dupla tributação jurídica, em que há essa identidade, da dupla tributação econômica, em que há diversidade de sujeitos. Neste diapasão, Moura Borges afirma que a “primeira é a geralmente considerada como atentatória aos princípios da justiça e da equidade e mais perniciosa do ponto de vista econômico, reclamando, assim, consideráveis esforços para solucioná-la”³⁸.

Por fim, este elemento atualmente vem tendo sua observância mitigada em relação à identidade do contribuinte em casos como os sócios de uma empresa e a relação matrimonial.

2.3.3. Identidade do Elemento Material do Fato Gerador

³⁷ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

³⁸ Ibid.

Trata-se do elemento essencial caracterizatório de bitributação internacional mais fácil de ser entendido, pois, pode ser alcançado por meio de um silogismo simples, eis que, “se não houver a incidência de dois ou mais impostos semelhantes sob o mesmo elemento material do fato gerador, não há que se falar em bi(ou pluri)tributação”³⁹.

Portanto, caso não se esteja “diante de idêntico elemento material do fato gerador, não estará caracterizada a dupla tributação”⁴⁰.

2.3.4. Identidade do imposto

Para que se possam comparar os impostos que por ventura se achem na incidência de bitributação internacional, mister que estes sejam comparáveis, similares e semelhantes acerca de um mesmo fato, para tanto, “necessária a constatação de que se trata de impostos com a mesma natureza jurídica (identidade do elemento material do fato gerador, do sujeito passivo, bem como da natureza da base de cálculo)”⁴¹.

Apesar da aparente parcimônia existente para configuração deste elemento essencial caracterizador da bitributação internacional o mesmo se acha entre os mais controversos, como relata Antônio de Moura Borges⁴²:

Entre os elementos normalmente exigidos para a definição de dupla tributação, a identidade do imposto é o mais polêmico. Com efeito, afigura-se tarefa difícil estabelecer a noção precisa de identidade do imposto, quando se está diante de ordenamentos jurídicos distintos. Ademais, por estar tal elemento intimamente relacionado com o anterior — a identidade do elemento material do fato gerador —, alguns autores julgam não ser ele necessário para a definição de dupla tributação.

³⁹ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁴⁰ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁴¹ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. op. cit.

⁴² BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. op. cit.

Diverso é o entendimento dos autores que entendem necessários os três elementos do fato gerador da obrigação tributária para a caracterização de um tributo, e que, assim sendo não se mostra suficiente somente “a identidade do elemento material do fato gerador para se determinar a identidade de impostos”⁴³, ou seja, para tal, haveria a necessidade de coexistência destes elementos.

Contudo devem-se examinar os supracitados elementos com certa ressalva, sem muito rigor, pois há a tendência de se “substituir a expressão "identidade dos impostos" pelas expressões "impostos similares", "impostos semelhantes" e "impostos análogos”⁴⁴.

Logo, é perceptível que os impostos que possam se achar objetos de análise referentes a incidência ou não de bitributação internacional nunca serão idênticos, mas sim análogos, eis que criados em regimes jurídicos pertinentes ao sistema tributário a que estão vinculados, todavia, “um mínimo de aproximação lhes é exigida, principalmente no que concerne à semelhança da base de cálculo ou efeito econômico desencadeado”⁴⁵.

2.3.5. Identidade do período

Mesmo que apresentada sob o aspecto de quatro imputações, eis que muitas vezes os doutrinadores e estudiosos do tema não consideram a identidade do período como elemento essencial dada a sua obviedade, acha-se por bem proceder-se à análise deste elemento de forma distinta para um maior entendimento.

Destarte, o fator tempo se acha como elemento essencial para a caracterização da bitributação internacional, eis que, “tende a estabelecer o momento em que nasceu para o

⁴³ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

sujeito passivo a obrigação de natureza tributária, bem como, para o Estado, o direito subjetivo de ter suas pretensões atendidas”⁴⁶.

Tal fator por vezes é subentendido pelos autores que muitas vezes nem chegam a considerá-lo quando da elaboração dos elementos essenciais da bitributação, por considerá-lo óbvio.

Nesse condão é o entendimento de Valter Pedrosa Barretto Junior⁴⁷:

Elemento óbvio, porém indispensável é a identidade do período, que encontra-se inserido na própria noção do fato gerador.

Do exposto, podemos concluir que a dupla tributação internacional é o fenômeno que ocorre quando dois ou mais Estados soberanos submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.

E também, o de Antônio de Moura Borges⁴⁸:

O fator tempo é, normalmente, considerado elemento essencial para a caracterização da dupla tributação. Alguns autores, entretanto, não o incluem na definição de dupla tributação, quer por considerá-lo óbvio (cf. *José Luis de JUAN PEÑALOSA, op. cit.*, p. 63), quer por reputar desnecessária a sua menção expressa, considerando que a identidade do elemento material do fato gerador implica a identidade do período (cf. *Manuel PIRES, Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, pp. 64 e 74).

Outros autores ainda consideram a necessidade de menção explícita da identidade do período apenas em relação aos impostos de fato gerador periódico, não já quanto àqueles de fato gerador instantâneo (cf. Manlio UDINA, *"Il diritto internazionale tributario"*, in *Trattato di diritto internazionale*, vol. X, p. 256).

Sem embargo, a não inclusão da identidade do período nos elementos essenciais para a definição ou caracterização da bitributação internacional se mostra temerária,

⁴⁶ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁴⁷ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁴⁸ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

mormente “que tal identidade é traço essencial da dupla tributação, o objeto definido, independentemente de os impostos serem de fato gerador instantâneo ou periódico”⁴⁹.

Já ao argumento apresentado no que se refere à identidade do período como intrínseco ao elemento material do fato gerador, não merece guarida, pois, são elementos distintos “do fato gerador, o primeiro configurando-se na descrição da situação de fato que lhe serve de suporte, e o outro, na indicação do momento em que se considera concretizado”.⁵⁰

Com efeito, tendo-se estudado as definições apresentadas de forma clara e objetiva, visto como abrangidos todos os elementos essenciais do objeto definido, a dupla tributação internacional, estudar-se-á neste momento os métodos de solução utilizados em combate a tal fenômeno.

2.4 Formas de combate à bitributação internacional

Tendo-se em vista que o fenômeno da bitributação internacional hoje se configura em um importante aspecto econômico e político considerado por potenciais investidores e também para a atração dos mesmos pelos países, este merece especial atenção no que tange as formas de se tratar seus efeitos nocivos.

Fazem-se necessárias a adesão de medidas concernentes a reduzir ou eliminar a bitributação internacional, medidas estas que podem ser adotadas pelos Estados ou pelos próprios contribuintes.

Francisco Daniel Holanda Noronha compreende a questão⁵¹ na seguinte forma:

⁴⁹ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

É de máxima importância que as políticas fiscais dos Estados tenham sempre em pauta o fenômeno em apreço, a fim de estabelecer normas com o objetivo de diminuir os efeitos danosos por ele acarretados, sem perder de vista a função exercida pela política fiscal como instrumento de política econômica, nem os objetivos primordiais do dirigismo econômico constitucional.

Destarte, configuram-se em duas principais formas as medidas tomadas pelos Estados em combate ao fenômeno da bitributação internacional bem como o tratamento aos seus efeitos, quais sejam medidas unilaterais e medidas bilaterais, estando inseridas nestas os métodos adotados pelos países com o escopo político-econômico e de controle fiscal, e também os realizados pelos próprios contribuintes mediante planejamento tributário.

2.4.1 Planejamento tributário internacional

Trata-se de um planejamento estratégico para uma “organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriores praticados”⁵².

Contudo há uma tênue linha entre o planejamento de tributos e a sonegação, problemas estes que “sempre existiram, mas nada comparado com a complexidade que se tem nos dias atuais, particularmente pelas possibilidades de manipulação internacional das formas evasivas ou elusivas”⁵³ muito em culpa da maior aproximação existente entre as nações face a velocidade da troca de informações, transmissão de dados, transportes e outros.

Para Heleno Taveira Tôres, isto ocasionou um impulso nos estudos e discussões que tratam desta matéria e visam dirimir esta questão tão delicada⁵⁴:

⁵² TÔRES. 2001b, p. 37.

⁵³ Ibid. p. 35.

⁵⁴ Ibid. p.36.

Com isso, os temas tributários conexos aos aspectos internacionais obtiveram um considerável impulso em termos de estudos e discussões, e são as celeumas sobre a *fraude fiscal internacional* e suas variantes, a evasão e a elusão fiscal internacional, cujo interesse de caracterização pertence ao Fisco, em correlação com o *planejamento tributário internacional*, de organização das estruturas empresariais e formas jurídicas, segundo os interesses dos contribuintes, para uma legítima economia de tributos, os assuntos que têm dominado os debates sobre os novos rumos da fiscalidade internacional.

Cumprido definir neste ponto o conceito e a finalidade do planejamento tributário para uma melhor compreensão do que trata o planejamento tributário internacional, deste modo, pode-se dizer que todas as atitudes lícitas que venham a ser tomadas pelos contribuintes, na “estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto final sobre as operações”⁵⁵, o que corresponde à noção de legítima economia de tributos.

Contudo, sabe-se “que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma atuação ilícita à conduta de organizar negócios”⁵⁶ de forma prévia, este fato se dá porque a intenção de otimizar a carga fiscal pode ser atingida por atitudes lícitas ou ilícitas (no caso evasão ou elusão fiscal) do contribuinte.

Heleno Taveira Tôrres clareia tal definição quando apresenta o planejamento tributário como um processo⁵⁷:

Melhor são as definições de planejamento tributário que procuram identifica-lo como “procedimento” de elaboração de um plano de ação para os sujeitos decidirem sobre a criação dos fatos jurídicos. Como bem assinalou José Artur Lima Gonçalves, “planejamento relaciona-se à idéia de estudo ou trabalho desenvolvido segundo métodos previamente estabelecidos, para a consecução de empreendimento determinado. Em matéria de direito tributário, visa precipuamente a evitar ou retardar a ocorrência do fato imponible, ou, ainda, simplesmente reduzir a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, na dinâmica de sua atividade empresarial”.

⁵⁵ TÔRRES. 2001b, p. 37.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid. p. 40.

Ainda, além de um processo, um método o planejamento tributário consiste em ser um meio interpretativo do sistema tributário “para que o contribuinte possa guiar-se com mais certeza e segurança na realização dos seus negócios sujeitos à imposição tributária, antecipando-se aos efeitos destes”⁵⁸.

Logo, pode-se considerar planejamento tributário como um meio interpretativo do sistema de normas tributárias executado por um processo organizado de medidas previamente estabelecidas no intuito de otimizar a legítima economia de tributos, seja para evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador ou simplesmente reduzir a carga tributária.

Outrossim, o planejamento tributário internacional em si “não é um instituto jurídico, mas um conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar relações e situações jurídicas à otimização da carga fiscal”⁵⁹.

Por isso que a constituição de uma definição, um conceito de planejamento tributário internacional se acha como umas das tarefas mais complexas, eis que, “deve servir para oferecer linhas de ação para um complexo de situações jurídicas, que, consideradas no âmbito do planejamento, em conjunto, assumem relevância própria”⁶⁰ na busca pela redução da carga tributária.

Ocorre que, na busca pela economia de tributos quando da tomada de decisão do tipo de planejamento a ser empregado no destino do investimento, inúmeros são os fatores a serem considerados e não apenas quanto ao país de origem, mas em especial quanto ao país de destino daí sua complexidade. Dentre estas várias opções e decisões a serem tomadas o âmbito operativo da atividade de planejamento, será instituído pela análise das peculiaridades de cada sistema tributário em suma, “das distintas qualificações que os ordenamentos utilizam, tais como “residência”, “estabelecimento permanente” etc., bem como o regime jurídico adotado para as operações típicas do planejamento tributário internacional [...] etc”⁶¹.

Seja como for, o planejamento tributário internacional tem por “objetivo analisar a incidência dos ordenamentos envolvidos e os efeitos que esta interpretação pode provocar

⁵⁸ TÔRRES. 2001b, p. 40.

⁵⁹ Ibid. p. 51.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid. p. 55.

sobre os bens ou rendimentos”⁶² e não somente a efetuar estudos dos ordenamentos estrangeiros, busca por outro lado, ser “um modelo de ação para o contribuinte, constituindo formas de economia tributária”⁶³.

Registra-se que os limites a que deve obedecer o planejamento tributário e o planejamento tributário internacional é o de ter por escopo objeto lícito. Para o planejamento tributário internacional tal tarefa deve ser tomada com maior acuidade, pois para este ser legítimo “deve ser compatível com todos os ordenamentos envolvidos”⁶⁴, ou seja não basta ser lícito em apenas um dos sistemas tributários envolvidos. A não observância destes limites incide nos crimes fiscais de evasão e elisão fiscal.

Tal procedimento vem se consolidando cada vez mais como forma empregada por empresas, investidores e contribuintes no combate ao fenômeno da bitributação internacional.

Concluindo, depreende-se que o planejamento tributário se constitui em um meio válido, pois em “nenhum momento o nosso ordenamento exige do contribuinte a busca da via negocial mais custosa em termos tributários”⁶⁵, e legítimo, se observados os limites do objeto lícito, para a economia de tributos.

2.4.2 Medidas unilaterais

⁶² TÔRRES. 2001b, p. 56.

⁶³ Ibid. p. 56.

⁶⁴ Ibid. p. 57.

⁶⁵ Heleno Taveira Tôrres ainda refere sobre o assunto que “Por se tratar de prerrogativa assegurada juridicamente, esta circunstância independe de qualquer planejamento tributário. É a Constituição Federal que lhe reserva autonomia para auto organizar-se garantindo-lhe o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV, XXVII e XXXII; art. 170 e seus incisos), dentre outros. A liberdade de ação das pessoas reconhecida a tutela pela Constituição Federal legitima o direito à economia de tributos, pela garantia de liberdade para desenvolver atividades econômicas, inclusive a liberdade contratual. Ibid.

As medidas tomadas em tratamento ao fenômeno em estudo, nada mais são do que as “normas de limitação do exercício da competência tributária que tendem a mitigar as consequências danosas”⁶⁶ por ele trazidas.

Fernanda Brusa Molino, assim considera as medidas unilaterais⁶⁷:

Entre as medidas unilaterais temos:

- Para países que adotem o princípio da universalidade, se pode por meio de leis nacionais serem estabelecidas isenções, aplicação de métodos de imputação, de redução de alíquotas ou de dedução na base de cálculo dos valores pagos no exterior.

De igual modo, entende Valter Pedrosa Barretto Junior⁶⁸:

Tais medidas tendentes a evitar ou a diminuir os efeitos da tributação internacional são medidas ordinariamente tomadas por países que adotam o princípio da universalidade (pelo critério da residência ou da nacionalidade) para o seu sistema tributário, pois tal sistema tributa quaisquer rendimentos, inclusive aqueles produzidos e já tributados no exterior.

Desta forma, com o objetivo de minorar os efeitos malévolos do fenômeno da dupla tributação internacional, tais estados adotam unilateralmente, através de leis nacionais, medidas como a concessão de isenção, a aplicação do método da imputação, da redução da alíquota ou o da dedução na base de cálculo dos valores pagos no exterior a título de tributos.

Portanto, têm-se que as medidas unilaterais são as adotadas por um único sistema tributário por meio de medidas como isenções e créditos de impostos e que por este motivo “devem encontrar-se em perfeita harmonia com os fins colimados por sua política fiscal”⁶⁹. Refere-se, por fim, que além das técnicas acima referidas, “existe o método da dedução,

⁶⁶ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁶⁷ MOLINO. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6626>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁶⁸ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁶⁹ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. op cit.

complementando o rol de medidas unilaterais utilizadas para evitar a bitributação internacional”⁷⁰.

2.4.2.1 Método da isenção

Trata-se de limitar o poder de tributar do Estado “sobre os rendimentos que possuem elementos de estraneidade, com a conseqüente atribuição, ao outro país, do exercício da prerrogativa de tributar o fato em comum”⁷¹.

Pode-se conceder, quando da utilização do método em voga, isenção integral ou progressiva da tributação sendo as rendas produzidas no exterior não são tributadas nem consideradas para fins de tributação para o primeiro caso ou o seu valor será “considerado para fins de tributação interna, determinando a alíquota do imposto que incidirá sobre as rendas obtidas internamente”⁷², no segundo caso.

Francisco Daniel Holanda Noronha também se manifesta acerca do assunto⁷³:

O mecanismo de tratamento da bitributação internacional em destaque comporta duas modalidades: a) a isenção integral (*full exemption*), que ocorre quando a renda estrangeira não é considerada para nenhum efeito, sendo excluída da base de cálculo do imposto, e b) a isenção progressiva (*exemption with progression*), na hipótese de o rendimento produzido alhures ser utilizado para o cálculo da alíquota progressiva que será utilizada na determinação do *quantum debeatur* do imposto devido.

⁷⁰ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁷¹ Ibid.

⁷² BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁷³ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. op. cit.

Assim sendo, o método da isenção pode ser entendido como o que exime “da tributação, total ou parcialmente, as rendas derivadas de fontes estrangeiras”⁷⁴.

2.4.2.2 Método da imputação ou método do crédito do imposto devido

Tal método consiste no “direito subjetivo de o contribuinte abater o imposto que foi pago no país da fonte do rendimento do imposto de mesma natureza devido no país de sua residência”⁷⁵, ou seja, diferentemente “do método da isenção, que considera a renda, o método da imputação refere-se ao imposto que incide sobre a renda”⁷⁶.

Nesta senda, o País da residência tributará a renda global do contribuinte, considerando um crédito referente a este imposto pago no país da fonte do rendimento, podendo ser estes valores integralmente abatidos ou não. Caso sejam os valores integralmente abatidos, o país da residência deduzirá “a quantia total do imposto efetivamente paga no Estado da fonte”⁷⁷ e caso não sejam os valores pagos integralmente a imputação implicará no “abatimento parcial do imposto estrangeiro, tendo em vista que o imposto pago no exterior será dedutível até o limite do montante do valor do tributo cobrado no Estado da residência”⁷⁸.

Isto ocorre, pois, tal qual o método da isenção o sistema da imputação se apresenta sob dois aspectos, quais sejam, a imputação integral e a imputação ordinária.

Cumprido referir, por último, que a “legislação brasileira adota o sistema do crédito de imposto ordinário, estando previsto nos arts. 103 e 395 do RIR/99. Ademais, o art. 55 da Lei n. 10.637 [...], estabelece indicativo para maior aplicação do crédito do imposto”⁷⁹.

⁷⁴ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁷⁵ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁷⁶ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. op. cit.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. op. cit.

2.4.2.3 Método da dedução e método da redução de alíquota

São providências tomadas que implicam na redução no poder de tributar inerente ao Estado, medidas estas por ele mesmo adotadas no condão de mitigar os efeitos da bitributação internacional.

O método da dedução consiste em ser o imposto pago no estrangeiro considerado como despesa e que, portanto, será “facultado ao contribuinte deduzi-lo da base de cálculo do imposto a ser pago em seu domicílio”⁸⁰.

Por sua vez, com o método da redução “determinados rendimentos produzidos no exterior serão tributados com alíquota reduzida”⁸¹, contudo, mesmo que ocorra um arrefecimento nos efeitos da bitributação, na realidade, tal medida, “está longe de se prestar com eficiência à solução do problema da bitributação internacional”⁸².

2.4.3 Considerações sobre as medidas unilaterais de tratamento à bitributação internacional

Como se pode depreender da análise dos métodos apresentados, “as medidas adotadas unilateralmente apenas têm o condão de atenuar os efeitos da dupla tributação internacional, não constituindo, a rigor, medidas para solução deste problema”⁸³.

Considerando que estes remédios adotados unilateralmente, ainda que sejam mais facilmente adotados “na prática elas se mostram inadequadas e insuficientes para tal

⁸⁰ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁸¹ BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid.

mister”⁸⁴, seus efeitos se tornam limitados e inadequados tendo-se em vista “o sacrifício unilateral que envolvem, o seu caráter limitado, no sentido de que geralmente visam apenas a alguns impostos”⁸⁵ e principalmente pois não tendem a abranger “a grande diversidade dos atuais sistemas tributários, assim como a sua crescente complexidade”⁸⁶.

