



Fábio Brumana

A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR BRASILEIRO

59

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND SOCIAL CONTRIBUTIONS LEVIED ON THE BRAZILIAN FOREIGN TRADE

Francisco Daniel Holanda Noronha

RESUMO

Trata da bitributação internacional, fenômeno decorrente da intensificação e da dinâmica do comércio exterior, em confronto com as contribuições cobradas pelo governo do Brasil sobre as transações comerciais realizadas com outros países.

Ressalta a importância das políticas fiscais dos Estados no intuito de limitar o exercício de sua competência tributária – a fim de evitar as consequências danosas da bitributação – bem como a dos tratados internacionais com idêntico objetivo.

No entanto, afirma que muitos dos Estados signatários desses acordos vêm pressionando o Brasil pela revisão de suas cláusulas por não mais refletirem nossa realidade socioeconômica. Além disso, diz que a tributação indireta aplicada pelo governo brasileiro por meio das chamadas “contribuições sociais” onera excessivamente o comércio praticado pelo Brasil.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário Internacional; bitributação internacional; integração econômica; comércio exterior; imposto de renda; contribuições sociais.

ABSTRACT

The author discusses double taxation, a phenomenon resulting from the intensification and dynamics of foreign trade, as opposed to payments levied by the Brazilian government on foreign trade transactions. He highlights the importance both of States tax policies aiming to limit the use of their tax authority – in order to avoid the harmful consequences of double taxation – and of those international treaties with identical objectives. He states however that many of the countries which are signatories to these agreements have pressed Brazil into reviewing their provisions since they no longer reflect the Brazilian socioeconomic reality. Besides, he adds, indirect taxation levied by the Brazilian government by dint of the so-called “social contributions” places an unnecessary burden on Brazilian trade.

KEYWORDS

International Tax Law; international double taxation; economic integration; foreign trade; income tax; social contributions.

1 INTEGRAÇÃO ECONÔMICA INTERNACIONAL

As trocas comerciais estabelecidas entre os Estados atuantes no cenário internacional restaram intensificadas a partir do processo de integração econômica, o qual consiste justamente na eliminação gradual das barreiras físicas e virtuais comumente impostas quando tratamos de comércio entre países.

Nesse diapasão, torna-se possível verificar o aprofundamento dos vínculos entre os Estados soberanos como decorrência da decisão política que, fundada em um suporte econômico e formalizada por uma construção jurídica, possibilita a ocorrência do processo de integração em análise.

De fato, a integração dos mercados internacionais, preconiza desde a consolidação dos Estados nacionais e da ideologia liberal, envolve hoje as mais importantes searas da economia, dentre as quais as relações comerciais, monetárias, laborais e fiscais.

Convém salientar que, para desenvolver esta pesquisa, nos deteremos, com maior esmero, no tratamento desta última.

1.1 DA HARMONIZAÇÃO FISCAL

Pressuposto lógico do fenômeno da integração econômica internacional, a harmonização fiscal é decorrência da política tributária adotada pelos países que se lançam a uma economia de mercado, exercendo influência sobre inúmeros fatores, tais como a rentabilidade das empresas, a localização e a orientação dos investimentos, bem assim as condições de concorrência e a liberdade de circulação de bens e serviços.

De fato, a harmonização tributária tem caráter primordial no processo em estudo, guardando como característica essencial a eliminação das barreiras e dos fatores de discriminação fiscal, permitindo, dessa forma, maior liberdade de circulação de bens e de serviços no contexto do comércio exterior.

É importante ressaltar também que a harmonização em apreço não almeja tão-somente a quebra das barreiras e o entrave à discriminação fiscal, mas também a adequação da tributação direta e, principalmente, da tributação indireta às exigências do comércio internacional.

60

[...] a necessidade de definir limites para a competência tributária dos Estados no âmbito do comércio exterior não se justifica na contrariedade à ordem jurídica vigente, mas nas conseqüências lesivas à economia dos diversos países.

Focalizando a realidade brasileira, como exemplo de tributação indireta temos as contribuições sociais – PIS e Cofins –, as quais não seguem os cânones da tributação sobre a renda, como a não-cumulatividade ou a seletividade, fato passível de comprometer a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional.

Dessa forma, urge que se opere a simplificação da ordem tributária, evitando-se a pluralidade de incidência de tributos nas três bases do comércio internacional, quais sejam: consumo, renda e propriedade.

