



# DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL OCORRIDA NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO MERCOSUL TRATADA COMO UM DIREITO HUMANO SOB O VIÉS DA ANÁLISE ECONÔMICA

## RESUMO

O objetivo geral da pesquisa é analisar a dupla tributação internacional no imposto sobre a renda, envolvendo o Mercosul. O tributo como um direito humano e com um viés da análise econômica. Traz-se definições e alguns aspectos do Direito Tributário Internacional sobre soberania. Examinou-se a suas causas e consequências. Verificou-se que a tributação de um sujeito passivo por mais de um Estado, de um mesmo fato gerador, decorre dos diferentes modos dos Estados delimitarem a sua competência tributária internacional. As convenções internacionais servem para evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional. Utilizou-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa em artigos científicos, legislação, doutrina sobre o assunto. Questiona-se: qual a importância das convenções sobre dupla tributação internacional numa análise econômica sobre o imposto como um direito humano? Considera-se o tributo como um direito humano, onde as leis financeiras devem ter a finalidade de garanti-lo.

**Palavras-chave:** Convenção. Dupla tributação internacional. Mercosul. Direito Humano. Economia.

## INTRODUÇÃO

As relações internacionais têm grande importância nos tempos atuais onde os Estados não medem esforços para se desenvolverem, pois demonstra a história que o isolamento de uma população lhe proporciona consequências desfavoráveis.

A economia evidencia-se como o principal campo das relações internacionais, pois os contatos e os vínculos são mais extensos e intensos. Desta forma, os Estados, economicamente interdependentes, veem-se forçados a adotar medidas que incentivam o desenvolvimento das atividades econômicas e, dentre estas, as de caráter

SANTOS, Jazam.  
Doutor em Direito (UFSC);  
Mestre em Relações  
Internacionais para o Mercosul -  
linha de Questões Jurídicas  
(UNISUL); Especialista em  
Controle da Gestão Pública  
Municipal (UFSC); Graduado em  
Direito. Professor Universitário e  
advogado.  
jazamsantos@gmail.com  
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

SANTOS, Jazam. Dupla tributação internacional ocorrida na incidência do imposto sobre a renda no Mercosul tratada como um direito humano sob o viés da análise econômica. **REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia**, Navegantes, v.10, n.15, p. 60-72, jan./jun. 2019.

tributário desempenham papel relevante (REZEK, 1984, p. 33).

Inerente à soberania, os Estados tributam tanto os seus residentes, como as rendas produzidas no seu território, mesmo que o contribuinte possua domicílio no exterior. Frente a esta realidade, pode ocorrer a possibilidade de mais de um Estado tributar a mesma situação.

Sendo certo que o nível de fiscalidade em cada Estado é frequentemente alto, a dupla tributação internacional produz, dentre outras consequências, obstáculo ao desenvolvimento das atividades econômicas internacionais.

A pesquisa procura responder ao questionamento: qual a importância das convenções sobre dupla tributação internacional numa análise econômica sobre o imposto, como um direito humano?

Tem-se, neste artigo, a dupla tributação internacional voltada à incidência do Imposto sobre a Renda da pessoa física, na qual, o fenômeno decorre das relações atinentes a mais de um Estado, em conjugação com critérios díspares utilizados em cada Estado para delimitar a competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, desde que definido em cada Estado de forma diferente.

As convenções internacionais bilaterais merecem destaque dentre as possíveis medidas tendentes a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, onde os Estados fazem concessões mútuas, limitando os respectivos poderes (BORGES, 1991, p. 08).

## 1 DEFINIÇÕES

Foi no século XIX que surgiram as primeiras convenções sobre matéria tributária, quando tais convenções tinham o objetivo de eliminar as duplas tributações e instituir uma cooperação administrativo-tributária entre os Estados que as assinaram.

No mundo atual e globalizado, onde as Relações Internacionais são algo inevitável, os Estados soberanos possuem normas de direito interno e de direito internacional para regular suas tratativas.

O Mercosul, que é formado pela Argentina, o Brasil, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela, como países membros, e, como países associados à Bolívia, o Chile, a Colômbia, o Equador e o Peru, tendo uma área de abrangência que compõe toda a América do Sul, importante polo econômico e em expansão, a que necessita ter uma legislação sólida e compatível aos seus mercados, onde as Convenções sobre dupla tributação surgem para solucionar boa parte dos possíveis conflitos existentes nesta seara, impulsionando, ainda mais, o crescimento deste bloco econômico.

Justifica-se a elaboração do trabalho, também, pelo viés do entendimento da teoria que envolve o fenômeno da Dupla Tributação Internacional, sobre os Direitos Humanos e o enquadramento do tributo como um direito humano a ser respeitado e implementado pelos países.

Utilizou-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa em artigos científicos, legislação, doutrina sobre o assunto.