Resta, pois, demonstrado que tais medidas se configuram em meros placebos na solução dos problemas e dos efeitos ocasionados pelo fenômeno da bitributação internacional, que por sua complexidade e importância demandam esforços conjuntos dos Estados através de convenções internacionais.

2.4.4 Métodos bilaterais ou multilaterais

São indubitavelmente os métodos mais utilizados no combate à bitributação internacional e seus efeitos danosos, tais medidas se configuram em acordos bilaterais onde dois ou mais Estados se empenham em lançar os esforços indispensáveis para tal fim e, “por conseguinte, desenvolver o comércio entre eles, visando maiores lucros e a crescente entrada de capital em suas economias”⁸⁷.

Destacam-se nesse contexto dois modelos de convenção que traçam as diretrizes de elaboração de tratados internacionais em matéria tributária a fim de evitar a bitributação internacional, quais sejam, a Convenção das Nações Unidas (ONU) e a Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Com destaque para a convenção modelo da OCDE, que é, sem embargo, a convenção-modelo mais aplicada “quando da celebração de acordos que objetivem a eliminação da bitributação internacional, seja pelo grande número de países que o compõem [...] seja pelo fato de ter servido de base para outras convenções-modelo”⁸⁸.

⁸⁴ NORONHA. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid.

O modelo elaborado pela OCDE estabelece o modo de concepção dos convênios internacionais, ou seja, quando se tratar de convênios internacionais para evitar a bitributação, os mesmos devem seguir “tais disposições, já que os convênios internacionais devem ser cumpridos pelos Estados contratantes do mesmo modo que sua legislação nacional, sendo que tais convênios estão no mesmo patamar que as Constituições Federais dos Estados partes”⁸⁹.

Fernanda Brusa Molino elucida com maestria esta prioridade que possuem os convênios sobre a legislação interna⁹⁰:

A prioridade dos convênios sobre a legislação interna deriva dos princípios de hierarquia e de competência, de modo que as disposições dos mesmos podem resultar afetadas pelas eventuais modificações que se produzem na normativa interna.

Assim, a prioridade da normativa dos convênios para evitar a bitributação sobre a legislação interna vem a salvaguardar que todo o sistema de coordenação de soberanias fiscais que os Estados contratantes tenham pactado não seja alterado pela vontade unilateral de um deles.

Os convênios internacionais, inclusive aqueles para evitar a bitributação são de cumprimento obrigatório pelos poderes públicos, devendo ser executados de modo efetivo. Assim, as disposições dos tratados internacionais prevalecem frente aos preceitos da própria lei nacional, como estabelece a Constituição Federal.

Portanto, a prioridade dada aos convênios internacionais pactuados sob a égide do modelo da OCDE tem o escopo de garantir uma maior segurança ao contribuinte tendo-se em vista que eventuais alterações das normas internas de um Estado não afetarão o avençado.

Dentre os convênios internacionais contra a dupla tributação ainda se acham como mais comuns as bilaterais, as convenções multilaterais ainda não muito comuns e “só disciplinam a tributação de alguns objetos, como veículos automotores, dada a grande

⁸⁹ MOLINO. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6626>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁹⁰ Ibid.

dificuldade de obter soluções harmonizadas com base nos diversos sistemas tributários”⁹¹ e nas demais particularidades de cada Estado.

Para Valter Pedrosa Barreto Junior⁹², tendo-se em vista cada particularidade dos Estados signatários se podem traçar as diretrizes de arrefecimento de suas competências tributárias bem como outras questões pertinentes não só no campo jurídico como também econômico:

Por meio de tratados e convenções internacionais podem os Estados contratantes delimitar suas respectivas competências tributárias, enquanto estados da fonte produtora dos rendimentos ou estados da residência (da matriz). Assim, poderão limitar sua soberania tributária, estabelecendo, ainda, alívios e isenções, tudo com vistas a evitar o fenômeno da bitributação internacional.

Desta maneira, os Estados contratantes poderão estabelecer regras como a de: **a)** reservar-se com exclusividade a tributação de determinadas espécies de rendimentos a cada um dos Estados, devendo o Estado a que não foi reservado o direito de tributar certos rendimentos renunciar-lhes a tributação; ou a de **b)** determinar-se as espécies de rendimentos tributáveis tanto pelo Estado da residência, quanto pelo Estado da fonte, atribuindo-se a um deles a obrigação de eliminar ou atenuar a dupla tributação, por meio da concessão de isenções, ou da aplicação dos métodos de imputação.

[...]

Por meio dos tratados e convenções internacionais, podem, também, os estados contratantes estabelecerem como objetivo a eliminação da bitributação internacional econômica (e não apenas a jurídica). Assim, o Estado da residência poderá conceder a dedução dos valores pagos por outro sujeito passivo com tributos no estrangeiro. É o caso de uma empresa residente que detenha ações ou cotas de uma outra empresa residente no exterior e que, ao receber dividendos desta sociedade, poderá deduzir a parte proporcional do imposto pago por esta empresa no estado da fonte.

Ocorre que, as convenções bilaterais por vezes não conseguem eliminar totalmente os efeitos da bitributação internacional, o que de fato ocorre é que “apenas atenuam os seus efeitos, sendo que, em determinadas circunstâncias, implícita ou explicitamente, deixam

⁹¹ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁹² BARRETTO JUNIOR. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 6 set. 2011.

que ela subsista, principalmente em se tratando de matérias não consideradas básicas”⁹³ e que por isso não ocorre o entendimento entre os Estados.

Outro fator importante que influi na eficácia dos acordos bilaterais ou multilaterais no combate à bitributação internacional é a sua aplicação que pode se dar de forma incorreta, mesmo que a convenção avençada possua institutos eficazes de combate. Neste ponto “o contribuinte prejudicado não dispõe de uma autoridade judiciária internacional a que se possam dirigir para lograr a eliminação da dupla tributação”⁹⁴ e em muitos casos as autoridades judiciárias pátrias nem sempre têm competência para solucionar tais questões “oriundas da má interpretação e aplicação das convenções internacionais, especialmente se praticadas por ambos os Estados contratantes”⁹⁵.

Caso ocorra a subsistência da bitributação internacional em desavença ao disposto na convenção internacional poderá o contribuinte recorrer ao procedimento amigável, se previsto pela convenção internacional por meio dos quais as “autoridades da área de tributação dos Estados contratantes tentam resolver as dificuldades ou as dúvidas provenientes da interpretação ou da aplicação da convenção”⁹⁶, contudo, não há garantias de que se chegará a algum acordo.

Ainda que imperfeita, “e tendo em vista a insuficiência das medidas unilaterais e a grande dificuldade em firmar convenções multilaterais”⁹⁷, as convenções bilaterais se configuram no meio mais eficaz de combate aos efeitos do fenômeno da bitributação internacional, como se verá no próximo capítulo quando se estudará a eficácia dos tratados internacionais em matéria tributária contra a bitributação internacional no direito interno brasileiro.

⁹³ BORGES. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em: 6 set. 2011.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Ibid.

3 DOS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO

Conforme abordado no capítulo anterior viu-se que as medidas de tratamento aos efeitos da bitributação internacional, na maioria das vezes se constituem em métodos paliativos que pouco ou em nada modificam a situação fiscal, bem como se verificou “que a celebração de tratados para evitar a bitributação apresenta-se como medida importante para o desenvolvimento do comércio internacional, ainda mais com a consolidação do fenômeno da globalização”¹ e como o meio mais viável e efetivo de combate ao fenômeno em pauta.

Contudo, questões surgem quanto à eficácia destes tratados internacionais de natureza tributária, de forma que, passar-se-á à análise de seus institutos objetivando solucionar tais questões para ao fim tentar chegar a uma resposta quanto à aplicabilidade e o efeito de tais acordos no combate à dupla imposição fiscal internacional.

3.1 Histórico do direito dos tratados

O antecedente histórico mais remoto que se tem notícia de um tratado internacional, e por isso que é considerado como o primeiro celebrado no mundo, remonta àquele “referente à paz entre o Rei dos Hititas, Hattusil III, e o Faraó egípcio da XIX^a dinastia Ramsés II, concluído por volta de 1280 e 1272 A.C. e que pôs fim à guerra nas terras sírias”² e “parece ter sido realmente cumprido, pois a história nos traz uma época de paz e cooperação entre esses povos durante décadas seguidas”³.

¹ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006 p. 20.

² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados Internacionais*. 2^a ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 35.

³ PACÍFICO, Andréa Pacheco. *Os tratados internacionais e o direito constitucional brasileiro*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, pág. 40.

O que é importante conhecer sobre tal tratado é que este dispôs não somente acerca da paz entre os dois reinos, mas também de outras questões como alianças militares, comércio, extradições e migrações, dando indícios dos princípios consuetudinários que norteariam a política dos tratados desde a antiguidade, que foram o “*livre consentimento, da boa-fé dos contratantes e da norma pacta sunt servanda*”⁴.

Com efeito, o aumento das relações internacionais bem como a crescente solidariedade entre os países, dentre outros fatores determinantes da globalização, já no século XX, “entram em cena como Pessoa Internacional as Organizações Internacionais, até o momento não caracterizadas como objeto de estudo do Direito das Gentes”⁵, causando a necessidade de se codificar os tratados internacionais face sua importância nas relações internacionais e como fonte do direito internacional, surgindo, desta maneira, “o Direito dos Tratados no âmbito do Direito Internacional Público e no âmbito do Direito Interno – constitucional – dos Estados, levando a uma distinção na análise da matéria”⁶.

O primeiro passo foi dado, de forma embrionária, “na Convenção de Havana em 1928, até hoje só ratificada por oito Estados (Brasil, Equador, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá, Peru e República Dominicana)”⁷.

Contudo, o passo categórico na evolução do direito dos tratados foi dado com a Convenção de Viena de 1969, resultado do trabalho realizado pela Comissão de Direito Internacional – CDI “sob os auspícios das Nações Unidas”⁸.

Os estudos para a convenção se iniciaram em 1950 entrando na fase ativa somente em 1961, concluindo-se somente “em 1969 tantos foram os problemas surgidos em toda a sua complexidade assim que se entrou no pormenor das regras aplicáveis”⁹, tanto é que entrou em vigor internacional em 27 de janeiro de 1980.

Não obstante os obstáculos encontrados e o tempo de exaustivos estudos que culminaram no dia de 23 de maio de 1969 na Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, pode-se dizer sem embargos que a mesma “é um êxito notável e um exemplo de conciliação bem sucedida entre a codificação pura e simples de regras preexistentes e o seu

⁴ MAZZUOLI. 2004, p. 36.

⁵ Ibid.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ NGUYEN QUOC, Dinh; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 121.

desenvolvimento progressivo”¹⁰ que por estas razões também é conhecida como o Código dos Tratados ou o “tratado dos tratados”¹¹ se constituindo indubitavelmente em um “dos mais importantes documentos concluídos na história do direito internacional público”¹².

Houve ainda a Convenção celebrada em 1986 conhecida como Viena II, nos mesmos moldes da anterior sé que desta feita “versando sobre tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou somente entre Organizações Internacionais”¹³.

O Brasil tornou-se parte da convenção de Viena em 2009, até então vigia a Convenção de Havana de 1928, porém é importante salientar que a convenção de Viena se reveste de autoridade jurídica mesmo diante de Estados não signatários, por ser “geralmente aceita como “declaratória de direito internacional geral”, expressando direito consuetudinário, consubstanciado na prática reiterada dos Estados no que diz respeito à matéria nela contida”¹⁴.

3.2 Conceito e terminologia dos tratados

A convenção de Viena teve como preocupação primordial dar uma definição precisa do que vem a ser considerado como um tratado internacional. Tal inquietação se deu tendo-se em vista a “falta de precisão que os autores representativos do denominado Direito Internacional Clássico vinham caracterizando este instrumento”¹⁵, bem como pela terminologia empregada para os tratados que “é bastante imprecisa na prática internacional”¹⁶, muito em razão de que, na verdade, “não há um termo padrão”¹⁷ a ser utilizado.

¹⁰ NGUYEN QUOC, Dinh; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 121.

¹¹ Ibid.

¹² MAZUOLLI. 2004, p. 38.

¹³ PACÍFICO. 2002, pág. 41.

¹⁴ MAZUOLI. op. cit., p. 38.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ ARAUJO, Nadia de. *Direito internacional privado: Teoria e prática brasileira*. 4ª ed. São Paulo: Renovar, 2010, p. 143-144.

¹⁷ PACÍFICO. op. cit., pág. 41.

Assim, assevera-se que sempre houve certa anfibia para a determinação do conceito de tratado internacional e das terminologias a serem empregadas aos seus diversos tipos.

Relativamente à conceituação de tratado, encontra-se uma definição no art. 2º da convenção de Viena de 1969, onde consta que tratado “significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Com efeito, pode-se iniciar a consecução do conceito de tratado como sendo um “acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, regido pelo *direito das gentes*, visando a produzir imprescindivelmente *efeitos jurídicos* para as partes contratantes”¹⁸, ou em outras palavras seria o mesmo que dizer que “*tratado designa qualquer acordo concluído entre dois ou mais sujeitos de direito internacional, destinado a produzir efeitos de direito e regulado pelo direito internacional*”¹⁹.

Destarte, da conceituação dada pela Convenção de Viena exprime-se o que se pode nomear de “*elementos essenciais* configurativos do conceito de tratado internacional, quais sejam”²⁰: acordo internacional; celebrado por escrito; concluído entre Estados; celebrado em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos; ausência de denominação específica.

Ao proferir-se que se trata de um acordo internacional deve-se inicialmente pressupor que há um “concurso de vontades entre as partes concordantes”²¹ e que “o direito internacional tem por princípio o livre consentimento das nações”²², ou seja a conclusão de um acordo deve ser analisado sob a ótica deste princípio que é considerado “um dos mais importantes elementos dos tratados internacionais”²³.

Por serem os tratados, como já exaustivamente explanado no presente estudo, a principal fonte do Direito Internacional seria estranho que eles não expressassem exatamente aquilo que fora acordado livremente pelas partes, pois, se não houver “a

¹⁸ MAZZUOLI. 2004, p. 40, grifo do autor.

¹⁹ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 120, grifo do autor.

²⁰ MAZZUOLI. op. cit., p. 41, grifo do autor.

²¹ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. op. cit., p. 120.

²² MAZZUOLI. op. cit., p. 41.

²³ Ibid.

convergência de vontade dos Estados, por consentimento, não há acordo internacionalmente válido”²⁴.

Isso não implica, contudo, que um tratado não possa nascer de uma declaração unilateral de vontades, contudo, mister que se ache a aceitação da outra parte concordante, se não vejamos o que nos trazem Dinh Nguyen Quoc, Dinh; Patrick Daillier e Alain Pellet²⁵:

Não se traduz necessariamente uma aceitação paralela e simultânea: um tratado pode nascer de uma declaração unilateral de vontade de uma parte, seguida da aceitação de outra, ou de uma declaração coletiva que tenha sido objecto de aceitações unilaterais posteriores: assim, por exemplo, a França aceitou, por declarações datadas de 18 e 20 de março de 1982 dirigidas ao Director-Geral da Força Multinacional do Sinai, participar nesta e aceitou, interpretando-os, os princípios que a regiam, fixados pelo Protocolo de 3 de Agosto de 1981 entre o Egito, Israel e os Estados Unidos, do qual não fazia formalmente parte [...]

Por seu turno, a forma escrita embora não considerada inerente a qualquer tratado, pois o artigo 3º da Convenção²⁶ de Viena de 1969 admite a existência de tratados não escritos, deve sempre ser observada e “acompanhar os tratados cuja formação, existência e término devessem ficar ao abrigo da Convenção”²⁷.

Isso porque os tratados internacionais são acordos fundamentalmente formais, diferentemente do que ocorre com o costume que, por sua vez, ainda que resulte de um “acordo entre sujeitos de direito internacional, com vistas a também produzir efeitos jurídicos, é desprovido da mesma formalidade”²⁸ com a qual com que se leva a efeito que se tem para a produção do texto convencional.

²⁴ MAZZUOLI. 2004, p. 42.

²⁵ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 120.

²⁶ **Artigo 3 Acordos Internacionais Excluídos do Âmbito da Presente Convenção**

O fato de a presente Convenção não se aplicar a acordos internacionais concluídos entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, ou entre estes outros sujeitos de Direito Internacional, ou a acordos internacionais que não sejam concluídos por escrito, não prejudicará: **a)** a eficácia jurídica desses acordos; **b)** a aplicação a esses acordos de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção às quais estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção; **c)** a aplicação da Convenção às relações entre Estados, reguladas em acordos internacionais em que sejam igualmente partes outros sujeitos de Direito Internacional.

²⁷ BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pág. 1.

²⁸ MAZZUOLI. op. cit., p. 42.

De outra maneira, dizer que os tratados devam ser concluídos entre Estados não significa que tais instrumentos só poderão ser estritamente, realizados entre países, mas sim, que como atos jurídicos internacionais, estes “só podem ser concluídos por entes capazes de assumir direitos e obrigações no âmbito externo”²⁹, ou seja, para que haja um tratado devem ser as partes sujeitos de direito internacional.

Tal ressalva se faz, pois, houve época em que somente aos Estados eram atribuídos os pressupostos de serem considerados sujeitos de direito internacional onde, deste modo, “os tratados não podiam ser senão interestatais”³⁰.

Ocorre que, após a segunda Convenção de Viena realizada em 1986, organizações internacionais como a ONU e a OEA, passaram a também desfrutar da “capacidade internacional para a celebração de tratados”³¹. Há, portanto a possibilidade de existirem tratados entre Estados e Organizações Internacionais e entre duas ou mais Organizações Internacionais. Em razão disso que hoje na doutrina pátria impera o entendimento de que tratado é todo o acordo formal realizado entre sujeitos de direito internacional, não mais se acha em uso a terminologia restritiva aos Estados.

Como o conceito de tratado necessita abranger não somente o conteúdo do acordo celebrado, mas também o instrumento que formaliza o mesmo deve-se ter em voga, portanto, que um tratado internacional pode-se dar em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos.

Tendo-se tratado como expressão genérica, as terminologias empregadas se acham imprecisas e empregadas sem quaisquer conjecturas sendo que algumas destas nomenclaturas se desenvolveram apenas com a prática.

Para o entendimento do exposto tem-se a lição de Carlos Alberto Di Lorenzo³²:

A terminologia dos tratados é imprecisa e é utilizada sem nenhum rigor científico, como podemos verificar na seqüência:
O tratado é utilizado para acordos solenes, como por exemplo: o Tratado de Assunção de 26 de março de 1991, que criou o Mercosul.

²⁹ MAZZUOLI. 2004, p.42.

³⁰ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 120.

³¹ MAZZUOLI. op. cit., p. 43.

³² LORENZO, Carlos Alberto Di. *Direito internacional público e privado*. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2010, p. 94-95.

A convenção implica tratado que cria normas gerais, como por exemplo: a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas de 1961.

A declaração é utilizada para os acordos que criam princípios jurídicos ou que afirmam uma ação política comum, podemos citar como exemplo a Declaração do Rio de Janeiro do Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992.

O pacto também é um tratado solene, como verificamos no Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966.

O Acordo é utilizado para os tratados de cunho econômico e comercial.

A concordata implica acordos que são assinados pela Santa Sé a respeito de assuntos religiosos. Trata de matéria que seja da competência comum da igreja e do Estado.

O protocolo consiste em acordos complementares, pois implica regramentos, de modo a proporcionar uma maior regulamentação de determinada temática. A título de exemplo, citamos o Protocolo de Ouro Preto (POP), que cria estrutura institucional definitiva no Mercosul do ano de 1994.

Logo, não há uniformidade no uso preciso de denominação das espécies de tratados. As denominações mencionadas são as mais utilizadas, mas ainda existem outras, como por exemplo, a Carta.

Ora, o que importa, realmente, saber para que se configure a existência de um tratado é se neste se acham “os seus requisitos ou elementos essenciais, acima estudados, não a denominação que lhe é atribuída”³³.

De abordagem apresentada no presente tópico estudado restam evidenciadas algumas considerações que corroboram para o melhor entendimento de que foi referido, de forma que se apreenda a razão de ser dos elementos essenciais configurativos que se relacionam às próprias condições de validade dos tratados.