1.2 A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL NO CONTEXTO DA INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

Adam Smith, no clássico “A Riqueza das Nações”, preconizava que o capital excedente originado nos países mais abastados deveria ser injetado nos países periféricos que apresentassem alternativa rentável de aplicação, como meio de escoar o excedente de capital, evitando-se crises decorrentes do processo inflacionário.

Embora date do século XVIII, a passagem supra é de impressionante atualidade, tendo em vista o processo de globalização vivenciado nos moldes da teoria neoliberal, em que se observa o escoamento do capital e o excedente de produção proveniente dos países desenvolvidos para os países ditos em desenvolvimento, como meio de evitar as crises cíclicas de superprodução e inflação.

Associado à idéia sustentada por Smith, David Ricardo, em 1817, desenvolveu a teoria das vantagens comparativas, a qual representa prenúncio de regulação das trocas econômicas internacionais, sugerindo que um modelo de comércio internacional que pudesse favorecer a todos os países figurantes do mercado exterior sustentar-se-ia na total liberdade de comércio, propiciando que cada país vendesse aquilo que pudesse produzir melhor, ou seja, mercadorias que representassem o menor custo de desenvolvimento e a maior eficiência possíveis, exportando-se o excedente de produção e importando-se as demais mercadorias de que a população necessitasse.

O modelo idealizado por Smith e Ricardo culminou no moderno processo de integração das economias de mercado, no qual se observa a efetiva divisão de funções entre os Estados, segundo a qual os países em desenvolvimento exportam produtos primários, ao passo que as potências globais exportam produtos secundários e terciários.

Nesse contexto, aperfeiçoa-se o complexo fenômeno da integração econômica, que, associado ao crescimento do comércio internacional, gerou novas possibilidades de tributação, culminando em um processo de recrudescimento da arrecadação tributária gerada pelo comércio exterior.

Surge, assim, no cenário internacional, a problemática da múltipla tributação, a qual se faz presente na hipótese em que uma mesma situação, para um mesmo fato gerador, corresponde a mais de uma competência tributária, fenômeno esse hodiernamente conhecido como “bitributação internacional”.

Embora constitua a bitributação corolário lógico da integração de mercados e esteja no âmbito da legalidade, seus efeitos de ordem econômica e financeira devem ser sopesados, para evitar as distorções advindas dos interesses de liberdade de fluxo de mercadorias e serviços, a fim de auferir a maior lucratividade possível, bem assim das divergentes políticas econômicas internacionais praticadas nos países.

O fenômeno da bitributação internacional pressupõe uma série de desdobramentos teóricos e práticos, os quais serão devidamente analisados nos capítulos subsequentes.

2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

2.1 ELEMENTO DE CONEXÃO

A tributação das rendas provenientes do comércio internacional fundamenta-se, basicamente, na escolha de situações fáticas que justifiquem a incidência da norma tributária. Essas situações são conhecidas, na seara do Direito Internacional, como elementos de conexão.

Os elementos de conexão correspondem a uma ligação,

um vínculo entre o fato da vida que surge perante a sociedade e o ordenamento jurídico aplicável a essa situação. Em verdade, o elemento de ligação vai configurar, em uma situação escolhida pela norma tributária, a possibilidade de incidência do tributo sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, no que concerne a sua atuação no mercado internacional de capitais.

No âmbito do Direito Tributário Internacional, os critérios de conexão de maior relevância para o estudo do tema da bitributação internacional dividem-se em duas categorias principais, a saber: subjetivos, relacionados com a pessoa do contribuinte, e materiais, que dizem respeito ao fato jurídico tributável.

2.1.1 ELEMENTO DE CONEXÃO MATERIAL

No cerne do Direito Tributário, o elemento de conexão material de maior relevância corresponde ao local da fonte efetiva da produção dos rendimentos. Esse elemento de conexão possui, assim, uma ligação direta com o fato jurídico a ser tributado, na medida em que localiza a produção dos rendimentos, para então incidir a norma tributária a ele pertinente.

Esse elemento autoriza a tributação apenas das fontes de rendimento que se originarem dentro da circunscrição territorial onde a norma impositiva possui eficácia e aplicabilidade. Daí a necessidade de se identificar, de maneira precisa, região em que ocorreu a produção efetiva da renda¹, a fim de que se possa autorizar a incidência da legislação tributária.