Ao concluir o tema, a pesquisa demonstra que o tributo é um direito humano e, como tal, deve ser respeitado e implementado pelos Estados-nações, pois as convenções sobre dupla tributação internacional servem para minimizar ou impedir a ocorrência do fenômeno e resguardar a implementação do respeito aos direitos humanos, tendo que haver um direcionamento das leis financeiras para que se respeitem os direitos humanos e haja um pleno implemento do desenvolvimento econômico.

O Direito Tributário Internacional, sobre o problema apresentado, tem duas ideias fundamentais que norteiam todo o seu desenvolvimento, que são: - a necessidade de evitar que mais de um Estado tribute uma pessoa, em razão do mesmo fato gerador, e - o interesse em impedir o não pagamento de tributos, ou a sua redução, com a conjugação de leis de mais de um Estado (BORGES, 1991, p. 26).

## 1.1 PLURALIDADE DE SOBERANIAS TRIBUTÁRIAS

Sendo assim, o Estado soberano, há que se ter soberania para aplicar suas normas tributárias, caracterizando, portanto, a eficácia do princípio da Soberania tributária inerente aos Estados globalizados.

Atualmente, pensadores do direito consideram que a soberania estatal é relativa, isto em virtude desta depender da ordem jurídica internacional. Esta é a concepção que é compatível com a existência do Direito Internacional Público. Celso Albuquerque de Mello afirma em sua obra Curso de Direito Internacional Público, baseado nos ensinamentos de Rousseau, que Estado soberano

[...] é aquele que tem: exclusividade, autonomia e plenitude de competência. Sendo que todas noções devem ser interpretadas dentro do quadro geral do Direito Internacional. A própria noção de 'domínio reservado' ou 'jurisdi doméstica', âmbito em que o Estado exerce a sua soberania de modo absoluto, são noções fixadas pelo Direito Internacional (MELLO, 1974, p. 200).

É de relevante importância destacar que se enquadra na dupla tributação internacional a colisão do sistema tributário de um ente territorial autônomo de um Estado, com o sistema tributário de outro Estado ou de um ente territorial autônomo deste, tendo em vista as características do fenômeno e os meios utilizados para evitá-lo ou atenuá-lo (BORGES, 1991, p. 76).

## 1.2 SUJEITO PASSIVO

A doutrina, hoje, inclina-se no sentido de exigir, para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, em que há essa identidade, da dupla imposição econômica, em que há diversidade de sujeitos.

A respeito dessa diferenciação, Borges (1991, p. 77) registra sua posição ao destacar que:

O sujeito passivo identificado pela forma de dupla tributação jurídica é a que apresenta maior complexidade, tanto que foi este o referido modelo utilizado na convenção elaborada pelo Comitê Fiscal da OCDE, no comentário ao art. 23 A do modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos relativos à renda e ao patrimônio, uma vez que tal forma destaca apenas um sujeito passivo, enquanto a dupla tributação econômica coloca duas pessoas diferentes tributadas em razão da mesma renda ou patrimônio.

Assim, seguindo o modelo do Comitê Fiscal da OCDE, tem-se como sujeito passivo aquele que é tributado por dois países distintos e com soberanias próprias, possuindo como fato gerador a mesma renda.

## 1.3 FATO GERADOR

É imprescindível a identidade do elemento material do fato gerador para caracterizar a dupla tributação internacional, uma vez que, não estando diante de idêntico elemento material do fato gerador, não estará caracterizada a dupla tributação.

Borges (1991, p. 77-78) traz um exemplo que bem identifica o fato gerador na ocorrência da dupla tributação:

[...] os autores geralmente lembram o caso de uma pessoa sujeita num Estado ao imposto de renda por haver recebido dividendos, e em outro tenha de pagar imposto sobre o patrimônio ao qual esses rendimentos foram incorporados.

A identidade em exame tem sido escolhida pela grande maioria dos autores como elemento essencial da dupla tributação, embora com algumas diferenças, especialmente quanto à terminologia mais adequada. Assim, é que tal identidade tem sido referida como objeto, fonte do imposto, pressuposto de fato, pressuposto de fato econômico, pressuposto objetivo, matéria imponible, elemento material do fato gerador, dentre outros termos.

Temos, pois, como fato gerador, a situação ocorrida num determinado período em que haja descrição legal, em que é necessária e suficiente à sua ocorrência impositiva de cobrança – hipótese de incidência/fato jurídico tributário (JARDIM, 1994, p. 166-168).



## 1.4 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL – DEFINIÇÃO ADOTADA

Pode definir-se a dupla tributação internacional como sendo o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.

É a definição que se prefere, uma vez que a mesma se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que contém o que segue:

[...] 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.<sup>11</sup>

A referida definição é clara e de fácil assimilação, como convém às definições, abrangendo todos os elementos essenciais do objeto definido, a dupla tributação internacional. Com efeito, ela menciona expressamente os elementos subjetivos, que são a pluralidade de sujeitos ativos, ou de soberanias tributárias, e a identidade do sujeito passivo. Quanto às identidades do elemento material e do período, encontram-se elas inseridas na noção de fato gerador, o mesmo acontece com a identidade ou semelhança do imposto, configurada com as identidades do elemento material, do sujeito passivo e da natureza da base de cálculo (BORGES, 1991, p. 82).