Para tanto, toma-se a lição de Saulo José Casali Bahia, da qual restam manifestados os seguintes elementos³⁴:

- a) o consentimento, sem o qual o ato internacional envolvendo duas ou mais pessoas de direito internacional deveria ser considerado como ato unilateral de uma delas relativamente a outra (ou outras);
- b) a personalidade internacional dos acordantes, pois não é possível a existência de um tratado internacional sem que as partes possuam a qualidade de pessoas de direito internacional;
- c) a regência pelo direito internacional, pois o controle do consentimento (aí incluindo-se a forma e o objeto) e dos efeitos jurídicos do acordo não fica a cargo do direito interno das partes no tratado.

³³ MAZZUOLI. 2004, p. 47.

³⁴ BAHIA. 2000, p. 3.

Por fim, aquém da dificuldade que se encontra para a produção de um conceito preciso de tratado, há a possibilidade de se perceber um “núcleo comum, o que permite definir tratado internacional como um *acordo de vontades entre pessoas de direito internacional, regido pelo direito das gentes*”³⁵.

3.2.1 Procedimento

Por procedimento entender-se-á como todos os passos que são desenvolvidos no “processo de formação dos tratados internacionais, bem como sua entrada em vigor no âmbito internacional”³⁶.

É cediço que os tratados internacionais “são atos, em princípio solenes, cuja conclusão requer a observância de uma série de formalidades rigorosamente distintas e sucessivas”³⁷. Pode-se, assim, distinguir estas formalidades em quatro fases: “*a*) a das negociações preliminares, *b*) a da assinatura ou adoção, pelo Executivo; *c*) a da aprovação parlamentar (*referendum*) [...], *d*) a da ratificação ou adesão do texto convencional”³⁸.

Destas mesmas fases, incluindo-se a promulgação e publicação, tem-se que podem ser divididas ainda em internacionais e internas. Todavia, tal dicotomia é meramente didática e tem o intuito de evidenciar as fases que devem observar o regramento da Convenção de Viena de 1969 que, evidentemente, são os atos praticados nas fases internacionais.

Deste modo, para uma melhor compreensão do procedimento que passam os tratados internacionais desde as negociações preliminares até sua entrada em vigor cumpre estudar as fases supracitadas de forma um pouco mais particular.

³⁵ BAHIA. 2000, p. 3, grifo do autor.

³⁶ MAZZUOLI. 2004, p. 71.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid. p. 71-72.

3.2.1.1 Das negociações preliminares e da assinatura dos tratados

As negociações ocorrem no memento preliminar da formação dos tratados internacionais onde são discutidos os termos e as matérias pertinentes ao acordo que se quer ver consolidado.

Primeiramente são eleitos representantes pelos sujeitos de Direito Internacional participantes para que estes possam iniciar as negociações preliminares e posteriormente firmar os tratados. O que importa verdadeiramente nesta fase é que as partes possuam capacidade internacional para representar os Estados ou Organizações Internacionais além de todos os poderes necessários para assinar tais tratados.

A escolha da autoridade competente para participar das negociações é feita mediante o que consta do “direito constitucional de cada Estado e quem detém o poder de designar os plenipotenciários e de lhe conferir os plenos poderes é a autoridade investida pela Constituição do Estado da competência para negociar”³⁹., conforme preceituado pelos arts. 2, 1, c e 7 da Convenção de Viena de 1969.⁴⁰

No caso pátrio “cabe ao Presidente da República manter relações com os Estados estrangeiros e é da missão do Ministro das Relações Exteriores negociar e assinar os Tratados Internacionais”⁴¹.

³⁹ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 130.

⁴⁰ **Artigo 2 Expressões Empregadas** 1. Para os fins da presente Convenção: c) "plenos poderes" significa um documento expedido pela autoridade competente de um Estado e pelo qual são designadas uma ou várias pessoas para representar o Estado na negociação, adoção ou autenticação do texto de um tratado, para manifestar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado ou para praticar qualquer outro ato relativo a um tratado;

Artigo 7 Plenos Poderes 1. Uma pessoa é considerada representante de um Estado para a adoção ou autenticação do texto de um tratado ou para expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado se: a) apresentar plenos poderes apropriados; ou b) a prática dos Estados interessados ou outras circunstâncias indicarem que a intenção do Estado era considerar essa pessoa seu representante para esses fins e dispensar os plenos poderes. 2. Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado: a) os Chefes de Estado, os Chefes de Governo e os Ministros das Relações Exteriores, para a realização de todos os atos relativos à conclusão de um tratado; b) os Chefes de missão diplomática, para a adoção do texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado junto ao qual estão acreditados; c) os representantes acreditados pelos Estados perante uma conferência ou organização internacional ou um de seus órgãos, para a adoção do texto de um tratado em tal conferência, organização ou órgão.

⁴¹ PACÍFICO. 2002, p. 43.

Igualmente, quando se tratar de outro Estado soberano que porventura faça parte das negociações de um tratado quem o representara será “seu Chefe de Estado, algum plenipotenciário ou outro representante escolhido para tal fim. No âmbito das Organizações Internacionais, cabe ao Secretário-Geral ou a outro funcionário”⁴² que venha a ser previamente escolhido para representar a Instituição.

O lugar onde ocorrem as negociações pode ser no “território de uma das partes ou um lugar neutro, previamente escolhido pelos partícipes. Entretanto, se a negociação for coletiva, geralmente é em uma conferência diplomática que se realizam as negociações”⁴³.

Via de regra todo sujeito internacional pode celebrar um tratado internacional, contudo, “nem sempre a circunstância de ser uma pessoa internacional significa que a mesma possua capacidade internacional para firmar tratados, pois esta última capacidade pode encontrar-se, por alguma razão, limitada”⁴⁴.

Atualmente não se acham mais discussões quanto à capacidade internacional dos Estados Soberanos, tampouco das Organizações Internacionais, ainda que estas possam ver restringida tal capacidade para firmar tratados no ato de sua constituição, já que a capacidade destas organizações para “concluir tratados vem expressa no art. 6º da Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados entre Estados e Organizações Internacionais e entre Organizações Internacionais, de 1986”⁴⁵ onde se estabeleceu que a capacidade da organização será regida pelas regras internas das mesmas⁴⁶.

Esta mesma limitação de capacidade que de modo algum se mostra absoluta em relação aos sujeitos internacionais já mencionados “avultam diante das demais pessoas de direito das gentes”⁴⁷, como é o caso dos insurgentes, (facções de revolução armada contra governos constituídos que ainda não possuem controle de parcela do território).

Com efeito, escolhidas as autoridades competentes, autoridades estas que foram devidamente indicadas na observância do direito constitucional que lhe é peculiar e investidas de capacidade internacional para proceder as negociações, para representar cada sujeito internacional projetos “de textos são submetidos à discussão, provocando emendas

⁴² PACÍFICO. 2002, 43-44.

⁴³ Ibid. p. 45.

⁴⁴ BAHIA. 2000, p. 17.

⁴⁵ MAZZUOLI. 2004, p. 77.

⁴⁶ **Art. 6 – Capacidade das organizações internacionais para concluir tratados.** A capacidade de uma organização internacional para concluir tratados é regida pelas regras da organização.

⁴⁷ BAHIA. op. cit., p. 18.

ou contra-propostas ou as duas coisas ao mesmo tempo”⁴⁸, a redação dos textos é por vezes obra de peritos no assunto que seguem os negociadores, havendo avanço nas negociações e discussões em direção a um acordo sendo os projetos emendados ou não estes serão também adotados “e tornam-se as disposições do futuro tratado”⁴⁹.

Estando as partes contratantes em comum acordo quanto aos termos do texto concluído do instrumento internacional pode-se dizer que o tratado foi concluído e que neste mote já existe um projeto de tratado constituído por um preâmbulo, uma parte dispositiva e eventualmente anexos⁵⁰.

Por fim, superados todos os pormenores e finalizadas as negociações “procede-se à assinatura, que, presentemente, significa apenas o *aceite precário* e provisório do tratado, não acarretando efeitos jurídicos vinculantes”⁵¹, para tanto mister que haja o aval posterior na forma da ratificação pelo Estado uma vez que os tratados passam a vigorar somente após esta e “jamais com a simples assinatura dos delegados previamente habilitados”⁵²

Resumidamente podemos caracterizar a fase das negociações preliminares e da assinatura com o que dispõe Rodrigo Maitto da Silveira⁵³:

Na fase de negociação ocorre a formulação do texto do tratado, que será então submetido a posterior ratificação por cada um dos Estados envolvidos. Esta fase termina com a assinatura, que visa tornar autêntico o texto do tratado, sem implicar expressão de vontade definitiva, ou seja, não cria vínculo convencional, mas apenas expressa a intenção de assumir esse vínculo.

⁴⁸ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 133.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Neste sentido refere Valério de Oliveira Mazzuoli: Findas as negociações, tem-se o tratado como concluído. Neste ponto já existe um *projeto de tratado* composto por: *a)* um *preâmbulo*, que elenca os nomes das partes-contratantes e expõe os motivos a que se destina a consecução do acordo; *b)* uma parte *dispositiva*, que representa o corpo do texto do tratado, onde estão expostos os princípios e regras do compromisso internacional, contando também com algumas *cláusulas finais*, que se destinam a regulamentar alguns procedimentos próprios do tratado, como sua entrada em vigor, duração, futuras adesões, possibilidade de emendas e reservas; e *c)* eventualmente alguns *anexos*, que contém elementos técnicos que complementam o texto do compromisso internacional e auxiliam as partes no seu regular cumprimento. MAZZUOLI. 2004, p. 81.

⁵¹ Ibid.

⁵² PACÍFICO. 2002, p. 46.

⁵³ SILVEIRA. 2006, p. 80.

Como se vê findada a fase das negociações preliminares significa apenas que o Estado “aceita a forma e o conteúdo do tratado negociado, sem manifestar o seu aceite de modo definitivo”⁵⁴. Por seu turno a assinatura põe fim às negociações e representa apenas o conteúdo da vontade das partes constituindo-se em uma manifestação meramente formal, pois, é nas fases seguintes de formação dos tratados que ocorre a vinculação definitiva que acaba por gerar os efeitos jurídicos que deles decorrem.

3.2.1.2 Da aprovação parlamentar (referendo) e da ratificação dos tratados

Com a adoção dos termos textuais mediante a assinatura do instrumento internacional do tratado marca-se apenas o fim da fase de negociações, o que “não significa que o tratado se imponha aos Estados que o assinaram [...] o efeito obrigatório do tratado resulta da expressão do consentimento a estar vinculado por ele”⁵⁵, o que ocorrerá posteriormente com a ratificação, por cada Estado participante, destes mesmos termos.

Também chamada de “fase constitutiva”⁵⁶ é nesta que mediante a ratificação “se confirma o texto do tratado e, em caráter definitivo, o Estado atesta a sua vontade de obrigar-se internacionalmente”⁵⁷.

A competência para a ratificação é exercida ordinalmente pelo Chefe do Executivo, podendo em alguns casos haver necessidade de prévia aprovação pelo poder legislativo, a exemplo do que ocorre no Brasil, em que a competência para a ratificação é atribuída ao Presidente da República pela “Carta Constitucional, em seu artigo 84⁵⁸, inciso VIII”⁵⁹, onde mesmo após a ratificação “o tratado, é ainda, *promulgado* por decreto do Presidente da República, e *publicado* no *Diário Oficial da União*”⁶⁰. Estas etapas, por sua vez, são

⁵⁴ MAZZUOLI. 2004, p. 81.

⁵⁵ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 137.

⁵⁶ Esta terminologia é utilizada essencialmente por Alberto Xavier.

⁵⁷ SILVEIRA. 2006, p. 75.

⁵⁸ **Art. 84.** Compete privativamente ao Presidente da República:[...] VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

⁵⁹ SILVEIRA. op. cit., p. 80.

⁶⁰ MAZZUOLI. op. cit., p. 72.

simplesmente complementares às anteriores sendo adotadas pelo país no intuito de que os tratados passem a ter aplicabilidade e executoriedade internas.

Sobre a promulgação e publicação nos esclarece Alberto Xavier⁶¹:

A promulgação, por decreto do Presidente da República, é o ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para sua conclusão. A promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo efeitos “ex tunc” com relação às datas previstas no tratado para a vigência deste (Parecer Normativo CST nº 3/79).

Como já mencionado, no caso brasileiro antes que o tratado assinado pelos representantes seja ratificado ele deve ser submetido “à apreciação e aprovação do Poder Legislativo”⁶², “costumeiramente formalizada por meio de decreto legislativo – do projeto de tratado, especialmente quando o acordo internacional acarrete “encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”⁶³, a obrigatoriedade desta aprovação prévia decorre do disposto no art. 49, inciso I da Constituição Federal⁶⁴.

Salienta-se que este *referendum* estabelece uma autorização para ratificação do tratado, estando limitado à permissão ou à rejeição da ratificação, não sendo possível uma permissão parcial ou a interferência no conteúdo do acordo, admitindo-se apenas reservas ao texto. Isto posto, salienta-se que existindo uma rejeição parcial ou alguma proposta para alteração do texto do tratado submetido ao crivo do congresso nacional implica-se na rejeição global do mesmo, eis que, conforme disposto pela Carta Magna é absoluta a competência do Chefe do Poder Executivo para celebrar tratados internacionais e, igualmente, a negociação de seus termos, ainda que seja muitas vezes representado nesta fase por integrantes do Ministério das Relações Exteriores⁶⁵.

⁶¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 102.

⁶² Ibid. p. 85.

⁶³ SILVEIRA. 2006, p. 80.

⁶⁴ **Art. 49.** É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional [...]

⁶⁵ SILVEIRA. op. cit., p. 81.

Neste mesmo sentido é o entendimento de Alberto Xavier⁶⁶:

A fase da celebração inicia-se com o referendo do Congresso Nacional, o qual tem por objeto o texto autenticado e por conteúdo autorizar o Presidente da República a ratificar o Tratado. O referendo limita-se à alternativa de permissão ou rejeição da ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado. O referendo do Congresso Nacional reveste, assim, a natureza de uma autorização para ratificação. A reiterada prática constitucional brasileira revela que a forma adotada para o referendo é o decreto legislativo.

Com efeito, após ter passado pelo crivo do congresso recebendo aprovação, o tratado retorna ao Poder Executivo para a ratificação que consiste em um “ato administrativo unilateral”⁶⁷ pelo meio do qual um “Tratado Internacional passa a existir e vigorar no mundo jurídico internacional; é a confirmação das cláusulas contratuais, dos termos do tratado”⁶⁸.

Destarte, por ratificação, no caso pátrio, entende-se como “o ato unilateral pelo qual o Presidente da república, devidamente autorizado pelo Congresso Nacional, confirma um tratado e declara que este deverá produzir os seus devidos efeitos”⁶⁹.

A ratificação se considera concluída com a troca dos instrumentos consubstanciais ou cartas de ratificação. Trata-se de uma troca entre as partes efetuada por um “processo-verbal datado e assinado que permite evitar qualquer contestação sobre a realidade da ratificação”⁷⁰, pode ocorrer, ainda, que as partes apenas notifiquem umas as outras indicando que “as operações de ratificação se encontram efetivamente concluídas”⁷¹.

Portanto, depreende-se que os tratados passam a vigor verdadeiramente somente “após a troca ou o depósito dos instrumentos de ratificação”⁷² supracitados, pois “é precisamente nesse momento que se consuma o *consensus*”⁷³.

⁶⁶ XAVIER. 2002, p. 101, grifo do autor.

⁶⁷ MAZZUOLI. 2004, p. 85.

⁶⁸ PACÍFICO. 2002, p. 45.

⁶⁹ XAVIER. op. cit., p. 101.

⁷⁰ NGUYEN QUOC; DAILLIER; PELLET. 2003, p. 142.

⁷¹ Ibid.

⁷² PACÍFICO. op. cit., p. 46.

⁷³ XAVIER. op. cit., p. 102.

3.2.2 Tratados internacionais em matéria tributária e contra a bitributação

Como anteriormente exposto, os tratados internacionais podem versar acerca de diferentes matérias, dependendo do tipo de acordo que buscam os sujeitos internacionais participantes, sendo que dentro destes diversos objetos de análise acha-se a matéria tributária.

Cumprir referir que tais formas de tratados já se encontravam em um importante lugar como fonte internacional do Direito Tributário, uma vez que há muito tempo vem sendo celebrados tratados internacionais que acabavam por dispor ainda que acessoriamente de questões tributárias, como os relativos ao comércio, nos que regulam os portos marítimos, etc.

Com efeito, surgiram os tratados de substância exclusivamente tributária, dos quais “com freqüência quase absoluta”⁷⁴ pode-se afirmar que são instituídos “visando eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda procurando disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos”⁷⁵.

Contudo, o movimento de se celebrar tais acordos com intuito de combater exclusivamente ao fenômeno da bitributação internacional é considerado relativamente recente, o fato é que isto não causa estranheza alguma se for considerado o predomínio, exercido durante um longo tempo, e pela preferência pelos imóveis como forma de riqueza e “à menor intensidade das relações econômicas internacionais, o que determinava uma reduzida freqüência de casos em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais de um ordenamento tributário”⁷⁶. O fato é que o panorama só começou a mudar após as duas grandes guerras mundiais quando então se começam, “na verdade, a estipular convenções tendentes a eliminar duplas tributações entre países europeus, sob os auspícios da Sociedade das Nações”⁷⁷.

⁷⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 90.

⁷⁵ XAVIER. 2002, p. 92.

⁷⁶ Ibid. p. 93.

⁷⁷ Ibid.

Considerando que o problema da bitributação internacional enseja conflito de diferentes sistemas tributários que ao infligirem-se as diferentes obrigações tributárias decorrentes de suas normas sobre um mesmo fato imponible afrontam inúmeros princípios de direito tributário que tem o condão de proteger o contribuinte, assim, quando os tratados internacionais abordam “matéria tributária, estabelecem, em geral, medidas bilaterais ou multilaterais de concessões mútuas, com nítido e exclusivo intuito de evitar a dupla ou múltipla tributação internacional”⁷⁸ respeitando, desta forma, princípios fundamentais do direito como o da capacidade contributiva, do não confisco, etc.

Tais tratados são mais comuns quando estabelecidos de forma bilateral, tanto o é que os tratados coletivos acabam por ocupar “no Direito Tributário Internacional um lugar decididamente secundário”⁷⁹.

Independentemente da forma de constituição seja ela bilateral ou multilateral as medidas de combate à bitributação internacional oriundas destes tratados “têm normalmente como parâmetro para sua elaboração os modelos da OCDE, das Nações Unidas ou o norte-americano”⁸⁰.

É importante tomar conhecimento que tratados bilaterais fiscais se diferem dos tratados contra a bitributação, eis que naquela espécie limita-se a delinear um padrão que as partes deverão seguir como é o caso dos “Modelos de convenção destinados a evitar as duplas tributações”, elaborados pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 1963⁸¹, ou seja, tal figura se constitui em mera recomendação, enquanto nesta espécie se configuram normas e regras que devem ser adotadas.

Outrossim, é importante salientar que as normas que contêm os tratados contra a bitributação “não são “normas de conflito” como aquelas previstas no Direito Internacional Privado, mas sim regras de limitação da legislação fiscal dos países contratantes”⁸².

Elucida-se o ponto com a lição de Rodrigo Maitto da Silveira⁸³:

⁷⁸ GRUPENMACHER. 1999, p. 90.

⁷⁹ XAVIER. 2002, p. 92.

⁸⁰ SILVEIRA. 2006, p. 74.

⁸¹ XAVIER. op. cit., p. 92.

⁸² SILVEIRA. op. cit., p. 75.

⁸³ Ibid.

Os tratados internacionais contra a bitributação, na qualidade de instrumento do Direito Tributário Internacional e como fontes do Direito Internacional Público, não trazem regras sobre conflitos de lei, nem estabelecem que um Estado deve aplicar a sua lei interna ou a lei de outro Estado, mas apenas impõem regras de distribuição, as quais determinam a repartição de competências em matéria tributária, no sentido de “capacidade tributária ativa”, a ser exercida de modo balanceado pelos países signatários.