2.1.2 ELEMENTO DE CONEXÃO SUBJETIVO

O elemento de ligação em foco tem como função primordial a identificação do sujeito passivo da obrigação jurídica tributária, objetivando estabelecer um vínculo entre este e o fato gerador, sendo o maior exemplo a nacionalidade, o domicílio e a residência.

O elemento nacionalidade tem pouca aplicação prática como critério de conexão entre as pessoas que estão sujeitas à imputação tributária pelos ordenamentos internacionais. No tocante ao domicílio e à residência, tendo em vista a confusão de seus conceitos nos sistemas jurídico-tributários de diversos países, correspondendo a institutos ju-

rídicos distintos em muitos dos casos, convencionou-se a adoção do elemento “residência” como aplicável a todas as situações que lhe são pertinentes².

A residência, como um elemento puramente de Direito Internacional, é compreendida em face de dois critérios, um, de ordem objetiva, e outro, de ordem subjetiva. O primeiro deles compreende a presença física da pessoa em uma determinada localidade (*corpus*). No critério subjetivo, busca-se a intenção de o sujeito residir no país no qual se encontra (*animus*). Como se observa, a permanência de uma pessoa no país, somada com a intenção de ali manter sua residência, gera encargos tributários, decorrentes do elemento de conexão que se formou entre ela e o ordenamento jurídico do Estado.

2.2 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O problema da bitributação internacional tem como causa a aplicação desses dois elementos de conexão (fonte e residência) no campo da tributação dos rendimentos pelos Estados atores da dinâmica do comércio exterior. Nesse sentido, tanto a identidade de critérios adotados como a sua dissonância dão ensejo à bitributação internacional.

[...] muitos Estados signatários de tratados para evitar a bitributação com o Brasil vêm pressionando o governo brasileiro para que sejam revistas as cláusulas benéficas ao país, sob pena de procederem à denúncia dos tratados.

Os elementos de conexão fonte e residência possuem reflexo direto nas políticas tendentes a evitar a tributação plúrima. No entanto, apenas a presença desses dois elementos não corresponde à real extensão da soberania tributária dos Estados no que concerne ao seu alcance espacial, uma vez que, na prática, ele pode atingir rendas produzidas fora do âmbito de incidência das normas, bem como tributar pessoas que, embora não possuam qualquer conexão pessoal, auferiram rendas dentro de seu espaço territorial.

Corroborando esse entendimento, que atribui uma aplicabilidade muito maior àquela dada pelos simples elementos de conexão fonte e residência, é possível verificar a ocorrência dos prin-

cípios inerentes ao Direito Tributário Internacional, quais sejam, os princípios da territorialidade e da universalidade.

A adoção desses princípios constitui elemento das políticas fiscais aplicadas por cada ente estatal, sendo possível, inclusive, a adoção dos dois princípios, os quais irão incidir sobre situações diversas.

2.2.1 O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

O princípio da territorialidade, também conhecido pela expressão inglesa “*source income taxation*”, adota o critério da conexão material, qual seja, a fonte efetiva do rendimento. De fato, esse princípio estabelece que todas as situações jurídicas que dão origem ao auferimento ou à produção de rendimento dentro do território nacional de um Estado ensejam o surgimento da obrigação de arcar com o ônus tributário.

Nos ensinamentos de Xavier (1998, p. 225), o princípio da territorialidade corresponde a uma obrigação tributária limitada, na medida em que esse princípio autoriza a incidência de imposto somente sobre os rendimentos que têm origem em fontes localizadas no território do ente tributante.

De fato, sob o aspecto da soberania fiscal, deve haver uma limitação das normas tributárias no que concerne à

circunscrição territorial, sendo defeso aos Estados exercer sua competência tributária além da demarcação de suas fronteiras³. É inegável, dessa forma, a plena competência que possuem os Estados de tributar as rendas que nele foram produzidas, haja vista a conexão existente entre a fonte do rendimento (elemento objetivo) e o ordenamento jurídico incidente no caso concreto.

O princípio da territorialidade, outrossim, pode ser entendido sob dois ângulos principais – a territorialidade em sentido material e territorialidade em sentido formal. A primeira representa o âmbito de incidência da regra-matriz da norma tributária, que pode atingir fatos e sujeitos passivos que se encontram na esfera extrater-

ritorial, inclusive. Já a territorialidade em sentido formal determina que a legislação tributária só poderá incidir sobre elementos que estiverem nos limites da ordem jurídica a que pertencem.