## 2 CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS

Normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos Estados impositores. É raro um Estado criar uma situação que haja a ocorrência do fenômeno, com o objetivo de alcançar resultados políticos ou econômicos, ou para impedir o êxodo de pessoas ou capitais. A dupla tributação ocorre, em geral, da independência recíproca dos Estados e da ignorância de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados (BORGES, 1991, p. 98).

Quer-se referir à interdependência econômica dos Estados, que se verifica entre os países ricos em matérias-primas e os ricos em investimentos, entre os ricos em recursos financeiros e tecnológicos e aqueles ricos em força de trabalho.

A mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços foi proporcionada pelo desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, e isto se tornou possível com a não discriminação de estrangeiros e com a liberalização do comércio e dos movimentos de capitais.

O princípio da universalidade ou o princípio da territorialidade é o que inspira os Estados a delimitarem a sua competência tributária internacional relativamente aos impostos diretos, onde, para o primeiro caso, adotam o critério da residência ou o critério da nacionalidade e, para o último, o critério da fonte (XAVIER, 1977, p. 5-6).

Disto, apresentam-se 03 (três) hipóteses de cumulação de pretensões tributárias:

01 – a pessoa é tributada em um Estado em função do critério da nacionalidade e, ao mesmo tempo, em outro, pelo critério da residência.

02 – a pessoa é cumulativamente tributada por dois Estados: em um deles, de acordo com o critério da residência e, no outro, conforme o critério da fonte.

03 – a pessoa é tributada pelo critério da fonte num Estado, e no outro, de conformidade com o critério da nacionalidade.

Dada, pois, esta cumulação, pelos Estados, de critérios de delimitação da

<sup>11</sup> OCDE. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.** Desenvolvida pela OECD.ORG. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>> Acesso em: 02 dez. 2018.

competência tributária internacional, diante de uma situação com elemento de cambiante estrangeiro, a possibilidade de haver dupla tributação internacional é muito grande. Ressalva-se, apenas, a hipótese de uma pessoa que, detendo a nacionalidade de um Estado que não adota o critério da nacionalidade, reside no exterior, onde obtém as suas rendas (BORGES, 1991, p. 100).

A dupla tributação internacional pode ser um obstáculo às relações econômicas internacionais, mas não deve ser supervalorizada, pois outros elementos também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

É uma realidade, hoje, a força da pressão tributária em quase todos os Estados. Sendo assim, o fenômeno da dupla tributação internacional assume notável acuidade, que pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, fazendo uso, então, da evasão fiscal internacional, podendo, ainda, ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal (PIRES, 1984, p. 169).

A dupla tributação internacional pode apresentar consequências também no âmbito das relações culturais entre os Estados, ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros (PIRES, 1984, p. 173).

As possíveis implicações de natureza econômica, financeira e cultural entre os Estados, decorrentes da dupla tributação internacional, em conformidade com o que se escreveu, poderão afetar as suas relações sócio-políticas. Pires (1984, p. 174) afirma, em decorrência disto, que as duplas tributações internacionais “[...] não contribuem certamente para o estreitamento das relações entre os países em causa.”

Desta forma, é que a criação de Convenções sobre dupla tributação

internacional ajudaria, e muito, os países envolvidos a solucionarem esses problemas.

## 2.1 CAUSAS

Normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos Estados impositores. É raro um Estado criar uma situação que haja a ocorrência do fenômeno, com o objetivo de alcançar resultados políticos ou econômicos, ou para impedir o êxodo de pessoas ou capitais. A dupla tributação ocorre, em geral, da independência recíproca dos Estados e da ignorância de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados (BORGES, 1991, p. 98).

Silveira já registra:

O Sistema Tributário deve ser lido como o resultado das trocas entre os subsistemas da sociedade e dessa forma terá o sentido dinâmico de resposta à complexidade do sistema social e ao risco; bem como a incapacidade de previsão exata de consequências racionais para as programações em matéria tributária exigirá a adaptação às novas condições e à permanente evolução do sistema tributário (SILVEIRA, 2009, p. 07).

Assim, é necessário entender o sistema tributário de cada Estado-nação envolvido para que se possa implementar as convenções sobre dupla tributação internacional.

### 1.4.1 Internacionalização da Economia

A internacionalização da economia se refere à interdependência econômica dos Estados, que se verifica entre os países ricos em matérias-primas e os ricos em investimentos, entre os ricos em recursos financeiros e tecnológicos e aqueles ricos em força de trabalho.

A mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços foi proporcionada pelo desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação. Isto se tornou possível com a não discriminação de estrangeiros e com a liberalização do comércio e dos movimentos de capitais.