Com base no que foi estudado sobre tratados em matéria tributária é possível deduzir que estes “quase sempre versam sobre questão que vem ao encontro dos interesses dos devedores das obrigações tributárias, através da supressão ou redução da carga tributária”⁸⁴ e que tais acordos quando destinados ao combate da bitributação internacional são “instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional”⁸⁵ em matéria de impostos ou como meio de ação contra a evasão fiscal.

3.3 Relação dos tratados com o ordenamento interno brasileiro

Para que um tratado internacional efetuado com o desígnio de combater os efeitos do fenômeno da bitributação internacional possa realmente ser efetivo é de suma importância que se saiba resolver a questão existente acerca da prevalência do tratado ou do direito interno, ou seja, o problema consiste em “como resolver os casos submetidos a uma regulação simultânea e diversa, pelo tratado e pela legislação interna”⁸⁶.

Como já abordado o fenômeno da bitributação internacional emana do conflito de normas decorrentes de diferentes sistemas tributários que estão sendo submetidos a um mesmo fato imponible, assim sendo, para que se ache a melhor aplicabilidade dos tratados internacionais de combate a tal problema faz-se mister verificar “qual o valor hierárquico do tratado em face da ordem jurídica interna”⁸⁷, ou em outros casos como este mesmo

⁸⁴ GRUPENMACHER. 1999, p. 91.

⁸⁵ SILVEIRA. 2006, p. 153.

⁸⁶ Ibid. p. 84.

⁸⁷ Ibid.

tratado passa a ter relevância jurídica interna analisando-se, então, “como o direito internacional vigora em face do direito nacional”⁸⁸ sem que se averigüe a supremacia de um ou outro.

Alberto Xavier também entende estes dois pontos como centrais para a relação entre tratados e o direito interno⁸⁹:

O problema da relevância dos tratados na ordem interna desdobra-se em duas questões distintas: (i) a de saber quais as condições em que as normas internacionais ganham relevância na ordem interna; e (ii) a de determinar qual o valor formal hierárquico na ordem interna das normas internacionais que aí ganharam relevância, ou seja, se valem na ordem interna como normas internacionais ou como simples normas de direito interno.

Portanto, é perceptível que as “relações entre o direito internacional e o direito interno (estatal) correspondem a tema de maior significação tanto no âmbito do direito das gentes quanto do direito constitucional contemporâneos”⁹⁰ tendo-se em vista que implicam também questões de princípios constitucionais como o da soberania tributária.

Por fim, para que se alcance um melhor entendimento acerca dos problemas apresentados, mister sejam estudadas as teorias doutrinárias que tentam solucioná-los, quais sejam, o monismo e o dualismo.

3.3.1 Dualismo

⁸⁸ SILVEIRA. 2006, p. 84.

⁸⁹ XAVIER. 2002, p. 102-103.

⁹⁰ BAHIA. 2000, p. 18.

Apregoam os adeptos desta teoria que “o direito interno de cada Estado e o internacional são dois sistemas independentes e distintos, ou seja, constituem círculos que não se interceptam (meramente contíguos), embora sejam igualmente válidos”⁹¹.

Significa dizer que, para esta tese, “a diversidade absoluta quanto às fontes, entre direito internacional e direito interno”⁹² impediria que “um compromisso internacionalmente assumido passe a ter valor jurídico no âmbito de direito interno desse Estado”⁹³ sem que este seja transformado em lei ou norma interna, o que denota que “após a ratificação faz-se necessário incorporar legislativamente o conteúdo desses instrumentos ao ordenamento interno nacional (técnica da incorporação legislativa)”⁹⁴, à exemplo do que ocorre na Itália onde após a ratificação exige-se para a aplicação interna Leis para a elaboração da aprovação.

O movimento doutrinário do dualismo apregoa, ainda, que caberia precipuamente ao Direito Internacional “a tarefa de regular as relações entre Estados ou entre estes e as Organizações Internacionais, enquanto ao direito interno caberia a regulação da conduta do Estado com seus indivíduos”⁹⁵.

O que se pode sintetizar da doutrina dualista é que esta propugna “a distinção dos sistemas jurídicos interno e internacional, levando-se em conta a aparente diversidade de suas fontes e objetos”⁹⁶.

Porém, nesta seara é possível tecer algumas críticas ao movimento sob análise eis que permitiria que os Estados possuíssem uma dupla face jurídica, uma verdadeira cisão de personalidade.

Assim é o aludido por Alberto Xavier⁹⁷:

A rejeição de uma necessidade de “convivência” entre ordem jurídica nacional e internacional conduziria à cisão da personalidade jurídica do Estado, que poderia apresentar uma “*cara*” no exterior e outra no domínio interno, como uma bifronte cabeça de Juno, conforme melhor lhe conviesse. Esta situação constituiria não só um absurdo jurídico rejeitado pela consagração constitucional

⁹¹ MAZZUOLI. 2004, p. 207.

⁹² XAVIER. 2002, p. 106.

⁹³ MAZZUOLI. op. cit., p. 207.

⁹⁴ Ibid. p. 209.

⁹⁵ Ibid. p. 207.

⁹⁶ Ibid. p. 212.

⁹⁷ XAVIER. op. cit., p. 105.

do Estado como ente uno [...] como possibilitaria, por exemplo, que a República Federativa do Brasil, no plano externo, sustentasse rigorosa defesa dos direitos humanos e repudiasse o terrorismo o racismo [...] e, no plano interno, violasse sistematicamente os direitos fundamentais de seus cidadãos decorrentes de tratados internacionais – cfr. O § 2º do art. 5º da Constituição.

De outra banda acham-se críticas a esta teoria proferidas pelos adeptos de Kelsen⁹⁸ para quem tanto o direito internacional como o direito interno, do ponto de vista lógico, devem ser ponderadas como “normas simultaneamente válidas, válidas por igual modo como normas jurídicas”⁹⁹, uma vez que ambos decorrem da vontade de um mesmo Estado, gerando uma unidade jurídica entre eles.

3.3.2 Monismo

Para esta doutrina o direito se constitui em uma unidade da qual tanto “a ordem interna como a ordem internacional constituem meras manifestações”¹⁰⁰.

O problema desta presunção é que se aceita, “qual ordem jurídica deve prevalecer em caso de conflito, se a interna ou a internacional”¹⁰¹, deste modo a unidade desta teoria subdivide-se em duas variantes dependendo à ótica de observância despedida à mesma que se, no caso, desse sobressalência à norma interna denominava-se de monismo nacionalista e se de, outra forma, desse evidência maior à norma internacional era chamado de monismo internacionalista¹⁰².

Segundo o monismo internacionalista “o direito interno deriva do direito internacional, que representa uma ordem jurídica hierarquicamente superior”¹⁰³ onde no topo da pirâmide das normas paira o direito internacional donde o direito interno provém e

⁹⁸ Kelsen refere-se a esta teoria como “pluralista”.

⁹⁹ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991, p. 437-438.

¹⁰⁰ Xavier. 2002, p. 106.

¹⁰¹ Mazzuoli. 2004, p. 216.

¹⁰² Alberto Xavier denomina estas duas variantes como monismo com primado do direito interno e monismo com primado do direito internacional. Xavier. op. cit., p. 106-107.

¹⁰³ Mazzuoli. op. cit., p. 217.

lhe é subordinado, ou seja a norma interna deverá sempre ceder à norma internacional em caso de conflito. Este é o sistema adotado pelo Brasil “no que diz respeito aos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos, como se depreende do § 2º, do art. 5º, da sua Carta Magna”¹⁰⁴.

Alberto Xavier, com a sapiência costumeira sintetiza o desdobramento da teoria em voga em monismo internacionalista¹⁰⁵:

Para o *monismo de direito internacional*, a diversidade entre direito internacional e direito interno não impede a coexistência e vigência autônoma mas articulada de ambos, de tal modo que entre eles é possível estabelecer relações sistemáticas. A esta luz, a repercussão na ordem jurídica interna de normas constantes de tratados faz-se a título de *vigência plena* destas e não já a título da sua *transformação* material em direito interno, como sustenta a solução dualista.

De outra ponta acha-se a segunda corrente que, contrariamente, aduz à supremacia “do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional reponta como uma faculdade discricionária”¹⁰⁶.

Este desdobramento se consubstancia na inexistência de supremacia de um Estado soberano sobre outro, porém como nem um deles se encontra isolado ou flutuando no vazio, mas sim se inserem em uma sociedade internacional e, sendo nesta que afloram “as normas que estruturam o sistema internacional e regulam a conduta dos Estados em suas relações recíprocas, também é desta mesma sociedade que nascem os limites às regras do direito interno estatal”¹⁰⁷.

O que implica na prática a querela entre as doutrinas do dualismo e monismo é a questão que surge a fim de se “saber se um Estado pode ou não invocar o seu ordenamento jurídico interno para se esquivar do cumprimento daquilo que foi acordado internacionalmente”¹⁰⁸. Todavia a questão encontra-se devidamente superada relativamente aos tratados que versam matéria de direitos humanos em observância a variados

¹⁰⁴ MAZZUOLI. 2004, p. 224.

¹⁰⁵ XAVIER. 2002, p. 107, grifo do autor.

¹⁰⁶ MAZZUOLI. op. cit., p. 225.

¹⁰⁷ Ibid. p. 227.

¹⁰⁸ Ibid. p. 228.

pronunciamentos da Corte Internacional de Justiça e pelo art. 27¹⁰⁹ da Convenção de Viena de 1969 e pelo que é disposto expressamente no “§ 2º do art. 5º da Constituição Federal de 1988, a qual dá solução clara unívoca a esta problemática, resolvendo dissídios e ambigüidades suscitadas no anterior direito constitucional brasileiro”¹¹⁰ de forma a assentar o sistema brasileiro como um “ordenamento que coexiste na ordem interna coerentemente com um direito internacional convencional aí dotado de vigência plena”¹¹¹.

3.3.3 Do monismo moderado e considerações sobre a solução de conflitos de normas entre tratados e lei interna no sistema brasileiro

Na busca pela solução da antinomia decorrente do conflito normativo entre tratados e lei interna, como já referido, depreende-se “as relações entre o direito internacional e o direito interno implicam não apenas em problemas de ordem doutrinária, mas sobretudo de ordem prática”¹¹².

Cumprido, porém antes de proceder na análise do referido ponto recordar o que se observou por teoria monista e por teoria dualista, para tanto toma-se emprestada a lição de Cristiano Kincheski¹¹³:

[...]no dualismo existem duas ordens jurídicas, a interna e a internacional, com fontes e conteúdos diversos, pressupondo, conseqüentemente, duas normas fundamentais, em que uma delas serviria como pressuposto de validade do direito interno e a outra como pressuposto de validade do direito internacional. Desta forma, o direito internacional e o direito interno estariam em estado de coordenação[...]
[...]

¹⁰⁹ **Artigo 27 Direito Interno e Observância de Tratados:** Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

¹¹⁰ XAVIER. 2002, p. 105-106.

¹¹¹ Ibid. p. 106.

¹¹² KINCHESKI, Cristiano. *Direito Tributário Internacional: Os tratados de Direito Tributário e a Ordem Jurídica Nacional*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 72.

¹¹³ Ibid. p. 74.

[...] um ordenamento jurídico monista [...] importa na unidade do direito interno e do direito internacional, formando um conjunto de normas válidas integrantes de um único sistema harmonioso.

Rememorando as críticas tem-se que para o dualismo necessitaria que houvesse a existência de uma terceira ordem superior as normas de direito interno e internacional que lhes conferiria validade, o que de fato não ocorre, devendo elas “estar em uma relação de superioridade e inferioridade”¹¹⁴. Referentemente à doutrina monista a crítica consiste em esta considerar que para estes as normas devem uma prevalecer sobre as outras, seja dando prevalência ao direito interno ou ao direito internacional, para que a inferior tenha validade, quando na verdade esta “única ordem jurídica advém da integração das normas internacionais com as internas, ou seja, através da constitucionalização do direito internacional e da internacionalização do direito constitucional”¹¹⁵

Com efeito, tais conflitos normativos podem ocorrer relativamente a tratado anterior e lei posterior, a tratado posterior e lei anterior como também em relação a tratado e a Constituição de um Estado. De forma que “pode-se dizer, analisando-se a Constituição de alguns países, que uns Estados adotam a teoria dualista enquanto outros a monista”¹¹⁶, ainda que se achem as críticas, já referidas, direcionadas a ambas doutrinas.

Acerca disso manifesta-se Rodrigo Maitto da Silveira¹¹⁷:

No tocante à relação hierárquica, a questão da prevalência dos tratados sobre a lei interna varia muito de país para país, existindo casos em que a lei interna prevalece sobre os tratados (países da *Commonwealth*), em que ambos possuem o mesmo nível hierárquico (países da Europa Central e Estados Unidos), ou mesmo em que os tratados prevalecem sobre o direito interno e também sobre o texto constitucional (Peru e Holanda).

¹¹⁴ KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. 3ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 531.

¹¹⁵ KINCHESCKI. 2010, p. 76.

¹¹⁶ Ibid. p. 73.

¹¹⁷ SILVEIRA. 2006, p. 87.

A Constituição Federal de 1988 constitucionalizou diversos institutos do Direito Internacional em seu artigo 4º, incisos I a X, onde apresenta os princípios que regem a república federativa do Brasil¹¹⁸. Contudo, a Carta Magna faz apenas duas menções à hierarquia dos tratados na ordem jurídica nacional, a saber, o § 3º, do art. 5º¹¹⁹ que equipara os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados pelo crivo necessário às emendas constitucionais e o artigo 178¹²⁰ que dispõe que as leis sobre a classificação dos “transportes aéreo, aquático e terrestre, deverá, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade”¹²¹.

Isso ocorre porque na observância dos dispositivos constitucionais os tratados são recebidos no ordenamento nacional sem que haja a necessidade de sua transformação em lei interna.

Neste sentido elucidada Alberto Xavier¹²²:

Ora, se os tratados são recebidos na ordem interna como tratados e não como leis internas, ao abrigo de uma cláusula geral de recepção plena, isso significa que só podem ser celebrados, revogados ou denunciados pelos mecanismos que lhes são próprios e não pelos mecanismos que valem as leis internas. É precisamente nesta impossibilidade de a lei ordinária interna revogar ou denunciar um tratado internacional que consiste a supremacia hierárquica deste último.

Cumprir referir ainda que a Constituição Federal não faz qualquer referência ao tipo de hierarquia que incide sobre tratados que versem sobre matérias distintas das determinadas nos dois dispositivos já mencionados, o que no caso se poderia afirmar que estes receberiam, portanto, a hierarquia de leis ordinárias sem, contudo, “esclarecer se o

¹¹⁸ SILVEIRA. 2006, p. 77.

¹¹⁹ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

¹²⁰ **Art. 178.** A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade.

¹²¹ SILVEIRA. op. cit., p. 78.

¹²² Ibid. p.116-117.

sistema adotado é o monista ou o dualista”¹²³, contudo, parece-nos que apenas uma vertente do monismo, o monismo moderado, “serve para explicar o tratamento interno que vem sendo dado aos tratados tradicionais pela doutrina [...] e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores”¹²⁴, assim, por vezes no Brasil, segundo o STF, “para os conflitos entre lei e tratado, enquadra-se no sistema denominado pela doutrina de monismo moderado, pelo qual a prevalência de uma fonte sobre a outra depende da ordem cronológica”¹²⁵ da sua concepção.

Ainda, melhor explicando, quando se estiver diante de um tratado que verse sobre matéria que não está sujeita a norma constitucional que expresse a existência de hierarquia entre as normas de direito internacional e interno “busca-se a solução à luz da interpretação e pela aplicação de um dos critérios para soluções de antinomias”¹²⁶, quais sejam: o critério hierárquico, o critério cronológico ou o critério da especialidade”¹²⁷.

Ante o exposto, apreende-se, por óbvio, que os tratados internacionais em matéria tributária se acham como tratados que tratam de matérias alheias às regras constitucionais expressas que determinam a prevalência entre as normas internas e internacionais, de modo que a solução para os conflitos oriundos desta espécie de tratados é mediante a aplicação do monismo moderado e dos métodos de solução de antinomia referidos, que serão estudados no próximo ponto desta obra.

3.4 Relação de prevalência entre tratados de direito tributário com a lei interna e o artigo 98 do Código Tributário Nacional

Usualmente as questões que implicam a querela entre normas internas e os tratados é solucionada pela Constituição de cada Estado, no “Brasil, porém, a relação entre o direito

¹²³ KINCHESCKI. 2010, p. 78-79.

¹²⁴ EURICH, Elisabete; QUADROS, Neudy Juliano. Disponível em: <http://www.oabpr.com.br/revistaelectronica/revista03/77-91.pdf>. Acesso em: 19 de Nov. 2011.

¹²⁵ Ibid. p. 79.

¹²⁶ Para Maria Helena Diniz: antinomia é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular. DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 23.

¹²⁷ GRUPENMACHER. 1999, p. 105.

internacional e o direito interno não foi contemplada expressamente pela Carta Política”¹²⁸, salvo duas exceções, como se verá adiante.

Ao se prolongar na investigação de uma solução dos conflitos entre tratados e normas internas acaba-se por se defrontar com duas hipóteses distintas onde a primeira “é aquela em que o tratado é posterior à lei interna. Nesta circunstância há de prevalecer o tratado, quer pela aplicação do critério cronológico, quer pela aplicação do critério da especialidade”¹²⁹, de outro lado a segunda hipótese é aquela em que há uma lei interna posterior ao tratado onde, existindo o conflito, não se falará em normas mas em critérios cronológicos e de especialidade incompatíveis, de forma que aplicar-se-á “a regra “lex posterior generalis non derogat priori speciali”¹³⁰, ou seja [...] a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente”¹³¹, entretanto estas regras não são conjecturas exatamente claras exigindo, por vezes, esforço casuístico do operador do direito.

Destarte, tais conflitos vêm ensejando variadas discussões doutrinárias e jurisprudenciais no ordenamento brasileiro, que dentre as várias interpretações e durante a evolução das discussões chegou-se, após a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, a três níveis hierárquicos de tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro, conforme entendimento do STF, como bem apresentado por Elisabete Eurich e Neudy Juliano Quadros¹³²:

Conclui-se que após a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, passou-se a ter três níveis hierárquicos de tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro, conforme a interpretação do Supremo Tribunal Federal: os tratados de direitos humanos aprovados pelo quorum qualificado, após a emenda, que têm hierarquia de norma constitucional; os tratados de direitos humanos aprovados pelo quorum simples, antes da emenda, que têm hierarquia de norma supralegal; e os tratados comuns ou tradicionais que têm hierarquia de norma infraconstitucional.

¹²⁸ SILVEIRA. 2006, p. 87.

¹²⁹ GRUPENMACHER. 1999, p. 105.

¹³⁰ Do latim: “A lei posterior geral não derroga a anterior especial”.

¹³¹ GRUPENMACHER. op. cit., p. 106.

¹³² EURICH, Elisabete; QUADROS, Neudy Juliano. *O conflito entre normas internas e internacionais no ordenamento jurídico brasileiro: Uma tomada de decisão do legislador constituinte*. Disponível em: <http://www.oabpr.com.br/revistaelectronica/revista03/77-91.pdf>. Acesso em: 19 de Nov. 2011.

Ainda que criticável o posicionamento da Suprema Corte ela se configura numa tentativa de clarear tal discussão que, friza-se, é uma questão basicamente monista, eis que o “dualismo se preocupa apenas com a incorporação das normas internacionais ao ordenamento interno, por meio de lei (dualismo puro) ou por meio de um ato formal do Executivo, como por exemplo, um Decreto de promulgação (dualismo moderado)”¹³³. Assim, tal questão se dá por duas vertentes do monismo a do Monismo puro “que defende a primazia das normas de qualquer tratado sobre qualquer norma interna, inclusive as constitucionais” e a do monismo moderado já abordado, de forma que nos parece a mais adequada e que por vezes foi adotada pelo STF, uma vez que atente a relativização da soberania interna do Estado que é necessária para a solução de tais conflitos especialmente no que tange o assunto em voga eis que há uma certa mitigação na soberania tributária de cada Estado ao adotarem medidas na solução dos efeitos da bitributação internacional.