Pires (1984) registra o destaque do intercâmbio comercial e a supressão das barreiras alfandegárias ao dissertar que:

A forma tradicional de intercâmbio comercial – em que as mercadorias são produzidas nos Estados e exportadas para outros -, facilitada atualmente por dispositivos de Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT -, ao estatuírem a supressão das barreiras alfandegárias, juntamente com a mobilidade dos fatores de produção e com o desenvolvimento das empresas multinacionais produzem a crescente internacionalização dos fenômenos econômicos (PIRES, 1984, p. 128).

Assim, a internacionalizado da economia fez com que houvesse uma preocupação com o surgimento do fenômeno da Dupla tributação internacional, onde há autonomia dos sistemas internos de tributação e, agora, há a necessidade de se ter algo que evite a ocorrência do fenômeno.

## 2.2 CONSEQUÊNCIAS

Uma parte da doutrina considera que a dupla tributação internacional viola a justiça fiscal ao propiciar tributação global de uma pessoa em desatenção ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, além das consequências econômicas e da dupla tributação internacional, produz os seus efeitos também em outros domínios, como o financeiro, o cultural e o sócio-político (BORGES, 1991, p. 102).

### 2.2.1 Consequências econômicas

Existe uma posição defendida de que o caráter prejudicial da dupla tributação

## 3 MERCOSUL

O nascimento do Mercosul, pode-se dizer, ocorreu em 30 de novembro de 1985, com a inauguração da Ponte Presidente Tancredo Neves, unindo Puerto Iguazu, na Argentina, a Foz do Iguazu, no Brasil, momento em que os Presidentes Raul Alfonsín e José Sarney firmaram a Declaração de Iguazu, proclamando suas vontades de aproximação política e

internacional às relações econômicas seria normal e que apenas na hipótese de ser excessivamente forte, é que restringiria o comércio e os investimentos estrangeiros (PIRES, 1984, p. 153).

Porém, a grande maioria compartilha o entendimento de que

[...] a dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços (DORNELLES, 1979, p. 08).

Alberto Xavier destaca que,

[...] o movimento internacional de capitais privados é determinado pela remuneração do investimento (para não falar noutros elementos, como o risco de instabilidade) e esta remuneração é constituída pela taxa de rendimento depois de pagos os impostos que sobre ele incidem, quer no país da fonte, quer no país de residência (XAVIER, 1977, p. 241),

Esta observação também é aplicada nas transferências de tecnologia e aos intercâmbios de bens e serviços, todavia estas atividades poderão ser dificultadas, se os lucros ou a remuneração delas resultantes, não forem ou deixarem de ser considerados atrativos para as pessoas que as realizam, ou consideram a possibilidade de realizá-las (XAVIER, 1982, p. 241-242).

A dupla tributação internacional pode ser um obstáculo às relações econômicas internacionais, mas não deve ser supervalorizada, pois outros elementos também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

comercial e de superação da tradicional rivalidade entre os dois países.

Devido às articulações argentina e brasileira para a criação de um bloco regional, a elas logo aderiu o Uruguai e, pouco depois, o Paraguai, preocupados com o movimento que ameaçava deixá-los economicamente isolados.



Em 26 de março de 1991, foi assinado o Tratado de Assunção, com o depósito das ratificações necessárias, fazendo parte dessa integração o Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai.

O projeto integracionista despertou o interesse de outros países e, em 25 de junho de 1996, o Chile e a Bolívia a ele se somam, não tendo, contudo, o mesmo *status* que os outros quatro sócios, apenas associando-se para atingir o primeiro estágio de integração, qual seja, uma zona de livre comércio, que deverá formar-se em oito anos. O acordo de associação entre o Chile, Bolívia e Mercosul, assinado naquela data, na X Reunião dos Presidentes, na Argentina, entrou em vigor em 01 de outubro de 1996.

Outro grande passo dado pelo Protocolo de Ouro Preto foi o de conferir ao Mercosul personalidade Jurídica de Direito Internacional. Diz o art. 34, que o Mercosul “terá personalidade jurídica de Direito Internacional”, e o art. 35 que o bloco “poderá, no uso de suas atribuições, praticar todos os atos necessários à realização de seus objetivos, em especial contratar, adquirir ou alienar bens móveis e imóveis, comparecer em juízo, conservar fundos e fazer transferências”<sup>12</sup>, dotando-se de representação externa, nos moldes da União Europeia.

O art. 37 do Protocolo estabelece que “as decisões dos órgãos do Mercosul serão tomadas por consenso e com a presença de todos os Estados-partes” (DEL’OLMO, 2003, p. 199-200).

No estágio de desenvolvimento em que se encontram os países do Mercosul, ainda mais no assunto relativo à dupla tributação Internacional, fez-se necessário celebrar a referida convenção para favorecer o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas e serviços, porém não existe Convenções Internacionais

firmadas com todos os países envolvidos, conforme se verá a seguir.

As convenções sobre dupla tributação internacional são utilizadas pelos países envolvidos no Bloco Econômico do Mercosul para eliminar as barreiras de natureza tributária a tal fluxo recíproco. Com a convenção, visou-se, pois, estabelecer a neutralidade tributária nas relações econômicas internacionais dos envolvidos nesta situação (BORGES, 1991, p. 189).

O Bloco econômico do Mercosul é formado hoje pelos países membros: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela, tendo como países associados: Bolívia, Chile, Colômbia, Equador e Peru<sup>13</sup>. Em relação aos países membros do Bloco, o Brasil firmou Convenções internacionais<sup>14</sup> para evitar a Dupla Tributação na seara fiscal com alguns dos países citados, tendo, inclusive, incorporado tais intenções dentro do ordenamento brasileiro nas seguintes normas:

- Com a Argentina - Decreto Legislativo nº 74/1981, que aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980; Decreto nº 87.976/1982, que Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda; Portaria MF nº 22/1983, que estabelece métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em sua matéria.

<sup>12</sup> BRASIL. Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996. Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto), de 17 de dezembro de 1994. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D1901.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm)>. Acesso em: 02 dez. 2018.

<sup>13</sup> BRASIL ESCOLA. **Geografia – Mercosul**: países integrantes. Desenvolvida por Omnia Soluções Web Eireli. Disponível em:

<<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/mercosul-paises-integrantes.htm>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

<sup>14</sup> BRASIL. **Acordos para evitar dupla tributação**. Desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#argentina>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

- Com a Venezuela - tem-se o Decreto Legislativo nº 559/2010, que aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005; e o Decreto nº 8.336/2014, que promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla

Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005.

Em relação aos demais países membros, Paraguai e Uruguai, ainda não foi firmada qualquer convenção sobre Dupla Tributação Internacional, onde se declina no sentido de também estender a estes países a possibilidade de firmar intenções no sentido de evitar ou eliminar o fenômeno da dupla cobrança fiscal.

#### 4 PACTO INTERNACIONAL DOS DIREITOS ECONÔMICOS, SOCIAIS E CULTURAIS

Para garantir a efetividade dos direitos humanos em nível internacional, foram criados alguns pactos com conteúdo voltado à proteção do ser humano.

Em relação ao tema proposto nesta pesquisa, relacionado ao direito tributário, econômico e social, temos o pacto internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, que surgiu para dar fundamento legal à segunda parte da Declaração dos Direitos do Homem, mais precisamente, aos arts. 22 a 27.

Mazzuoli (2007), em relação ao conteúdo deste tratado, assim registra:

Entre os direitos expressos no Pacto podem ser citados: o direito dos povos à autodeterminação (art. 1º, § 1º), em virtude do qual os povos determinam livremente seu estatuto político e asseguram livremente seu desenvolvimento econômico, social e cultural; o direito de homens e mulheres à igualdade no gozo dos direitos econômicos, sociais e culturais enumerados no tratado (art. 3º); o direito de toda pessoa ter a possibilidade de ganhar a vida mediante um trabalho livremente escolhido ou aceito (art. 6º, § 1º); o direito de toda pessoa de gozar de condições de trabalho justas e favoráveis, que assegurem especialmente: a) uma remuneração que proporcione, no mínimo, a todos os trabalhadores: I) um salário equitativo e uma remuneração igual por um trabalho de igual valor, sem qualquer distinção (em particular, as mulheres devem ter a garantia de condições de trabalho não inferiores às dos homens e perceber a mesma remuneração que eles, por trabalho igual), II) uma existência decente para eles e suas famílias; b) condições de trabalho seguras e higiênicas; c) igual oportunidade para todos de serem promovidos, em seu trabalho, à categoria

superior que lhes corresponda, sem outras, considerações que as de tempo, de trabalho e de capacidade; d) o descanso, o lazer, a limitação razoável das horas de trabalho e férias periódicas remuneradas, assim como a remuneração dos feriados (art. 7º). Garante-se o direito de toda pessoa de fundar com outros sindicatos e de filiar-se ao sindicato de sua escolha, sujeitando-se unicamente aos estatutos da organização interessada, com o objetivo de promover e de proteger seus interesses econômicos e sociais (art. 18, § 1º, alínea a). Reconhece-se ainda o direito à previdência social, inclusive ao seguro social (art. 9º).

A família, como núcleo fundamental da sociedade, é reconhecida pelo art. 10, § 1º, corolário do direito 'de toda pessoa a um nível de vida adequado para si próprio e para sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como uma melhoria contínua de suas condições de vida' (art. 11, § 1º), e do direito 'de toda pessoa de desfrutar o mais elevado nível de saúde física e mental'. (art. 12, § 1º).

Os Estados também reconhecem 'o direito de toda pessoa à educação', e concordam em que a educação 'deverá visar o pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e a fortalecer o respeito pelos direitos humanos e liberdades fundamentais' (art. 13, § 1º). Além disso, fica reconhecido, pelo art. 15 do Pacto, o direito de cada indivíduo de participar da vida cultural, desfrutar do progresso científico e suas aplicações e beneficiar-se da proteção dos interesses morais e materiais decorrentes de toda a produção científica, literária ou artística de que seja autor (MAZZUOLI, 2007, p. 722-724).