Ocorre que o mesmo Supremo Tribunal Federal vem considerando “duas exceções ao monismo moderado, quais sejam, nas situações de conflito entre tratado de extradição e a lei pátria que rege o instituto, e nos casos compreendidos pelo art. 98 do Código Tributário Nacional¹³⁴, ou seja, os tratados de direito tributário”¹³⁵.

Como exposto, este é o caso dos tratados tributários, tendo-se em vista o critério da especialidade, pois “a lei interna fixa regra tributária geral que se aplica a todos aqueles sujeitos à lei brasileira, ao passo que o tratado afasta a aplicação da norma interna de caráter geral na matéria em que dispuser em sentido diverso”¹³⁶, deixando, outrossim, a matéria regida pela lei interna geral inalterada quanto aos fatos não observados pelo tratado.

Por conseguinte, pode-se chegar a uma idéia de que os tratados internacionais em matéria tributária teriam, por vezes, supremacia hierárquica sobre a lei interna já que se encontram “numa relação de especialidade em relação a esta, em matéria tributária, pelo art. 98 do Código Tributário Nacional”¹³⁷.

¹³³ EURICH, Elisabete; QUADROS, Neudy Juliano. Disponível em: <http://www.oabpr.com.br/revistaelectronica/revista03/77-91.pdf>. Acesso em: 19 de Nov. 2011.

¹³⁴ **Art. 98.** Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

¹³⁵ KINCHESCKI. 2010, p. 80.

¹³⁶ GRUPENMACHER. 1999, p. 108.

¹³⁷ XAVIER. 2002, p. 123.

Nesta senda é o entendimento de Alberto Xavier, que alude além do art. 98, *caput*, do CTN, a regra prevista no art. 5º, § 2º da CF/88 a fim de caracterizar a hierarquia superior dos tratados tributários em relação às normas de direito internas¹³⁸:

Ora a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais, pois não só a própria Constituição assim o considera (art. 150, “caput”, da Constituição Federal), como atinge de pleno direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição do confisco. Apesar de expresso apenas no que concerne a “direitos e garantias” não vemos razão para restringir a superioridade hierárquica dos tratados a este terreno, já que ela decorre de outros elementos do sistema, como a existência de cláusula geral de recepção plena, a necessária participação do Chefe do Poder Executivo na sua celebração e a determinação expressa do art. 98 do Código Tributário Nacional.

O que é de suma importância ressaltar neste ponto é que os tratados internacionais de direito tributário tem por escopo evitar a bitributação combater a evasão e disciplinar a cooperação entre os Estados na esfera tributária. Neste diapasão, os tratados de direito tributário não criam novas obrigações tributárias e não ampliam as já existentes, bem como não podem revogar qualquer garantia do contribuinte ou qualquer outra norma de direito interno, estando, portanto, limitados ao oferecimento de critérios resolutivos de prováveis concursos de pretensões impositivas que envolvam os Estados contratantes e seus residentes¹³⁹.

Nesta seara, o tratado de direito tributário “será considerado lei tributária em sentido formal sempre que versar matérias abrangidas pelo artigo 97 do CTN¹⁴⁰, responsável [...] por fornecer o conteúdo do princípio da legalidade tributária”¹⁴¹.

¹³⁸ XAVIER. 2002, p. 119.

¹³⁹ KINCHECKI. 2010, p. 101.

¹⁴⁰ **Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

¹⁴¹ KINCHECKI. op. cit., p. 101.

Portanto, cuida-se que havendo conflitos de normas oriundas de tratado tributário e a norma interna, se este observar os requisitos formais de formação e ainda respeitar as garantias do contribuinte e a legalidade tributária, este prevalecerá sobre o ordenamento interno, se constituindo em norma de aplicabilidade plena, em observância ao disposto no artigo 98 do CTN e pelos arts. 5º, § 2º, e 150, *caput*, da CF/88, consubstanciado no entendimento jurisprudencial da Suprema Corte nacional e principalmente “pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota da generalidade”¹⁴².

3.4.1 Aplicabilidade e regras de interpretação dos tratados internacionais de matéria tributária contra a bitributação internacional

Aplicar os tratados tributários, como qualquer outra norma de direito, significa interpreta-lo para dar-lhe eficácia, deve-se assim entender os meios que são utilizados nesse sentido para que o objetivo final do acordo seja efetivamente alcançado sem que haja margem para ambiguidades que poderiam fazer tal método de solução aos efeitos da bitributação perder completamente o sentido.

Nesta senda, consiste o problema no fato de que mesmo na “presença de expressa disposição convencional, a renda, o capital, as heranças e as doações podem ainda assim submeter-se à dupla tributação que se visava evitar [...] em virtude de divergências de apreciação de questões de fato”¹⁴³ ou de direito por parte dos Estados contratantes.

Para Igor Mauler Santiago, os conflitos de interpretação dos tratados contra a bitributação internacional se devem¹⁴⁴:

¹⁴² GRUPENMACHER. 1999, p. 107.

¹⁴³ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: Métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 77.

¹⁴⁴ *Ibid.* p. 79.

- a) a inafastável polissemia das formulações jurídicas, agravada nesse caso pela interpretação de dois sistemas jurídicos diferentes;
- b) a vaguidade dos critérios hermenêuticos definidos pela Convenção de Viena;
- c) a remissão que tais tratados fazem ao direito interno dos Estados-partes, o qual de resto muda ao longo do tempo; e
- d) a tentação que pode assaltar os órgãos nacionais de jurisdição de distorcerem o sentido das normas convencionais em prol dos respectivos Estados.

Por todos esses fatores [...] que as convenções contra a dupla tributação internacional são muito mais abertas à interpretação do que as leis tributárias internas, em regra bastante precisas em sua formulação [...] recebem leituras diferentes nos respectivos Estados-contratantes.

Assim, pode-se dizer com objetividade que o “problema da interpretação desses tratados [...] encontra-se justamente no fato de os Estados contratantes apresentarem diferentes entendimentos quanto a determinados termos ou regras neles definidos”¹⁴⁵.

É evidente que para um tratado atingir seus objetivos e se tornar plenamente aplicável ele deve ser “compreendido de maneira uniforme pelas partes. A tal desidério se voltam os arts. 31 e 32 da CVDT¹⁴⁶, que, constituindo mera consolidação do costume internacional, orientam a exegese inclusive de tratados anteriores à Convenção”¹⁴⁷ e devem ser observados até mesmo em países que não a ratificaram¹⁴⁸.

¹⁴⁵ SILVEIRA. 2006, p. 110.

¹⁴⁶ **Artigo 31 Regra Geral de Interpretação** 1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade. 2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado. 3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes. 4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

Artigo 32 Meios Suplementares de Interpretação Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

¹⁴⁷ SANTIAGO. 2006, p. 80.

¹⁴⁸ Vide item 3.1 onde se refere que a Convenção de Viena sobre tratados é aceita como declaratória de direito internacional geral consubstanciada na prática reiterada dos Estados no que diz respeito à matéria nela contida sendo, por esta razão, observada mesmo em países que não a ratificaram.

A interpretação dos tratados tributários pode ser iniciada “segundo duas vertentes principais: (i) uma que privilegia o texto do acordo (abordagem textual), e (ii) outra, mais abrangente, focada na vontade das partes (enfoque subjetivo)”¹⁴⁹.

Deste modo, “o ponto de partida da interpretação é o texto do tratado (acrescido de *avenças complementares, ainda que não escritas*, contemporâneas ou não à sua celebração – art. 31, alíneas 2 e 3”¹⁵⁰ da Convenção de Viena) sendo o desígnio final do processo “a elucidação de seu conteúdo normativo, e não da suposta vontade recôndita das partes”¹⁵¹. Convém mencionar que segundo a linha do art. 32 da Convenção nada obsta que se faça a “perquirição subjetiva e a histórica [...] úteis para confirmar a conclusão obtida com base no contexto ou para esclarecê-lo, nas circunstâncias excepcionais de este ser obscuro ou conduzir a resultado absurdo”¹⁵². Nesta vertente a interpretação dispensada aos tratados é restritiva e escorada no texto do instrumento, por ser esta a expressão da vontade dos participantes, eis que as normas avençadas limitam a “soberania dos países envolvidos, especialmente no que se refere ao seu poder de tributar, limitação essa que não pode, por isso mesmo, ser transposta por um processo interpretativo ampliativo”¹⁵³.

Para muitos adeptos desta primeira regra a limitação da soberania fiscal deve ser eminentemente expressa tanto o é que “a falta de regulamentação de um determinado ponto deve ser tomada como indício de ausência de vontade negocial das partes a seu respeito, não se podendo tecnicamente falar em lacunas”¹⁵⁴ nos tratados tributários.

De outro lado, a segunda vertente entende que, mesmo sendo o texto o início da exegese do tratado, devem ser buscados todos “os antecedentes da negociação e os trabalhos preparatórios, bem como a atitude ulterior dos países contratantes”¹⁵⁵ no intuito de se conhecer a real intenção dos partícipes.

O que há de consensual entre a doutrina sobre as formas de interpretação dos acordos tributários é a opinião de “que o intérprete não pode estender os benefícios do tratado a pessoas ou situações nele não contempladas”¹⁵⁶.

¹⁴⁹ SILVEIRA. 2006, p. 110.

¹⁵⁰ SANTIAGO. 2006, p. 81.

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ SILVEIRA. op. cit., p. 111.

¹⁵⁴ SANTIAGO. op. cit., p. 82.

¹⁵⁵ SILVEIRA. op. cit., p. 111.

¹⁵⁶ SANTIAGO. op. cit., p. 83.

Desta forma, Mauler Santiago, com muita propriedade explana o procedimento do intérprete em caso de convenções tributárias¹⁵⁷:

No caso das convenções tributárias, o intérprete se aterá aos limites de suas atribuições, não descambando para a criação do direito, se tiver em mente que a finalidade daquela é evitar a dupla tributação e a dupla não-tributação nas hipóteses e para as pessoas nela contempladas (e não em todas as situações tributáveis em que tenham interesse comum os Estados-contratantes). Dentro desses rígidos limites, tem não somente a faculdade, mas também o dever de dar preferência, entre as várias leituras possíveis, àquela que melhor realize os objetivos do tratado (tais como nele inscritos, e não como presumivelmente concebidos pelos seus negociadores).

Como se pode depreender o intuito da interpretação dos tratados contra a bitributação internacional não é tão somente o controle da bitributação, mas também o controle da não-tributação, ou seja, grosso modo, não significa interpretar de mais nem interpretar de menos. O que se busca, de fato, é que sejam observados e cumpridos os objetivos dos tratados de modo que protejam o interesse do contribuinte que é ver-se desonerado do problema de estar sendo dupla ou multiplamente tributado e o interesse do Estado que é ver sanado este problema, impulsionando a economia, o fluxo de capitais e pessoas etc., e ainda o de efetivamente receber os tributos devidos na forma orientada pelo tratado avençado.

¹⁵⁷ SANTIAGO. 2006, p. 81.

CONCLUSÃO

De todo o exposto no presente trabalho, que teve por objetivo analisar os tratados internacionais em matéria tributária como meios eficazes de combate ao fenômeno da bitributação internacional e seus efeitos, pode-se concluir com o desenvolvimento da pesquisa, mediante a análise bibliográfica da doutrina e das normas legais que:

A bitributação se constitui num fenômeno do Direito Tributário Internacional decorrente do conflito de sistemas tributários de diferentes Estados que porventura incidam sobre um mesmo fato impositivo, tal fenômeno cresceu em importância no cenário mundial nos últimos anos devido a cada vez maior interdependência econômica existente entre os países.

Com efeito, são diversos seus efeitos perniciosos, seja aos contribuintes devido ao excesso de tributação que assim acabam por afrontar diversos princípios de direito, entre eles alguns fundamentais, como o do não-confisco e da capacidade contributiva e principalmente aos Estados eis que acabam por influenciar na ocorrência dos crimes fiscais (elisão e evasão) e principalmente porque acaba por afastar os capitais e investimentos dos países afetando suas relações econômicas e políticas, gerando a necessidade indelével de se solucionar os problemas oriundos deste fenômeno.

Os métodos de solução adotados pela sociedade internacional se configuram essencialmente em dois meios um unilateral e outro bilateral, depreendeu-se que os meios unilaterais contra a bitributação são meramente paliativos e pouco ou em nada influem na solução do problema, consistem em medidas como redução de alíquota, crédito de imposto, etc, que não garantem segurança jurídica de longo prazo uma vez que, como medidas unilaterais, podem ser alterados a qualquer tempo pelo Estado. Por seu turno, os métodos multilaterais de combate a bitributação se mostram bem mais eficazes e capazes de no futuro se tornarem ainda mais contundentes neste sentido, sendo inclusive o método mais adotado atualmente para tal fim.

Contudo, o planejamento tributário que pode ser considerado um método de combate a bitributação internacional praticado pelo próprio contribuinte, pode ser considerado um meio efetivo para tanto. Ocorre que, há uma tenra linha entre a legalidade

e a ilegalidade que por vezes acaba por desvirtuar o objetivo da otimização da carga tributária. É um método que vem sendo muito usado por empresas multinacionais, contudo, este método não é visto com bons olhos pelas autoridades dos Estados, dada a facilidade de ser convertido em um crime fiscal. É um método que apesar de eficaz é muito arriscado eis que deve caminhar sempre na legalidade não sendo admissível qualquer deslize.

Dentre os métodos multilaterais os tratados (aqui compreendidos como termo geral) em matéria tributária, por óbvio, se constituem como os mais adequados na solução do problema da bitributação internacional, que, no entanto ensejou um estudo mais aprofundado da própria matéria do direito dos tratados para que se pudesse definir o procedimento de criação, a relação com o direito interno e sua aplicabilidade.

Referentemente aos tratados internacionais, se estes forem devidamente referendados pelo Congresso Nacional, ratificados, promulgados pelo Presidente da República e finalmente publicados, passarão a gozar status de plena eficácia e aplicabilidade legal no ordenamento interno, sem que haja necessidade de sua transformação em norma interna e, caso entre em conflito com as mesmas, prevalecerá sempre nos casos previstos expressamente na Constituição Federal de 1988 (arts. 5º, §4º e 178), quando não incluídos nesses casos a solução adotada se dará, segundo entendimento do STF, mediante o monismo moderado, pelo qual a prevalência de uma fonte sobre a outra depende da ordem cronológica.

Por seu turno, os tratados tributários, desde que se tenha observado todos os requisitos formais de constituição, os limites da legalidade tributária e os direitos do contribuinte, por vezes poderão ser considerados prevalentes sobre as normas internas, eis que como uma das únicas exceções ao monismo moderado adotados pelo STF, que se utiliza, para tanto, do critério da especialidade, pois a norma interna é geral e o tratado norma específica. Outrossim, para os tratados tributários contra a bitributação existe, ainda, o entendimento de que estes prevalecerão, pois tratam de direitos fundamentais do contribuinte, invocando-se a observância do disposto pelos arts. 5º, § 2º, e 150, *caput*, da CF/88 invocando-se para tanto outro entendimento proposto após o advento da EC nº 45/2004 onde se passou a considerar o cunho de direito fundamental de cada tratado, qualificando-o como norma constitucional desde que aprovado pelo quorum qualificado.

Ainda, cumpre referir que para os tratados internacionais contra a bitributação quando estes são aplicados de forma divergente pelos Estados participantes possam ser

verdadeiramente eficazes à luz dos objetivos traçados no acordo, que em geral consistem no controle da bitributação e da não-tributação internacional, mister sejam estes devidamente elucidados pelos métodos de interpretação a eles característicos, sejam os oriundos da Convenção de Viena de 1969 (arts. 31 e 32) ou nas demais convenções modelo, a exemplo da elaborada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*Organization for Economics Co-operation and Development*), mas primariamente pelos meios dos enfoques textual e subjetivo.

Por fim, como método de combate bilateral/multilateral aos efeitos da bitributação conclui-se que os tratados internacionais em matéria tributária são os mais eficazes, ou seja, é o método de maior pujança neste sentido dentre todos os demais abordados no presente estudo, pois se reveste de uma evidente e indubitável segurança jurídica, eis que as normas de si decorrentes ainda que sujeitas a diferentes avaliações e entendimentos, na maioria vezes será recepcionada em caráter de legislação especial o que garante os efeitos de suas normas e a manutenção dos direitos adquiridos pelo contribuinte na redução da carga tributária bem como uma maior clareza acerca do sistema tributário impositivo.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Nadia de. *Direito internacional privado: Teoria e prática brasileira*. 4ª ed. São Paulo: Renovar, 2010.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. *Soluções para o problema da bitributação internacional frente ao ordenamento jurídico brasileiro*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5365/solucoes-para-o-problema-da-bitributacao-internacional-frente-ao-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em 6 set. 2011.

BORGES, Antonio de Moura. *Considerações sobre a dupla tributação internacional*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>>. Acesso em 6 set. 2011.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 22 de abr. 2011.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 de abr. de 2011.

_____. Convenção de Havana sobre Tratados de 1928. Disponível em: <http://siabi.trt4.jus.br/biblioteca/direito/legislacao/convencoes/convencao_havana_tratados.pdf>. Acesso em: 12 set. 2011.

_____. Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 22 de abr. 2011.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. São Paulo: Saraiva, 1987.

EURICH, Elisabete; QUADROS, Neudy Juliano. *O conflito entre normas internas e internacionais no ordenamento jurídico brasileiro: Uma tomada de decisão do legislador*

constituente. Disponível em: <http://www.oabpr.com.br/revistaelectronica/revista03/77-91.pdf>>. Acesso em: 19 de Nov. 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 3ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
_____. *Teoria pura do direito*, 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

KINCHESCKI, Cristiano. *Direito Tributário Internacional: Os tratados de Direito Tributário e a Ordem Jurídica Nacional*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LORENZO, Carlos Alberto Di. *Direito internacional público e privado*. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário e Financeiro*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados Internacionais*. 2ª ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MELLO, Manuela Martins de. *Direito tributário internacional e direito internacional tributário: Existência ou não de distinções*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2348/Direito-Tributario-Internacional-e-Direito-Internacional-Tributario-existencia-ou-nao-de-distincoes>>. Acesso em 17 mai. 2011.

MOLINO, Fernanda Brusa. *Bitributação internacional e os convênios internacionais*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6626>. Acesso em: 6 set. 2011.

NGUYEN QUOC, Dinh; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. *A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro*. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/963/1134>>. 6 set. 2011.

PACÍFICO, Andréa Pacheco. *Os tratados internacionais e o direito constitucional brasileiro*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e Direito Tributário: Norma limitadora ao poder de tributar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: Métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. v.1.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

ANEXO A – Convenção de Viena sobre tratados

Adotado em: Viena

Data: 26 de maio de 1969

Entrada em vigor internacional: 27 de janeiro de 1980

CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS

Os Estados Partes na presente Convenção,

Considerando o papel fundamental dos tratados na história das relações internacionais,

Reconhecendo a importância cada vez maior dos tratados como fonte do Direito Internacional e como meio de desenvolver a cooperação pacífica entre as nações, quaisquer que sejam seus sistemas constitucionais e sociais,

Constatando que os princípios do livre consentimento e da boa fé e a regra pacta sunt servanda são universalmente reconhecidos,

Afirmando que as controvérsias relativas aos tratados, tais como outras controvérsias internacionais, devem ser solucionadas por meios pacíficos e de conformidade com os princípios da Justiça e do Direito Internacional,

Recordando a determinação dos povos das Nações Unidas de criar condições necessárias à manutenção da Justiça e do respeito às obrigações decorrentes dos tratados,

Conscientes dos princípios de Direito Internacional incorporados na Carta das Nações Unidas, tais como os princípios da igualdade de direitos e da autodeterminação dos povos, da igualdade soberana e da independência de todos os Estados, da não-intervenção nos assuntos internos dos Estados, da proibição da ameaça ou do emprego da força e do respeito universal e observância dos direitos humanos e das liberdades fundamentais para todos,

Acreditando que a codificação e o desenvolvimento progressivo do direito dos tratados alcançados na presente Convenção promoverão os propósitos das Nações Unidas enunciados na Carta, que são a manutenção da paz e da segurança internacionais, o desenvolvimento das relações amistosas e a consecução da cooperação entre as nações,

Afirmando que as regras do Direito Internacional consuetudinário continuarão a reger as questões não reguladas pelas disposições da presente Convenção,

Convieram no seguinte:

P A R T E I

Introdução

—

Artigo 1

Âmbito da Presente Convenção

A presente Convenção aplica-se aos tratados entre Estados.