Segundo Weis (1999, p. 80-81):

São direitos econômicos aqueles relacionados



à produção, distribuição e consumo da riqueza, visando especialmente a disciplinar as relações trabalhistas, como os que preveem a liberdade de escolha de trabalho (art. 62), condições justas e favoráveis, com especial atenção para uma remuneração que atenda às necessidades básicas do trabalhador e sua família, sem distinção entre homens e mulheres quanto às condições e remuneração do trabalho, higiene e segurança, lazer e descanso e promoção por critério de tempo, trabalho e capacidade (art. 72), fundar ou se associar a sindicato (que é, na verdade, um direito civil) e fazer greve (art. 82), segurança social (art. 92), proteção da família, das mães e das gestantes, vedação da mão-de-obra infantil e restrição do trabalho de crianças e adolescentes (art. 10).

Para garantir a efetividade dos direitos humanos, adotou-se o sistema de proteção desses direitos, que foi dividido em 02 grupos: a) o sistema universal da ONU e b) o sistema regional: europeu, americano e africano.

Porém, como o objeto do presente artigo é demonstrar que as causas e consequências da dupla tributação internacional e as soluções para evitá-las como forma de respeitar os direitos humanos, irá se ater a demonstrar que a existência de convenções internacionais sobre o tema, tem a finalidade de garantir a proteção do ser humano, mesmo em assunto de ordem econômica.

## 5 O TRIBUTO COMO UM DIREITO HUMANO E A INTERNACIONALIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

Diversos pontos vinculam a tributação e os Direitos Humanos. A apresentação mais nítida de vinculação está no exercício, por parte do Estado, do poder de imposição e na eleição, por parte do legislador, dos fatos que se enquadram nas hipóteses de incidência de tributos, e onde o Estado deve aplicar os recursos arrecadados dos contribuintes.

Os direitos fundamentais limitam o poder de tributar nos Estados modernos, tendo como por exemplo, o direito de propriedade. Há que se pensar que o tributo recai, justamente, sobre uma parcela da propriedade do contribuinte, então existe correlação de interesses.

Sobre a efetivação dos direitos fundamentais, Silveira assim disserta:

[...] o problema de como efetivar os direitos fundamentais, especialmente os direitos fundamentais sociais numa sociedade democrática. A solução deste problema se constitui em uma das questões mais intrincadas e relevantes de nosso tempo e se depara com importantes dificuldades práticas, jurídicas e orçamentárias (SILVEIRA, 2009, p.168).

E continua:

[...] a eficácia das normas de direitos fundamentais possui peculiaridades próprias que merecem uma especial atenção quanto ao seu tratamento (SILVEIRA, 2009, p. 168).

A administração fiscal é outro ponto de contato entre os Direitos Humanos e os Direitos

Fundamentais, pois o executivo, ao levar a efeito o procedimento fiscal com vistas à constatação da regularidade fiscal dos contribuintes e arrecadação, deve nortear-se pelos princípios adotados pela Carta Magna, bem como as leis que foram editadas para otimizar a sua aplicação.

O judiciário tem destaque na relação entre o Estado Fiscal e o contribuinte, pois é quem dá a última palavra nas hipóteses de conflitos de interesse. Ao julgador, cabe a difícil tarefa de interpretar o Direito e a realidade a fim de dar a melhor solução aos litígios.

A aplicação dos recursos que foram arrecadados na forma de tributo é outra questão que confronta com os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Poder de tributar do Estado.

Parte da doutrina entende que o Direito Tributário serve somente para cuidar das relações jurídicas entre o contribuinte e o Estado fiscal, de forma a proceder à arrecadação de forma mais adequada, quanto possível, e só. Onde o Estado vai aplicar as receitas obtidas pela tributação é tarefa do Direito Financeiro, mais precisamente, da parte orçamentária deste outro ramo do direito.

No sentido de que o direito tributário deve ser respeitado como um direito humano, é clara a lição de Carrazza (1999, p. 438):

A pessoa política, ao levar a cabo a tributação, deve observar os limites que a ordem jurídica lhe impôs, inclusive no que atina aos direitos subjetivos públicos das pessoas. Com estes preceitos, a Constituição determinou, de modo negativo, isto é, através de proibições, o conteúdo possível das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos tributários etc. Noutros termos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao exercitarem suas competências tributárias, devem respeitar os direitos individuais e as garantias. O contribuinte, de seu turno, tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados todos seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.

Os tributos deveriam ser destinados a uma finalidade específica, com motivação constitucional e definidos nas leis orçamentárias, contudo, quando há a destinação do seu produto para uma finalidade diversa, encontramos um caso de desvio de finalidade ou mesmo de fraude legislativa.

Pela primeira vez se estabelecia uma regra clara, no campo da tributação, ao estatuir o art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, onde: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração, é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”.

Já no art. 14, encontra-se o mesmo sentido e, ainda, faz com que as relações da tributação e dos direitos humanos se estreitem, *ipsis literis*:

Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”.

O direito humano tem tratamento internacional, como o direito internacional dos direitos humanos, conforme aponta Aragão (2000, p. 06), ao registrar que:

Alves define o Direito Internacional dos direitos humanos como ‘um corpus de normas menos ou mais cogentes que não pára de crescer’, diferindo do Direito Internacional Público clássico por várias características. ‘Em

primeiro lugar porque, embora confirmado a responsabilidade dos Estados por sua execução, transformou o indivíduo, cidadão ou não do Estado implicado, em sujeito de Direito Internacional. E o fez não apenas de maneira simbólica: fê-lo concretamente ao instituir, em alguns instrumentos de força obrigatória, a possibilidade de petições individuais diretas aos órgãos internacionais encarregados de seu controle. Ao fazê-lo, o Direito Internacional dos direitos humanos abandonou os axiomas fundamentais do sistema vestefaliano, a começar pela igualdade entre os sujeitos’. E continua: “Para encerrar definitivamente apenas em situações políticas heterodoxas, Ives Madiot acrescenta, com afirmação curta e seca: ‘Para o jurista, portanto, não pode haver qualquer dúvida: os direitos humanos não fazem parte dos assuntos internos e o princípio da não-intervenção não pode ser obstáculo à proteção internacional’. O sistema vestefaliano da autodeterminação, convergente ao de soberania, é, conseqüentemente, limitado, no sistema internacional contemporâneo, pela obrigação iniludível de respeitar os direitos humanos e liberdades fundamentais. Até porque, nos tempos modernos, a soberania é afirmada politicamente como um atributo do povo – soberania popular no lugar da antiga soberania estatal – e assim consignada em muitas Constituições, inclusive a brasileira”.

O processo de universalização e produção legislativa dos direitos do homem formou o que é hoje considerado o Direito Internacional dos Direitos Humanos.

Para corroborar o registro, transcreve-se a síntese lançada por Cançado Trindade (1997, p. 20-21):

Ao final de meio século de extraordinária evolução desta última, o Direito Internacional dos Direitos Humanos afirma-se em nossos dias, com inegável vigor, como um ramo autônomo da ciência jurídica contemporânea, dotado de especificidade própria. Trata-se essencialmente de um direito de proteção, marcado por uma lógica própria, e voltado à salvaguarda dos direitos dos seres humanos e não dos Estados. Neste propósito, se mostra constituído por um corpus *juris* dotado de uma multiplicidade de instrumentos internacionais de proteção de natureza e efeitos jurídicos variáveis (tratados e resoluções), operando nos âmbitos, tanto global (Nações Unidas) como regional.

Neste mesmo sentido, temos Weis (1999, p. 110-111), para quem o

[...] surgimento dos Direitos Humanos, fruto da reiteração dos tratados, e a conseqüente

especialização dos direitos e dos instrumentos de implementação neles previstos, deu-se a consolidação de um sistema positivado de normas de direitos humanos, não mais sujeitos, em sua interpretação e aplicação, à verificação de sua correspondência aos direitos naturais do ser humano.

Sobre a ideia de tributação, como fonte de financiamento dos direitos fundamentais, Silveira assim se manifesta:

[...]a ideia de tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais está consagrada na doutrina nacional e estrangeira, contudo, torna-se cada vez mais relevantes verificar-se não somente a necessidade de arrecadação, mas inclusive para onde irão esses recursos e quais direitos deverão possuir prioridade concretizadora, visto que os recursos são finitos (SILVEIRA, 2009, p. 215).

Não adianta somente aumentar a carga tributária sem a conseqüente coerência estatal sobre quais direitos e em que extensão estes serão financiados. O financiamento da esfera pública e dos direitos fundamentais se realiza por meio do pagamento e da arrecadação de tributos

Estes tributos devem seguir com coerência os princípios nucleares do sistema

## CONCLUSÃO

A competência tributária internacional dos Estados é delimitada pelo conjunto das normas materiais do Direito Tributário Internacional, na qual, o conjunto dessas normas é composto de direito interno e de direito internacional.

A “soberania fiscal” é um princípio basilar do Direito Tributário Internacional, mas também merece destaque o princípio da territorialidade - onde as leis tributárias aplicam-se, apenas, aos fatos ocorridos no território abrangido pelo poder tributário.

Os elementos essenciais para a caracterização da dupla tributação internacional são: a pluralidade de soberanias fiscais, o mesmo sujeito passivo, o mesmo fato gerador, o mesmo imposto – ou a ela assemelhado e o mesmo período.

constitucional tributário, dentre os quais se destaca o princípio da capacidade contributiva e da neutralidade fiscal.

Silveira já se manifesta neste sentido:

[...] o objetivo de criar uma justiça social não conflita com o respeito ao princípio da neutralidade fiscal, visto que a proteção de um sistema de mercado eficiente implica a geração de recursos que irão promover a inclusão social. Igualmente a noção de redistribuição de renda não ofende a noção de neutralidade fiscal dado que este princípio deve ser encarado no interior de um sistema de proteção e promoção dos direitos fundamentais e estar em consonância com o princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da renda efetiva (SILVEIRA, 2009, p. 300).