Artigo 2

Expressões Empregadas

1. Para os fins da presente Convenção:

- a) "tratado" significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;
- b) "ratificação", "aceitação", "aprovação" e "adesão" significam, conforme o caso, o ato internacional assim denominado pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado;
- c) "plenos poderes" significa um documento expedido pela autoridade competente de um Estado e pelo qual são designadas uma ou várias pessoas para representar o Estado na negociação, adoção ou autenticação do texto de um tratado, para manifestar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado ou para praticar qualquer outro ato relativo a um tratado;
- d) "reserva" significa uma declaração unilateral, qualquer que seja a sua redação ou denominação, feita por um Estado ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado;
- e) "Estado negociador" significa um Estado que participou na elaboração e na adoção do texto do tratado;
- f) "Estado contratante" significa um Estado que consentiu em se obrigar pelo tratado, tenha ou não o tratado entrado em vigor;
- g) "parte" significa um Estado que consentiu em se obrigar pelo tratado e em relação ao qual este esteja em vigor;
- h) "terceiro Estado" significa um Estado que não é parte no tratado;
- i) "organização internacional" significa uma organização intergovernamental.

2. As disposições do parágrafo 1 relativas às expressões empregadas na presente Convenção não prejudicam o emprego dessas expressões, nem os significados que lhes possam ser dados na legislação interna de qualquer Estado.

Artigo 3

Acordos Internacionais Excluídos do Âmbito da Presente Convenção

O fato de a presente Convenção não se aplicar a acordos internacionais concluídos entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, ou entre estes outros sujeitos de Direito Internacional, ou a acordos internacionais que não sejam concluídos por escrito, não prejudicará:

- a) a eficácia jurídica desses acordos;
- b) a aplicação a esses acordos de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção às quais estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção;
- c) a aplicação da Convenção às relações entre Estados, reguladas em acordos internacionais em que sejam igualmente partes outros sujeitos de Direito Internacional.

Artigo 4

Irretroatividade da Presente Convenção

Sem prejuízo da aplicação de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção a que os tratados estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção, esta somente se aplicará aos tratados concluídos por Estados após sua entrada em vigor em relação a esses Estados.

—

Artigo 5

Tratados Constitutivos de Organizações Internacionais e Tratados Adotados no

Âmbito de uma Organização Internacional

A presente Convenção aplica-se a todo tratado que seja o instrumento constitutivo de uma organização internacional e a todo tratado adotado no âmbito de uma organização internacional, sem prejuízo de quaisquer normas relevantes da organização.

P A R T E II

Conclusão e Entrada em Vigor de Tratados

S E Ç Ã O 1

Conclusão de Tratados

Artigo 6

Capacidade dos Estados para Concluir Tratados

Todo Estado tem capacidade para concluir tratados.

Artigo 7

Plenos Poderes

1. Uma pessoa é considerada representante de um Estado para a adoção ou autenticação do texto de um tratado ou para expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado se:

- a) apresentar plenos poderes apropriados; ou
- b) a prática dos Estados interessados ou outras circunstâncias indicarem que a intenção do Estado era considerar essa pessoa seu representante para esses fins e dispensar os plenos poderes.

2. Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado:

- a) os Chefes de Estado, os Chefes de Governo e os Ministros das Relações Exteriores, para a realização de todos os atos relativos à conclusão de um tratado;
- b) os Chefes de missão diplomática, para a adoção do texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado junto ao qual estão acreditados;
- c) os representantes acreditados pelos Estados perante uma conferência ou organização internacional ou um de seus órgãos, para a adoção do texto de um tratado em tal conferência, organização ou órgão.

Artigo 8

Confirmação Posterior de um Ato Praticado sem Autorização

Um ato relativo à conclusão de um tratado praticado por uma pessoa que, nos termos do artigo 7, não pode ser considerada representante de um

Estado para esse fim não produz efeitos jurídicos, a não ser que seja confirmado, posteriormente, por esse Estado.

Artigo 9

Adoção do Texto

1. A adoção do texto do tratado efetua-se pelo consentimento de todos os Estados que participam da sua elaboração, exceto quando se aplica o disposto no parágrafo 2.
2. A adoção do texto de um tratado numa conferência internacional efetua-se pela maioria de dois terços dos Estados presentes e votantes, salvo se esses Estados, pela mesma maioria, decidirem aplicar uma regra diversa.

—

Artigo 10

Autenticação do Texto

O texto de um tratado é considerado autêntico e definitivo:

- a) mediante o processo previsto no texto ou acordado pelos Estados que participam da sua elaboração; ou
- b) na ausência de tal processo, pela assinatura, assinatura ad referendum ou rubrica, pelos representantes desses Estados, do texto do tratado ou da Ata Final da Conferência que incorporar o referido texto.

—

Artigo 11

Meios de Manifestar Consentimento em Obrigar-se por um Tratado

O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim acordado.

Artigo 12

Consentimento em Obrigar-se por um Tratado Manifestado pela Assinatura

1. O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado manifesta-se pela assinatura do representante desse Estado:
 - a) quando o tratado dispõe que a assinatura terá esse efeito;
 - b) quando se estabeleça, de outra forma, que os Estados negociadores acordaram em dar à assinatura esse efeito; ou

c) quando a intenção do Estado interessado em dar esse efeito à assinatura decorra dos plenos poderes de seu representante ou tenha sido manifestada durante a negociação.

2. Para os efeitos do parágrafo 1:

a) a rubrica de um texto tem o valor de assinatura do tratado, quando ficar estabelecido que os Estados negociadores nisso concordaram;

b) a assinatura ad referendum de um tratado pelo representante de um Estado, quando confirmada por esse Estado, vale como assinatura definitiva do tratado.

Artigo 13

Consentimento em Obrigar-se por um Tratado Manifestado pela Troca dos
seus Instrumentos Constitutivos

O consentimento dos Estados em se obrigarem por um tratado, constituído por instrumentos trocados entre eles, manifesta-se por essa troca:

a) quando os instrumentos estabeleçam que a troca produzirá esse efeito;
ou

b) quando fique estabelecido, por outra forma, que esses Estados acordaram em que a troca dos instrumentos produziria esse efeito.

Artigo 14

Consentimento em Obrigar-se por um Tratado Manifestado pela Ratificação,
Aceitação ou Aprovação

1. O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado manifesta-se pela ratificação:

a) quando o tratado disponha que esse consentimento se manifeste pela ratificação;

b) quando, por outra forma, se estabeleça que os Estados negociadores acordaram em que a ratificação seja exigida;

c) quando o representante do Estado tenha assinado o tratado sujeito a ratificação; ou

d) quando a intenção do Estado de assinar o tratado sob reserva de ratificação decorra dos plenos poderes de seu representante ou tenha sido manifestada durante a negociação.

2. O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado manifesta-se pela aceitação ou aprovação em condições análogas às aplicáveis à ratificação.

-

Artigo 15

Consentimento em Obrigar-se por um Tratado Manifestado pela Adesão

O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado manifesta-se pela adesão:

- a) quando esse tratado disponha que tal consentimento pode ser manifestado, por esse Estado, pela adesão;.
- b) quando, por outra forma, se estabeleça que os Estados negociadores acordaram em que tal consentimento pode ser manifestado, por esse Estado, pela adesão; ou
- c) quando todas as partes acordaram posteriormente em que tal consentimento pode ser manifestado, por esse Estado, pela adesão.

-

Artigo 16

Troca ou Depósito dos Instrumentos de Ratificação,
Aceitação, Aprovação ou Adesão

A não ser que o tratado disponha diversamente, os instrumentos de ratificação, aceitação, aprovação ou adesão estabelecem o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado por ocasião:

- a) da sua troca entre os Estados contratantes;
- b) do seu depósito junto ao depositário; ou
- c) da sua notificação aos Estados contratantes ou ao depositário, se assim for convencionado.

-

Artigo 17

Consentimento em Obrigar-se por Parte de um Tratado e
Escolha entre Disposições Diferentes

1. Sem prejuízo do disposto nos artigos 19 a 23, o consentimento de um Estado em obrigar-se por parte de um tratado só produz efeito se o tratado o permitir ou se outros Estados contratantes nisso acordarem.
2. O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado que permite a escolha entre disposições diferentes só produz efeito se as disposições a que se refere o consentimento forem claramente indicadas.

Artigo 18

Obrigaç o de N o Frustrar o Objeto e Finalidade de um Tratado antes de sua Entrada em Vigor

Um Estado   obrigado a abster-se da pr tica de atos que frustrariam o objeto e a finalidade de um tratado, quando:

- a) tiver assinado ou trocado instrumentos constitutivos do tratado, sob reserva de ratifica o, aceita o ou aprova o, enquanto n o tiver manifestado sua inten o de n o se tornar parte no tratado; ou
- b) tiver expressado seu consentimento em obrigar-se pelo tratado no per odo que precede a entrada em vigor do tratado e com a condi o de esta n o ser indevidamente retardada.

—

S E   A O 2

Reservas

Artigo 19

Formula o de Reservas

Um Estado pode, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, formular uma reserva, a n o ser que:

- a) a reserva seja proibida pelo tratado;
- b) o tratado disponha que s o possam ser formuladas determinadas reservas, entre as quais n o figure a reserva em quest o; ou
- c) nos casos n o previstos nas al neas a e b, a reserva seja incompat vel com o objeto e a finalidade do tratado.

Artigo 20

Aceita o de Reservas e Obje oes  s Reservas

1. Uma reserva expressamente autorizada por um tratado n o requer qualquer aceita o posterior pelos outros Estados contratantes, a n o ser que o tratado assim disponha.
2. Quando se infere do n mero limitado dos Estados negociadores, assim como do objeto e da finalidade do tratado, que a aplica o do tratado na  ntegra entre todas as partes   condi o essencial para o consentimento de cada uma delas em obrigar-se pelo tratado, uma reserva requer a aceita o de todas as partes.

3. Quando o tratado é um ato constitutivo de uma organização internacional, a reserva exige a aceitação do órgão competente da organização, a não ser que o tratado disponha diversamente.

4. Nos casos não previstos nos parágrafos precedentes e a menos que o tratado disponha de outra forma:

a) a aceitação de uma reserva por outro Estado contratante torna o Estado autor da reserva parte no tratado em relação àquele outro Estado, se o tratado está em vigor ou quando entrar em vigor para esses Estados;

b) a objeção feita a uma reserva por outro Estado contratante não impede que o tratado entre em vigor entre o Estado que formulou a objeção e o Estado autor da reserva, a não ser que uma intenção contrária tenha sido expressamente manifestada pelo Estado que formulou a objeção;

c) um ato que manifestar o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado e que contiver uma reserva produzirá efeito logo que pelo menos outro Estado contratante aceitar a reserva.

5. Para os fins dos parágrafos 2 e 4, e a não ser que o tratado disponha diversamente, uma reserva é tida como aceita por um Estado se este não formulou objeção à reserva quer no decurso do prazo de doze meses que se seguir à data em que recebeu a notificação, quer na data em que manifestou o seu consentimento em obrigar-se pelo tratado, se esta for posterior.

Artigo 21

Efeitos Jurídicos das Reservas e das Objeções às Reservas

1. Uma reserva estabelecida em relação a outra parte, de conformidade com os artigos 19, 20 e 23:

a) modifica para o autor da reserva, em suas relações com a outra parte, as disposições do tratado sobre as quais incide a reserva, na medida prevista por esta; e

b) modifica essas disposições, na mesma medida, quanto a essa outra parte, em suas relações com o Estado autor da reserva.

2. A reserva não modifica as disposições do tratado quanto às demais partes no tratado em suas relações inter se.

3. Quando um Estado que formulou objeção a uma reserva não se opôs à entrada em vigor do tratado entre ele próprio e o Estado autor da reserva, as disposições a que se refere a reserva não se aplicam entre os dois Estados, na medida prevista pela reserva.

—

Artigo 22

Retirada de Reservas e de Objeções às Reservas

1. A não ser que o tratado disponha de outra forma, uma reserva pode ser retirada a qualquer momento, sem que o consentimento do Estado que a aceitou seja necessário para sua retirada.
2. A não ser que o tratado disponha de outra forma, uma objeção a uma reserva pode ser retirada a qualquer momento.
3. A não ser que o tratado disponha ou fique acordado de outra forma:
 - a) a retirada de uma reserva só produzirá efeito em relação a outro Estado contratante quando este Estado receber a correspondente notificação;
 - b) a retirada de uma objeção a uma reserva só produzirá efeito quando o Estado que formulou a reserva receber notificação dessa retirada.

Artigo 23

Processo Relativo às Reservas

1. A reserva, a aceitação expressa de uma reserva e a objeção a uma reserva devem ser formuladas por escrito e comunicadas aos Estados contratantes e aos outros Estados que tenham o direito de se tornar partes no tratado.
2. Uma reserva formulada quando da assinatura do tratado sob reserva de ratificação, aceitação ou aprovação, deve ser formalmente confirmada pelo Estado que a formulou no momento em que manifestar o seu consentimento em obrigar-se pelo tratado. Nesse caso, a reserva considerar-se-á feita na data de sua confirmação.
3. Uma aceitação expressa de uma reserva, ou objeção a uma reserva, feita antes da confirmação da reserva não requer confirmação.
4. A retirada de uma reserva ou de uma objeção a uma reserva deve ser formulada por escrito.

—

S E Ç Ã O 3

Entrada em Vigor dos Tratados e Aplicação Provisória

—

Artigo 24

Entrada em vigor

1. Um tratado entra em vigor na forma e na data previstas no tratado ou acordadas pelos Estados negociadores.
2. Na ausência de tal disposição ou acordo, um tratado entra em vigor tão logo o consentimento em obrigar-se pelo tratado seja manifestado por todos os Estados negociadores.

3. Quando o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado for manifestado após sua entrada em vigor, o tratado entrará em vigor em relação a esse Estado nessa data, a não ser que o tratado disponha de outra forma.

4. Aplicam-se desde o momento da adoção do texto de um tratado as disposições relativas à autenticação de seu texto, à manifestação do consentimento dos Estados em obrigarem-se pelo tratado, à maneira ou à data de sua entrada em vigor, às reservas, às funções de depositário e aos outros assuntos que surjam necessariamente antes da entrada em vigor do tratado.

—

Artigo 25

Aplicação Provisória

1. Um tratado ou uma parte do tratado aplica-se provisoriamente enquanto não entra em vigor, se:

- a) o próprio tratado assim dispuser; ou
- b) os Estados negociadores assim acordarem por outra forma.

2. A não ser que o tratado disponha ou os Estados negociadores acordem de outra forma, a aplicação provisória de um tratado ou parte de um tratado, em relação a um Estado, termina se esse Estado notificar aos outros Estados, entre os quais o tratado é aplicado provisoriamente, sua intenção de não se tornar parte no tratado.

—

P A R T E III

Observância, Aplicação e Interpretação de Tratados

—

S E Ç Ã O 1

Observância de Tratados

—

Artigo 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

—

Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

—

S E Ç Ã O 2

Aplicação de Tratados

Artigo 28

Irretroatividade de Tratados

A não ser que uma intenção diferente se evidencie do tratado, ou seja estabelecida de outra forma, suas disposições não obrigam uma parte em relação a um ato ou fato anterior ou a uma situação que deixou de existir antes da entrada em vigor do tratado, em relação a essa parte.

—

Artigo 29

Aplicação Territorial de Tratados

A não ser que uma intenção diferente se evidencie do tratado, ou seja estabelecida de outra forma, um tratado obriga cada uma das partes em relação a todo o seu território.

Artigo 30

Aplicação de Tratados Sucessivos sobre o Mesmo Assunto

1. Sem prejuízo das disposições do artigo 103 da Carta das Nações Unidas, os direitos e obrigações dos Estados partes em tratados sucessivos sobre o mesmo assunto serão determinados de conformidade com os parágrafos seguintes.
2. Quando um tratado estipular que está subordinado a um tratado anterior ou posterior ou que não deve ser considerado incompatível com esse outro tratado, as disposições deste último prevalecerão.
3. Quando todas as partes no tratado anterior são igualmente partes no tratado posterior, sem que o tratado anterior tenha cessado de vigorar ou sem que a sua aplicação tenha sido suspensa nos termos do artigo 59, o tratado anterior só se aplica na medida em que as suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior.
4. Quando as partes no tratado posterior não incluem todas as partes no tratado anterior:

a) nas relações entre os Estados partes nos dois tratados, aplica-se o disposto no parágrafo 3;

b) nas relações entre um Estado parte nos dois tratados e um Estado parte apenas em um desses tratados, o tratado em que os dois Estados são partes rege os seus direitos e obrigações recíprocos.

5. O parágrafo 4 aplica-se sem prejuízo do artigo 41, ou de qualquer questão relativa à extinção ou suspensão da execução de um tratado nos termos do artigo 60 ou de qualquer questão de responsabilidade que possa surgir para um Estado da conclusão ou da aplicação de um tratado cujas disposições sejam incompatíveis com suas obrigações em relação a outro Estado nos termos de outro tratado.

S E Ç Ã O 3

Interpretação de Tratados

Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;

b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;

b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;

c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

—

Artigo 32

Meios Suplementares de Interpretação

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

- a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou
- b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

—

Artigo 33

Interpretação de Tratados Autenticados em Duas ou Mais Línguas

1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado.

2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o previr ou as partes nisso concordarem.

3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.

4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos.

—

S E Ç Ã O 4

Tratados e Terceiros Estados

Artigo 34

Regra Geral com Relação a Terceiros Estados

Um tratado não cria obrigações nem direitos para um terceiro Estado sem o seu consentimento.

—

Artigo 35

Tratados que Criam Obrigações para Terceiros Estados

Uma obrigação nasce para um terceiro Estado de uma disposição de um tratado se as partes no tratado tiverem a intenção de criar a obrigação por meio dessa disposição e o terceiro Estado aceitar expressamente, por escrito, essa obrigação.

—

Artigo 36

Tratados que Criam Direitos para Terceiros Estados

1. Um direito nasce para um terceiro Estado de uma disposição de um tratado se as partes no tratado tiverem a intenção de conferir, por meio dessa disposição, esse direito quer a um terceiro Estado, quer a um grupo de Estados a que pertença, quer a todos os Estados, e o terceiro Estado nisso consentir. Presume-se o seu consentimento até indicação em contrário, a menos que o tratado disponha diversamente.

2. Um Estado que exerce um direito nos termos do parágrafo 1 deve respeitar, para o exercício desse direito, as condições previstas no tratado ou estabelecidas de acordo com o tratado.

—

Artigo 37

Revogação ou Modificação de Obrigações ou Direitos de Terceiros Estados

1. Qualquer obrigação que tiver nascido para um terceiro Estado nos termos do artigo 35 só poderá ser revogada ou modificada com o consentimento das partes no tratado e do terceiro Estado, salvo se ficar estabelecido que elas haviam acordado diversamente.

2. Qualquer direito que tiver nascido para um terceiro Estado nos termos do artigo 36 não poderá ser revogado ou modificado pelas partes, se ficar estabelecido ter havido a intenção de que o direito não fosse revogável ou sujeito a modificação sem o consentimento do terceiro Estado.

Artigo 38

Regras de um Tratado Tornadas Obrigatórias para Terceiros Estados

por Força do Costume Internacional

Nada nos artigos 34 a 37 impede que uma regra prevista em um tratado se torne obrigatória para terceiros Estados como regra consuetudinária de Direito Internacional, reconhecida como tal.

—

P A R T E I V

Emenda e Modificação de Tratados

Artigo 39

Regra Geral Relativa à Emenda de Tratados

Um tratado poderá ser emendado por acordo entre as partes. As regras estabelecidas na parte II aplicar-se-ão a tal acordo, salvo na medida em que o tratado dispuser diversamente.