Temos, pois, o direito internacional dos direitos humanos, efetivamente implantado com especificidade própria, que se volta a proteger o ser humano, cujas convenções sobre dupla tributação internacional, tratada com o viés de direito fundamental, são voltadas a proteger o ser humano que se relaciona economicamente nesta sociedade internacional.

Define-se a dupla tributação internacional como sendo “o fenômeno que tem como 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”, de acordo com divulgação da OCDE.

As conseqüências da dupla tributação podem ser de ordem econômica (pois prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços); financeira (pois pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, fazendo uso, então, da evasão fiscal internacional, podendo, ainda, ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal); quanto à justiça (a dupla tributação internacional acarreta



uma repartição injusta das cargas tributárias entre os contribuintes); cultural (pois pode dificultar a difusão, entre os Estados, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros) e sócio-políticas (as duplas tributações internacionais não contribuem para o estreitamento das relações entre os países em causa). Sendo que, as consequências mais visíveis e importantes do fenômeno são as de natureza econômica, em virtude das consequências fiscais que recaem sobre o sujeito passivo.

Sobre a resposta ao questionamento da pesquisa, esta propõe que a dupla tributação internacional é um problema que pode ser solucionado por um meio apropriado e conveniente que são as convenções bilaterais, tendo em vista o estágio de desenvolvimento do Direito Tributário Internacional.

As referidas convenções servem para que os Estados limitem seus poderes de tributação. Mas, tais convenções também apresentam desvantagens, pois nem sempre eliminam completamente a dupla tributação internacional ou seus efeitos.

Entre os países que compõem o bloco Mercosul, o Brasil firmou convenção para evitar a Dupla Tributação somente, com a Argentina e a Venezuela e, em relação aos países associados, o Brasil firmou convenção com Chile, Equador e Peru, onde as convenções firmadas têm por característica básica a utilização de modelos de convenção elaborados, principalmente, pela OCDE e pela ONU. Sugere-se, pois, que seja estendido aos demais países membros, Paraguai e Uruguai, como também aos demais países associados, Bolívia e Colômbia, o estabelecimento de Convenções no sentido de evitar a dupla cobrança fiscal.

## REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Selma Regina. **Direitos humanos na Ordem mundial**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

Em relação à implementação desta situação pelos Estados-nações, tem que haver o entendimento de que os Direitos Humanos é o maior parâmetro que o Estado deveria balizar-se no exercício da sua tarefa de instituir, fiscalizar, arrecadar e empregar os tributos, considerando que os Direitos Humanos estão acima do Estado.

Há uma constante evolução do direito internacional dos direitos humanos, assim como os Direitos Humanos, isto em decorrência da globalização e da internacionalização, que muitas questões fizeram surgir nos dias de hoje, como o do objeto da pesquisa, acerca da dupla tributação internacional e o entendimento de que o tributo é um direito humano a ser respeitado.

Quando o Estado tem sua limitação de tributar, há o desdobramento nos Direitos Humanos. Fato que demonstra interação entre os Direitos Humanos e a Democracia, constatando-se, pois, que os Direitos Humanos constituem instrumentos de limitação ao poder de tributar.

A pesquisa demonstra que a Tributação assume papel relevante na promoção dos Direitos Humanos, uma vez que arrecadar valores, gerenciar e aplicar nas atividades essenciais do Estado não é simples instrumento ou meio de obtenção de receita, pois o Estado pode, através dela, provocar modificações na estrutura socioeconômica. Um sistema tributário de qualidade permite que sejam arrecadados volumes de recursos necessários ao financiamento do Estado, de forma justa e eficiente. A prática indica claramente que, nos sistemas tributários complexos e pouco transparentes, prolifera a elisão fiscal.

De modo geral, o conceito de neutralidade fiscal tem sido entendido como a propriedade de um sistema de leis tributárias interferir de modo mínimo nas decisões empresariais de investimento.

BORGES, Antônio de Moura. **Contribuição ao Estudo das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. 1991. 405 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo: USP, 1991.

BRASIL. **Acordos para evitar dupla tributação**. Desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#argentina>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996**. Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto), de 17 de dezembro de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D1901.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm)>. Acesso em: 11 mar. 2018.

BRASIL ESCOLA. **Geografia – Mercosul: países integrantes**. Desenvolvida por Omnia Soluções Web Eireli. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/mercossul-paises-integrantes.htm>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos**. v.1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. rev., ampl. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional nº 21/99. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Direito internacional privado: abordagens fundamentais, legislação, jurisprudência**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1979.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 4. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974.

OCDE. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal**. Desenvolvida pela OECD.ORG. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. RJ: Elsevier, 2009.

UNICEF/BRASIL. **Declaração universal dos direitos humanos**. Disponível em: <[https://www.unicef.org/brazil/pt/resources\\_10133.html](https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.html)> Acesso em: 04 dez. 2018.

WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Empresarial – pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.