—

Artigo 40

Emenda de Tratados Multilaterais

1. A não ser que o tratado disponha diversamente, a emenda de tratados multilaterais rege-se-á pelos parágrafos seguintes.
2. Qualquer proposta para emendar um tratado multilateral entre todas as partes deverá ser notificada a todos os Estados contratantes, cada um dos quais terá o direito de participar:
 - a) na decisão quanto à ação a ser tomada sobre essa proposta;
 - b) na negociação e conclusão de qualquer acordo para a emenda do tratado.
3. Todo Estado que possa ser parte no tratado poderá igualmente ser parte no tratado emendado.
4. O acordo de emenda não vincula os Estados que já são partes no tratado e que não se tornaram partes no acordo de emenda; em relação a esses Estados, aplicar-se-á o artigo 30, parágrafo 4 (b).
5. Qualquer Estado que se torne parte no tratado após a entrada em vigor do acordo de emenda será considerado, a menos que manifeste intenção diferente:
 - a) parte no tratado emendado; e
 - b) parte no tratado não emendado em relação às partes no tratado não vinculadas pelo acordo de emenda.

—

Artigo 41

Acordos para Modificar Tratados Multilaterais somente

entre Algumas Partes

1. Duas ou mais partes num tratado multilateral podem concluir um acordo para modificar o tratado, somente entre si, desde que:
 - a) a possibilidade de tal modificação seja prevista no tratado; ou
 - b) a modificação em questão não seja proibida pelo tratado; e

i) não prejudique o gozo pelas outras partes dos direitos provenientes do tratado nem o cumprimento de suas obrigações

ii) não diga respeito a uma disposição cuja derrogação seja incompatível com a execução efetiva do objeto e da finalidade do tratado em seu conjunto.

2. A não ser que, no caso previsto na alínea a do parágrafo 1, o tratado disponha de outra forma, as partes em questão notificarão às outras partes sua intenção de concluir o acordo e as modificações que este introduz no tratado.

—

P A R T E V

Nulidade, Extinção e Suspensão da Execução de Tratados

SEÇÃO 1

Disposições Gerais

—

Artigo 42

Validade e Vigência de Tratados

1. A validade de um tratado ou do consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado só pode ser contestada mediante a aplicação da presente Convenção.

2. A extinção de um tratado, sua denúncia ou a retirada de uma das partes só poderá ocorrer em virtude da aplicação das disposições do tratado ou da presente Convenção. A mesma regra aplica-se à suspensão da execução de um tratado.

—

Artigo 43

Obrigações Impostas pelo Direito Internacional,

Independentemente de um Tratado

A nulidade de um tratado, sua extinção ou denúncia, a retirada de uma das partes ou a suspensão da execução de um tratado em consequência da aplicação da presente Convenção ou das disposições do tratado não prejudicarão, de nenhum modo, o dever de um Estado de cumprir qualquer obrigação enunciada no tratado à qual estaria ele sujeito em virtude do Direito Internacional, independentemente do tratado.

—

Artigo 44

Divisibilidade das Disposições de um Tratado

1. O direito de uma parte, previsto num tratado ou decorrente do artigo 56, de denunciar, retirar-se ou suspender a execução do tratado, só pode ser exercido em relação à totalidade do tratado, a menos que este disponha ou as partes acordem diversamente.

2. Uma causa de nulidade, de extinção, de retirada de uma das partes ou de suspensão de execução de um tratado, reconhecida na presente Convenção, só pode ser alegada em relação à totalidade do tratado, salvo nas condições previstas nos parágrafos seguintes ou no artigo 60.

3. Se a causa diz respeito apenas a determinadas cláusulas, só pode ser alegada em relação a essas cláusulas e desde que:

a) essas cláusulas sejam separáveis do resto do tratado no que concerne a sua aplicação;

b) resulte do tratado ou fique estabelecido de outra forma que a aceitação dessas cláusulas não constituía para a outra parte, ou para as outras partes no tratado, uma base essencial do seu consentimento em obrigar-se pelo tratado em seu conjunto; e

c) não seja injusto continuar a executar o resto do tratado.

4. Nos casos previstos nos artigos 49 e 50, o Estado que tem o direito de alegar o dolo ou a corrupção pode fazê-lo em relação à totalidade do tratado ou, nos termos do parágrafo 3, somente às determinadas cláusulas.

5. Nos casos previstos nos artigos 51, 52 e 53 a divisão das disposições de um tratado não é permitida.

—

Artigo 45

Perda do Direito de Invocar Causa de Nulidade, Extinção, Retirada
ou Suspensão da Execução de um Tratado

Um Estado não pode mais invocar uma causa de nulidade, de extinção, de retirada ou de suspensão da execução de um tratado, com base nos artigos 46 a 50 ou nos artigos 60 e 62, se, depois de haver tomado conhecimento dos fatos, esse Estado:

a) tiver aceito, expressamente, que o tratado é válido, permanece em vigor ou continua em execução conforme o caso, ou

b) em virtude de sua conduta, deva ser considerado como tendo concordado em que o tratado é válido, permanece em vigor ou continua em execução, conforme o caso.

—

S E Ç Ã O 2

Nulidade de Tratados

—

Artigo 46

Disposições do Direito Interno sobre Competência para Concluir Tratados

1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.
2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa fé.

Artigo 47

Restrições Específicas ao Poder de Manifestar o Consentimento de um Estado

Se o poder conferido a um representante de manifestar o consentimento de um Estado em obrigar-se por um determinado tratado tiver sido objeto de restrição específica, o fato de o representante não respeitar a restrição não pode ser invocado como invalidando o consentimento expresso, a não ser que a restrição tenha sido notificada aos outros Estados negociadores antes da manifestação do consentimento.

—

Artigo 48

Erro

1. Um Estado pode invocar erro no tratado como tendo invalidado o seu consentimento em obrigar-se pelo tratado se o erro se referir a um fato ou situação que esse Estado supunha existir no momento em que o tratado foi concluído e que constituía uma base essencial de seu consentimento em obrigar-se pelo tratado.
2. O parágrafo 1 não se aplica se o referido Estado contribuiu para tal erro pela sua conduta ou se as circunstâncias foram tais que o Estado devia ter-se apercebido da possibilidade de erro.
3. Um erro relativo à redação do texto de um tratado não prejudicará sua validade; neste caso, aplicar-se-á o artigo 79.

Artigo 49

Dolo

Se um Estado foi levado a concluir um tratado pela conduta fraudulenta de outro Estado negociador, o Estado pode invocar a fraude como tendo invalidado o seu consentimento em obrigar-se pelo tratado.

-

Artigo 50

Corrupção de Representante de um Estado

Se a manifestação do consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado foi obtida por meio da corrupção de seu representante, pela ação direta ou indireta de outro Estado negociador, o Estado pode alegar tal corrupção como tendo invalidado o seu consentimento em obrigar-se pelo tratado.

-

Artigo 51

Coação de Representante de um Estado

Não produzirá qualquer efeito jurídico a manifestação do consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado que tenha sido obtida pela coação de seu representante, por meio de atos ou ameaças dirigidas contra ele.

-

Artigo 52

Coação de um Estado pela Ameaça ou Emprego da Força

É nulo um tratado cuja conclusão foi obtida pela ameaça ou o emprego da força em violação dos princípios de Direito Internacional incorporados na Carta das Nações Unidas.

-

Artigo 53

Tratado em Conflito com uma Norma Imperativa de Direito

Internacional Geral (jus cogens)

É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional geral da mesma natureza.

-

S E Ç Ã O 3Extinção e Suspensão da Execução de Tratados

-

Artigo 54

Extinção ou Retirada de um Tratado em Virtude de suas
Disposições ou por consentimento das Partes

A extinção de um tratado ou a retirada de uma das partes pode ter lugar:

- a) de conformidade com as disposições do tratado; ou
- b) a qualquer momento, pelo consentimento de todas as partes, após consulta com os outros Estados contratantes.

—

Artigo 55

Redução das Partes num Tratado Multilateral aquém do Número Necessário
para sua Entrada em Vigor

A não ser que o tratado disponha diversamente, um tratado multilateral não se extingue pelo simples fato de que o número de partes ficou aquém do número necessário para sua entrada em vigor.

—

Artigo 56

Denúncia, ou Retirada, de um Tratado que não Contém Disposições
sobre Extinção, Denúncia ou Retirada

1. Um tratado que não contém disposição relativa à sua extinção, e que não prevê denúncia ou retirada, não é suscetível de denúncia ou retirada, a não ser que:

- a) se estabeleça terem as partes tencionado admitir a possibilidade da denúncia ou retirada; ou
- b) um direito de denúncia ou retirada possa ser deduzido da natureza do tratado.

2. Uma parte deverá notificar, com pelo menos doze meses de antecedência, a sua intenção de denunciar ou de se retirar de um tratado, nos termos do parágrafo 1.

—

Artigo 57

Suspensão da Execução de um Tratado em Virtude de suas Disposições
ou pelo Consentimento das Partes

A execução de um tratado em relação a todas as partes ou a uma parte determinada pode ser suspensa:

- a) de conformidade com as disposições do tratado; ou
- b) a qualquer momento, pelo consentimento de todas as partes, após consulta com os outros Estados contratantes

—

Artigo 58

Suspensão da Execução de Tratado Multilateral

por Acordo apenas entre Algumas das Partes

1. Duas ou mais partes num tratado multilateral podem concluir um acordo para suspender temporariamente, e somente entre si, a execução das disposições de um tratado se:

- a) a possibilidade de tal suspensão estiver prevista pelo tratado; ou
- b) essa suspensão não for proibida pelo tratado e:
 - i) não prejudicar o gozo, pelas outras partes, dos seus direitos decorrentes do tratado nem o cumprimento de suas obrigações
 - ii) não for incompatível com o objeto e a finalidade do tratado.

2. Salvo se, num caso previsto no parágrafo 1 (a), o tratado dispuser diversamente, as partes em questão notificarão às outras partes sua intenção de concluir o acordo e as disposições do tratado cuja execução pretendem suspender.

—

Artigo 59

Extinção ou Suspensão da Execução de um Tratado em Virtude da

Conclusão de um Tratado Posterior

1. Considerar-se-á extinto um tratado se todas as suas partes concluírem um tratado posterior sobre o mesmo assunto e:

- a) resultar do tratado posterior, ou ficar estabelecido por outra forma, que a intenção das partes foi regular o assunto por este tratado; ou
- b) as disposições do tratado posterior forem de tal modo incompatíveis com as do anterior, que os dois tratados não possam ser aplicados ao mesmo tempo.

2. Considera-se apenas suspensa a execução do tratado anterior se se depreender do tratado posterior, ou ficar estabelecido de outra forma, que essa era a intenção das partes.

—

Artigo 60

Extinção ou Suspensão da Execução de um

Tratado em Conseqüência de sua Violação

1. Uma violação substancial de um tratado bilateral por uma das partes autoriza a outra parte a invocar a violação como causa de extinção ou suspensão da execução de tratado, no todo ou em parte.
2. Uma violação substancial de um tratado multilateral por uma das partes autoriza:
 - a) as outras partes, por consentimento unânime, a suspenderem a execução do tratado, no todo ou em parte, ou a extinguirem o tratado, quer:
 - i) nas relações entre elas e o Estado faltoso;
 - ii) entre todas as partes;
 - b) uma parte especialmente prejudicada pela violação a invocá-la como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, nas relações entre ela e o Estado faltoso;
 - c) qualquer parte que não seja o Estado faltoso a invocar a violação como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, no que lhe diga respeito, se o tratado for de tal natureza que uma violação substancial de suas disposições por parte modifique radicalmente a situação de cada uma das partes quanto ao cumprimento posterior de suas obrigações decorrentes do tratado.
3. Uma violação substancial de um tratado, para os fins deste artigo, consiste:
 - a) numa rejeição do tratado não sancionada pela presente Convenção; ou
 - b) na violação de uma disposição essencial para a consecução do objeto ou da finalidade do tratado.
4. Os parágrafos anteriores não prejudicam qualquer disposição do tratado aplicável em caso de violação.
5. Os parágrafos 1 a 3 não se aplicam às disposições sobre a proteção da pessoa humana contidas em tratados de caráter humanitário, especialmente às disposições que proíbem qualquer forma de represália contra pessoas protegidas por tais tratados.

—

Artigo 61

Impossibilidade Superveniente de Cumprimento

1. Uma parte pode invocar a impossibilidade de cumprir um tratado como causa para extinguir o tratado ou dele retirar-se, se esta possibilidade

resultar da destruição ou do desaparecimento definitivo de um objeto indispensável ao cumprimento do tratado. Se a impossibilidade for temporária, pode ser invocada somente como causa para suspender a execução do tratado.

2. A impossibilidade de cumprimento não pode ser invocada por uma das partes como causa para extinguir um tratado, dele retirar-se, ou suspender a execução do mesmo, se a impossibilidade resultar de uma violação, por essa parte, quer de uma obrigação decorrente do tratado, quer de qualquer outra obrigação internacional em relação a qualquer outra parte no tratado.

—

Artigo 62

Mudança Fundamental de Circunstâncias

1. Uma mudança fundamental de circunstâncias, ocorrida em relação às existentes no momento da conclusão de um tratado, e não prevista pelas partes, não pode ser invocada como causa para extinguir um tratado ou dele retirar-se, salvo se:

a) a existência dessas circunstâncias tiver constituído uma condição essencial do consentimento das partes em obrigarem-se pelo tratado; e

b) essa mudança tiver por efeito a modificação radical do alcance das obrigações ainda pendentes de cumprimento em virtude do tratado.

2. Uma mudança fundamental de circunstâncias não pode ser invocada pela parte como causa para extinguir um tratado ou dele retirar-se:

a) se o tratado estabelecer limites; ou

b) se a mudança fundamental resultar de violação, pela parte que a invoca, seja de uma obrigação decorrente do tratado, seja de qualquer outra obrigação internacional em relação a qualquer outra parte no tratado.

3. Se, nos termos dos parágrafos anteriores, uma parte pode invocar uma mudança fundamental de circunstâncias como causa para extinguir um tratado ou dele retirar-se, pode também invocá-la como causa para suspender a execução do tratado.

—

Artigo 63

Rompimento de Relações Diplomáticas e Consulares

O rompimento de relações diplomáticas ou consulares entre partes em um tratado não afetará as relações jurídicas estabelecidas entre elas pelo tratado, salvo na medida em que a existência de relações diplomáticas ou consulares for indispensável à aplicação do tratado.

Artigo 64

Superveniência de uma Nova Norma Imperativa de
Direito Internacional Geral (jus cogens)

Se sobrevier uma nova norma imperativa de Direito Internacional geral, qualquer tratado existente que estiver em conflito com essa norma torna-se nulo e extingue-se.

S E Ç Ã O 4Processo

—

Artigo 65

Processo Relativo à Nulidade, Extinção, Retirada ou Suspensão
da Execução de um Tratado

1. Uma parte que, nos termos da presente Convenção, invocar quer um vício no seu consentimento em obrigar-se por um tratado, quer uma causa para impugnar a validade de um tratado, extingui-lo, dele retirar-se ou suspender sua aplicação, deve notificar sua pretensão às outras partes. A notificação indicará a medida que se propõe tomar em relação ao tratado e as razões para isso.

2. Salvo em caso de extrema urgência, decorrido o prazo de pelo menos três meses contados do recebimento da notificação, se nenhuma parte tiver formulado objeções, a parte que fez a notificação pode tomar, na forma prevista pelo artigo 67, a medida que propôs.

3. Se, porém, qualquer outra parte tiver formulado uma objeção, as partes deverão procurar uma solução pelos meios previstos, no artigo 33 da Carta das Nações Unidas.

4. Nada nos parágrafos anteriores afetará os direitos ou obrigações das partes decorrentes de quaisquer disposições em vigor que obriguem as partes com relação à solução de controvérsias.

5. Sem prejuízo do artigo 45, o fato de um Estado não ter feito a notificação prevista no parágrafo 1 não o impede de fazer tal notificação em resposta a outra parte que exija o cumprimento do tratado ou alegue a sua violação.

—

Artigo 66

Processo de Solução Judicial, de Arbitragem e de Conciliação

Se, nos termos do parágrafo 3 do artigo 65, nenhuma solução foi alcançada, nos 12 meses seguintes à data na qual a objeção foi formulada, o seguinte processo será adotado:

- a) qualquer parte na controvérsia sobre a aplicação ou a interpretação dos artigos 53 ou 64 poderá, mediante pedido escrito, submetê-la à decisão da Corte Internacional de Justiça, salvo se as partes decidirem, de comum acordo, submeter a controvérsia a arbitragem;
- b) qualquer parte na controvérsia sobre a aplicação ou a interpretação de qualquer um dos outros artigos da Parte V da presente Convenção poderá iniciar o processo previsto no Anexo à Convenção, mediante pedido nesse sentido ao Secretário-Geral das Nações Unidas.

—

Artigo 67

Instrumentos Declaratórios da Nulidade, da Extinção, da Retirada
ou Suspensão da Execução de um Tratado

1. A notificação prevista no parágrafo 1 do artigo 65 deve ser feita por escrito.
2. Qualquer ato que declare a nulidade, a extinção, a retirada ou a suspensão da execução de um tratado, nos termos das disposições do tratado ou dos parágrafos 2 e 3 do artigo 65, será levado a efeito através de um instrumento comunicado às outras partes. Se o instrumento não for assinado pelo Chefe de Estado, Chefe de Governo ou Ministro das Relações Exteriores, o representante do Estado que faz a comunicação poderá ser convidado a exibir plenos poderes.

—

Artigo 68

Revogação de Notificações e Instrumentos
Previstos nos Artigos 65 e 67

Uma notificação ou um instrumento previstos nos artigos 65 ou 67 podem ser revogados a qualquer momento antes que produzam efeitos.

—

S E Ç Ã O 5

Conseqüências da Nulidade, da Extinção
e da Suspensão da Execução de um Tratado

—

Artigo 69

Conseqüências da Nulidade de um Tratado

1. É nulo um tratado cuja nulidade resulta das disposições da presente Convenção. As disposições de um tratado nulo não têm eficácia jurídica.

2. Se, todavia, tiverem sido praticados atos em virtude desse tratado:

a) cada parte pode exigir de qualquer outra parte o estabelecimento, na medida do possível, em suas relações mútuas, da situação que teria existido se esses atos não tivessem sido praticados;

b) os atos praticados de boa fé, antes de a nulidade haver sido invocada, não serão tornados ilegais pelo simples motivo da nulidade do tratado.

3. Nos casos previsto pelos artigos 49, 50, 51 ou 52, o parágrafo 2 não se aplica com relação à parte a que é imputado o dolo, o ato de corrupção ou a coação.

4. No caso da nulidade do consentimento de um determinado Estado em obrigar-se por um tratado multilateral, aplicam-se as regras acima nas relações entre esse Estado e as partes no tratado.

—

Artigo 70

Conseqüências da Extinção de um Tratado

1. A menos que o tratado disponha ou as partes acordem de outra forma, a extinção de um, tratado, nos termos de suas disposições ou da presente Convenção:

a) libera as partes de qualquer obrigação de continuar a cumprir o tratado;

b) não prejudica qualquer direito, obrigação ou situação jurídica das partes, criados pela execução do tratado antes de sua extinção.

2. Se um Estado denunciar um tratado multilateral ou dele se retirar, o parágrafo 1 aplica-se nas relações entre esse Estado e cada uma das outras partes no tratado, a partir da data em que produza efeito essa denúncia ou retirada.

—

Artigo 71

Conseqüências da Nulidade de um Tratado em Conflito com uma Norma

Imperativa de Direito Internacional Geral

1. No caso de um tratado nulo em virtude do artigo 53, as partes são obrigadas a:

a) eliminar, na medida do possível, as conseqüências de qualquer ato praticado com base em uma disposição que esteja em conflito com a norma imperativa de Direito Internacional geral; e

b) adaptar suas relações mútuas à norma imperativa do Direito Internacional geral.

2. Quando um tratado se torne nulo e seja extinto, nos termos do artigo 64, a extinção do tratado:

a) libera as partes de qualquer obrigação de continuar a cumprir o tratado;

b) não prejudica qualquer direito, obrigação ou situação jurídica das partes, criados pela execução do tratado, antes de sua extinção; entretanto, esses direitos, obrigações ou situações só podem ser mantidos posteriormente, na medida em que sua manutenção não entre em conflito com a nova norma imperativa de Direito Internacional geral.

—

Artigo 72

Conseqüências da Suspensão da Execução de um Tratado

1. A não ser que o tratado disponha ou as partes acordem de outra forma, a suspensão da execução de um tratado, nos termos de suas disposições ou da presente Convenção:

a) libera as partes, entre as quais a execução do tratado seja suspensa, da obrigação de cumprir o tratado nas suas relações mútuas durante o período da suspensão;

b) não tem outro efeito sobre as relações jurídicas entre as partes, estabelecidas pelo tratado.

2. Durante o período da suspensão, as partes devem abster-se de atos tendentes a obstruir o reinício da execução do tratado.

—

P A R T E VI

Disposições Diversas

—

Artigo 73

Caso de Sucessão de Estados, de Responsabilidade de um Estado

e de Início de Hostilidades

As disposições da presente Convenção não prejudicarão qualquer questão que possa surgir em relação a um tratado, em virtude da sucessão de Estados, da responsabilidade internacional de um Estado ou do início de hostilidades entre Estados.

—

Artigo 74

Relações Diplomáticas e Consulares e Conclusão de Tratados

O rompimento ou a ausência de relações diplomáticas ou consulares entre dois ou mais Estados não obsta à conclusão de tratados entre os referidos Estados. A conclusão de um tratado, por si, não produz efeitos sobre as relações diplomáticas ou consulares.

Artigo 75

Caso de Estado Agressor

As disposições da presente Convenção não prejudicam qualquer obrigação que, em relação a um tratado, possa resultar para um Estado agressor de medidas tomadas em conformidade com a Carta das Nações Unidas, relativas à agressão cometida por esse Estado.

—

P A R T E VII

Depositários, Notificações, Correções e Registro

—

Artigo 76

Depositários de Tratados

1. A designação do depositário de um tratado pode ser feita pelos Estados negociadores no próprio tratado ou de alguma outra forma. O depositário pode ser um ou mais Estados, uma organização internacional ou o principal funcionário administrativo dessa organização.

2. As funções do depositário de um tratado têm caráter internacional e o depositário é obrigado a agir imparcialmente no seu desempenho. Em especial, não afetará essa obrigação o fato de um tratado não ter entrado em vigor entre algumas das partes ou de ter surgido uma divergência, entre um Estado e o depositário, relativa ao desempenho das funções deste último.

—

Artigo 77

Funções dos Depositários

1. As funções do depositário, a não ser que o tratado disponha ou os Estados contratantes acordem de outra forma, compreendem particularmente:

a) guardar o texto original do tratado e quaisquer plenos poderes que lhe tenham sido entregues;

b) preparar cópias autenticadas do texto original e quaisquer textos do tratado em outros idiomas que possam ser exigidos pelo tratado e remetê-los às partes e aos Estados que tenham direito a ser partes no tratado;

- c) receber quaisquer assinaturas ao tratado, receber e guardar quaisquer instrumentos, notificações e comunicações pertinentes ao mesmo;
- d) examinar se a assinatura ou qualquer instrumento, notificação ou comunicação relativa ao tratado, está em boa e devida forma e, se necessário, chamar a atenção do Estado em causa sobre a questão;
- e) informar as partes e os Estados que tenham direito a ser partes no tratado de quaisquer atos, notificações ou comunicações relativas ao tratado;
- f) informar os Estados que tenham direito a ser partes no tratado sobre quando tiver sido recebido ou depositado o número de assinaturas ou de instrumentos de ratificação, de aceitação, de aprovação ou de adesão exigidos para a entrada em vigor do tratado;
- g) registrar o tratado junto ao Secretariado das Nações Unidas;
- h) exercer as funções previstas em outras disposições da presente Convenção.

2. Se surgir uma divergência entre um Estado e o depositário a respeito do exercício das funções deste último, o depositário levará a questão ao conhecimento dos Estados signatários e dos Estados contratantes ou, se for o caso, do órgão competente da organização internacional em causa.

—

Artigo 78

Notificações e Comunicações

A não ser que o tratado ou a presente Convenção disponham de outra forma, uma notificação ou comunicação que deva ser feita por um Estado, nos termos da presente Convenção:

- a) será transmitida, se não houver depositário, diretamente aos Estados a que se destina ou, se houver depositário, a este último;
- b) será considerada como tendo sido feita pelo Estado em causa somente a partir do seu recebimento pelo Estado ao qual é transmitida ou, se for o caso, pelo depositário;
- c) se tiver sido transmitida a um depositário, será considerada como tendo sido recebida pelo Estado ao qual é destinada somente a partir do momento em que este Estado tenha recebido do depositário a informação prevista no parágrafo 1 (e) do artigo 77.

—

Artigo 79

Correção de Erros em Textos ou em Cópias Autenticadas de Tratados

1. Quando, após a autenticação do texto de um tratado, os Estados signatários e os Estados contratantes acordarem em que nele existe erro, este, salvo decisão sobre diferente maneira de correção, será corrigido:

a) mediante a correção apropriada no texto, rubricada por representantes devidamente credenciados;

b) mediante a elaboração ou troca de instrumento ou instrumentos em que estiver consignada a correção que se acordou em fazer; ou

c) mediante a elaboração de um texto corrigido da totalidade do tratado, segundo o mesmo processo utilizado para o texto original.

2. Quando o tratado tiver um depositário, este deve notificar aos Estados signatários e contratantes a existência do erro e a proposta de corrigi-lo e fixar um prazo apropriado durante o qual possam ser formulados objeções à correção proposta. Se, expirado o prazo:

a) nenhuma objeção tiver sido feita, o depositário deve efetuar e rubricar a correção do texto, lavrar a ata de retificação do texto e remeter cópias da mesma às partes e aos Estados que tenham direito a ser partes no tratado;

b) uma objeção tiver sido feita, o depositário deve comunicá-la aos Estados signatários e aos Estados contratantes.

3. As regras enunciadas nos parágrafos 1 e 2 aplicam-se igualmente quando o texto, autenticado em duas ou mais línguas, apresentar uma falta de concordância que, de acordo com os Estados signatários e os Estados contratantes, deva ser corrigida.

4. O texto corrigido substitui ab initio o texto defeituoso, a não ser que os Estados signatários e os Estados contratantes decidam de outra forma.

5. A correção do texto de um tratado já registrado será notificado ao Secretariado das Nações Unidas.

6. Quando se descobrir um erro numa cópia autenticada de um tratado, o depositário deve lavrar uma ata mencionando a retificação e remeter cópia da mesma aos Estados signatários e aos Estados contratantes.

—

Artigo 80

Registro e Publicação de Tratados

1. Após sua entrada em vigor, os tratados serão remetidos ao Secretariado das Nações Unidas para fins de registro ou de classificação e catalogação, conforme o caso, bem como de publicação

2. A designação de um depositário constitui autorização para este praticar os atos previstos no parágrafo anterior.

—

P A R T E VIII

Disposições Finais

—

Artigo 81

Assinatura

A presente Convenção ficará aberta à assinatura de todos. os Estados Membros das Nações Unidas ou de qualquer das agências especializadas ou da Agência Internacional de Energia Atômica, assim como de todas as partes no Estatuto da Corte Internacional de Justiça e de qualquer outro Estado convidado pela Assembléia Geral das Nações Unidas a tornar-se parte na Convenção, da seguinte maneira: até 30 de novembro de 1969, no Ministério Federal dos Negócios Estrangeiros da República da Áustria e, posteriormente, até 30 de abril de 1970, na sede das Nações Unidas em Nova York.

—

Artigo 82

Ratificação

A presente Convenção é sujeita à ratificação. Os instrumentos de ratificação serão depositados junto ao Secretário-Geral das Nações Unidas.

—

Artigo 83

Adesão

A presente Convenção permanecerá aberta à adesão de todo Estado pertencente a qualquer das categorias mencionadas no artigo 81. Os instrumentos de adesão serão depositados junto ao Secretário-Geral das Nações Unidas.

Artigo 84

Entrada em Vigor

1. A presente Convenção entrará em vigor no trigésimo dia que se seguir à data do depósito do trigésimo quinto instrumento de ratificação ou adesão.

2. Para cada Estado que ratificar a Convenção ou a ela aderir após o depósito do trigésimo quinto instrumento de ratificação ou adesão, a Convenção entrará em vigor no trigésimo dia após o depósito, por esse Estado, de seu instrumento de ratificação ou adesão.

—

Artigo 85

Textos Autênticos

O original da presente Convenção, cujos textos em chinês, espanhol, francês, inglês e russo fazem igualmente fé, será depositado junto ao Secretário-Geral das Nações Unidas.

Em fé do que, os plenipotenciários abaixo assinados, devidamente autorizados por seus respectivos Governos, assinaram a presente Convenção.

Feita em Viena, aos vinte e três dias de maio de mil novecentos e sessenta e nove.

-

-

A N E X O

1. O Secretário-Geral das Nações Unidas deve elaborar e manter uma lista de conciliadores composta de juristas qualificados. Para esse fim, todo Estado membro das Nações Unidas ou parte na presente Convenção será convidado a nomear dois conciliadores e os nomes das pessoas assim nomeadas constituirão a lista. A nomeação dos conciliadores, inclusive os nomeados para preencher uma vaga eventual, é feita por um período de cinco anos, renovável. Com a expiração do período para o qual forem nomeados, os conciliadores continuarão a exercer as funções para as quais tiverem sido escolhidos, nos termos do parágrafo seguinte.

2. Quando um pedido é apresentado ao Secretário-Geral nos termos do artigo 66, o Secretário-Geral deve submeter a controvérsia a uma comissão de conciliação, constituída do seguinte modo:

O Estado ou os Estados que constituem uma das partes na controvérsia nomeiam:

- a) um conciliador da nacionalidade desse Estado ou de um desses Estados, escolhido ou não da lista prevista no parágrafo 1; e
- b) um conciliador que não seja da nacionalidade desse Estado ou de um desses Estados, escolhido da lista.

O Estado ou os Estados que constituírem a outra parte na controvérsia nomeiam dois conciliadores do mesmo modo. Os quatro conciliadores escolhidos pelas partes devem ser nomeados num prazo de sessenta dias a partir da data do recebimento do pedido pelo Secretário-Geral.

Nos sessenta dias que se seguirem à última nomeação, os quatro conciliadores nomeiam um quinto, escolhido da lista, que será o presidente. Se a nomeação do presidente ou de qualquer outro conciliador não for feita no prazo acima previsto para essa nomeação, será feita pelo Secretário-Geral nos sessenta dias seguintes à expiração desse prazo. O Secretário-Geral pode nomear como presidente uma das pessoas inscritas na lista ou um dos membros da Comissão de Direito Internacional. Qualquer um dos prazos, nos quais as nomeações devem ser feitas, pode ser prorrogado, mediante acordo das partes na controvérsia.

Qualquer vaga deve ser preenchida da maneira prevista para a nomeação inicial.

3. A Comissão de Conciliação adotará o seu próprio procedimento. A Comissão, com o consentimento das partes na controvérsia, pode convidar qualquer outra parte no tratado a submeter seu ponto de vista oralmente ou por escrito. A decisão e as recomendações da Comissão serão adotadas por maioria de votos de seus cinco membros.

4. A Comissão pode chamar a atenção das partes na controvérsia sobre qualquer medida suscetível de facilitar uma solução amigável.

5. A Comissão deve ouvir as partes, examinar as pretensões e objeções e fazer propostas às partes a fim de ajudá-las a chegar a uma solução amigável da controvérsia.

6. A Comissão deve elaborar um relatório nos doze meses que se seguirem à sua constituição. Seu relatório deve ser depositado junto ao Secretário-Geral e comunicado às partes na controvérsia. O relatório da Comissão, inclusive todas as conclusões nele contidas quanto aos fatos e às questões de direito, não vincula as partes e não terá outro valor senão o de recomendações submetidas à consideração das partes, a fim de facilitar uma solução amigável da controvérsia.

7. O Secretário-Geral fornecerá à Comissão a assistência e as facilidades de que ela possa necessitar. As despesas da Comissão serão custeadas pelas Nações Unidas.

ANEXO B – Convenção de Havana sobre tratados

CONVENÇÃO DE HAVANA SOBRE TRATADOS

Assinada em Havana (VI Conferência Interamericana) a 20 de fevereiro de 1929. Sancionada pelo Dec. 5.647, de 8 de janeiro de 1929. Ratificada a 30 de julho de 1929 e promulgada pelo Dec. 18.596, de 22 de outubro de 1929 (Do de 12 de dezembro do mesmo ano).

Artigo 1º

Os tratados serão celebrados pelos poderes competentes dos Estados ou pelos seus representantes, segundo o seu direito interno respectivo.

Artigo 2:

É condição essencial nos tratados a forma escrita. A confirmação, prorrogação, renovação ou recondução serão igualmente feitas por escrito, salvo estipulação em contrário.

Artigo 3

A interpretação autêntica dos tratados, quando as partes contratantes a julgarem necessárias, será, também, formulada por escrito.

Artigo 4.º

Os tratados serão publicados imediatamente depois da troca de ratificações. A omissão, no cumprimento desta obrigação internacional, não prejudicará a vigência dos tratados, nem a exigibilidade das obrigações neles contidas.

Artigo 5º

Os tratados não são obrigatórios senão depois de ratificados pelos Estados contratantes, ainda que esta cláusula não conste nos plenos poderes dos negociadores, nem figure no próprio tratado.

Artigo 6º

A ratificação deve ser dada em condições e abranger todo o tratado. Será feita por escrito, de conformidade com a legislação do Estado.

Se o Estado que ratifica faz reservas ao tratado, este entrará em vigor, desde que, informada dessas reservas, a outra parte contratante as aceite expressamente, ou, não as havendo rejeitado formalmente execute atos que impliquem a sua aceitação.

Nos tratados internacionais celebrados entre diversos Estados, a reserva feita por um deles, no ato da ratificação, só atinge a aplicação da cláusula respectiva, nas relações dos demais Estados contratantes com o Estado que faz reserva.

Artigo 7:º

A falta de ratificação ou a reserva são atos inerentes à soberania nacional e, como tais, constituem o exercício de um direito, que não viola nenhuma disposição ou norma internacional. Em caso de negativa, esta será comunicada aos outros contratantes.

Artigo 8º

Os tratados vigorarão desde a troca ou depósito das ratificações, salvo se, por cláusula expressa, outra data tiver sido convencionada.

Artigo 9º

A aceitação ou não-aceitação das cláusulas de um tratado, em favor de um terceiro Estado, que não foi parte contratante, depende exclusivamente da decisão deste.

Artigo 10

Nenhum Estado se pode eximir das obrigações do tratado ou modificar as suas estipulações. senão com o acordo. pacificamente obtido, dos outros contratantes.

Artigo 11

Os tratados continuarão a produzir os seus efeitos, ainda quando se modifique a constituição interna dos Estados contratantes. Se a organização do Estado mudar, de maneira que a execução seja impossível, por divisão de território ou por outros motivos análogos, os tratados serão adaptados às novas condições.

Artigo 12

Quando o tratado se torna inexecúvel, por culpa da parte que se obrigou, por circunstância que, no momento da celebração, dependiam dessa parte e eram ignoradas pela outra parte, aquela é responsável pelos prejuízos resultantes da sua inexecução.

Artigo 13

A execução do tratado pode, por cláusula expressa ou em virtude de convênio especial, ser posta, no todo ou em parte, sob a garantia de um ou mais Estados.

O Estado garante não poderá intervir na execução do tratado, senão em virtude de requerimento de uma das partes interessadas e quando se realizarem as condições sob as quais foi estipulada a intervenção, e ao fazê-lo, só lhe será lícito empregar meios autorizados pelo direito internacional e sem outras exigências de maior alcance do que as do próprio Estado garantido.

Artigo 14

Os tratados cessam de vigorar:

- a) cumprida a obrigação estipulada;**
- b) decorrido o prazo pelo qual foi celebrado;**
- c) verificada a condição resolutiva;**
- d) por acordo entre as partes;**
- e) com a denúncia da parte a quem aproveita o tratado de modo exclusivo;**
- t) pela denúncia, total ou parcial. quando proceda:**
- g) quando se torna inexecutável.**

Artigo 15

Poderá igualmente declarar-se a caducidade de um tratado, quando este seja permanente e de aplicação não-contínua, sempre que as causas que lhe deram origem hajam desaparecido e se possa logicamente deduzir que se não apresentarão no futuro.

A parte contratante que alegar essa caducidade, caso não obtenha o assentimento da outra ou das outras, poderá apelar para a arbitragem, sem cuja decisão favorável, e enquanto esta não for pronunciada continuarão em vigor as obrigações contraídas.

Artigo 16

As obrigações contraídas nos tratados serão sancionadas nos casos de não-cumprimento, e depois de esgotadas sem êxito as negociações diplomáticas, por decisão de uma corte de justiça internacional ou de um tribunal arbitral, dentro dos limites e com os trâmites que estiverem vigentes no momento em que a infração se alegar.

Artigo 17

Os tratados cuja denúncia haja sido convencionada e os que estabelecerem regras de Direito Internacional não podem ser denunciados, senão de acordo com o processo por eles estabelecido.

Em falta de estipulação, o tratado pode ser denunciado por qualquer Estado contratante, o qual notificará aos outros essa decisão, uma vez que haja cumprido todas as obrigações estabelecidas no mesmo.

Neste caso, o tratado ficará sem efeito, em relação ao denunciante, um ano depois da última notificação, e continuará subsistente para os demais signatários, se os houver.

Artigo 18

Dois ou mais Estados podem convir em que as suas relações se rejam por outras regras que não as estabelecidas em convenções gerais celebradas por eles mesmos com outros Estados.

Este preceito é aplicável não somente aos tratados futuros, senão também aos que estejam em vigor ao tempo desta Convenção.

Artigo 19

Um Estado que não haja tomado parte na celebração de um tratado poderá aderir ao mesmo se a isso se não opuser alguma das partes contratantes, a todas as quais deve o fato ser comunicado. A adesão será considerada como definitiva a menos que seja feita com reserva expressa de ratificação.

Artigo 20

A presente convenção não atinge os compromissos tomados anteriormente pelas partes contratantes, em virtude de acordos inter nacionais.

Artigo 21

A presente Convenção, depois de firmada, será submetida às ratificações dos Estados signatários. O Governo de Cuba fica encarregado de enviar cópias devidamente autenticadas aos governos, para o referido fim da ratificação. O instrumento de ratificação será depositado nos arquivos da União Pan-Americana, em Washington, que notificará esse depósito aos Governos signatários; tal notificação equivalerá a uma troca de ratificações. Esta Convenção ficará aberta à adesão dos Estados não-signatários.

Em fé do que, os Plenipotenciários mencionados assinam a presente Convenção, em espanhol, inglês, francês e português, na cidade de Havana, no dia 20 de fevereiro de 1928.

RESERVA DA DELEGAÇÃO DO MÉXICO

A Delegação mexicana, sem levar em conta os votos que deseja emitir contra vários artigos, firmará as diversas convenções de Direito Internacional Público aprovadas, fazendo como única reserva a relativa ao artigo treze, que não aceita, da Convenção sobre tratados.

RESERVA DA DELEGAÇÃO DE SALVADOR

A Delegação de Salvador não só opõe o seu voto negativo ao artigo treze, mas também vota negativamente a Convenção, e não a subscreve.

RESERVA DA DELEGAÇÃO DA BOLÍVIA

No conceito da Delegação da Bolívia, a inexecução a que se refere a alínea g do artigo 14, ocorre, entre outros, nos seguintes casos:

I. Quando os fatos e circunstâncias que lhe deram origem ou lhe serviram de base, se modificaram fundamentalmente;

II. Quando sua execução se torne contrária à natureza das Coisas;

III. Quando se torna incompatível com a existência de um Estado, com sua independência ou dignidade;

IV. Quando se torna ruinoso para a sua riqueza ou o seu comércio.

A reserva da Bolívia, sobre o art. 15, tem em vista que sejam suscetíveis de caducidade não só os tratados de aplicação não-contínua como estabelece o dito artigo, mas também toda espécie de tratados, qualquer que seja o seu caráter, ou denominação, inclusive os chamados definitivos, que, como toda convenção humana, são suscetíveis de erro, já que nada há que seja imutável e eterno.