O princípio em análise tem sua maior aplicação na idéia contida na figura dos não-residentes, tendo em vista que estes se sujeitam apenas à tributação dos rendimentos que forem auferidos, ou dos quais sejam beneficiários, dentro da área de incidência da regra matriz. Assim, nenhuma renda cuja fonte de produção se localiza no exterior é alcançada pelo ordenamento nacional, restando situada no campo da não-incidência.

No Brasil, o princípio da territorialidade deixou de ser aplicado, no que se refere às pessoas jurídicas, com o advento da Lei n. 9.249/95, que estatui as normas pertinentes ao imposto de renda, consagrando o princípio da universalidade como regra geral a ser aplicada no ordenamento jurídico nacional⁴. Entretanto, a territorialidade continua sendo aplicada, excepcionalmente, na hipótese dos sujeitos não-residentes em território brasileiro, os quais serão tributados apenas pelos rendimentos percebidos no âmbito do território nacional.

Depreende-se que essa é uma das causas principais da bitributação internacional, porquanto o não-residente possui, de fato, residência em Estado alienígena, o qual pode exercer a sua competência tributária de forma ilimitada, razão pela qual se lhe faculta adotar o critério de conexão pessoal para alcançar todos os rendimentos, independentemente de sua fonte.

2.2.2 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

No atual estágio de desenvolvimento da economia internacional, em que o fluxo dos rendimentos aumentou de forma exponencial, percebeu-se a necessidade de os Estados localizarem as rendas decorrentes do comércio exterior, a fim de serem tributadas em sua base territorial. Surge, assim, o princípio da universalidade (*world-wide-income*), que se utiliza do critério de conexão subjetivo a fim de permitir o alcance das rendas produzidas por seus residentes, quer elas tenham origem no interior de seu espaço territorial, quer tenham sido elas produzidas alhures. Dessa maneira, o elemento residência justifica a tributação dos rendimentos, independentemente da localização de sua fonte.

Originalmente, o princípio da universalidade possui incidência maior entre os países desenvolvidos, porque estes figuram como exportadores de capitais, o que faz nascer a premência da tributação de seus residentes sobre os lucros que estes obtiverem em investimentos aplicados no exterior.

[...] o fenômeno da bitributação internacional não é expressamente vedado por qualquer ordenamento jurídico internacional, no entanto os malefícios de ordem econômica e financeira devem ser enfrentados [...]

O sistema determinado pelo princípio da renda mundial estabelece uma obrigação tributária ilimitada, na medida em que há uma expressa autorização legal para que todos os rendimentos – tanto de fonte interna como de fonte externa – sejam tributados. (XAVIER, 1998, p. 225).

Como se observa, é irrelevante, sob a óptica desse princí-

pio, o local de produção ou de pagamento dos rendimentos, bastando que se verifique o elemento hábil a vincular a pessoa que está ligada com a produção da renda ao sistema jurídico tributante, no caso, a residência.

Nesse contexto surge o *world-wide-income*, que traduz método eficaz de combate a políticas de planejamento tributário cujo objetivo primordial consubstancie-se na prática de condutas evasivas, o que acarreta fuga de capitais de países exportadores para aqueles que possuem tributação reduzida. Nesse diapasão, referido método traduz meio apto de combate a paraísos fiscais, que são países situados à margem do atual estágio de desenvolvimento econômico internacional.

No entanto, a adoção do princípio da universalidade relaciona-se diretamente com a maior incidência do problema da bitributação internacional, já que a adoção da residência como critério de conexão desencadeia o concurso de pretensões entre os Estados soberanos.

Todavia, em face de uma Convenção contra a tributação múltipla, não se admite a ocorrência de dupla residência, haja vista que essas convenções estabelecem alguns critérios a serem observados, a fim de se determinar que base territorial deverá prevalecer para efeito de uma imputação tributária, nascendo, com isso, o princípio da unidade de residência, o qual determina que a residência fiscalmente relevante é uma, e excludente das demais que, porventura, existam em outros Estados.

Nesse contexto, a eleição da residência fiscalmente relevante estabelece-se pela utilização de critério de conexão subsidiário⁵, considerando ela como: a) o local de habitação permanente; b) havendo mais de uma habitação permanente, a região que constituir o centro das relações pessoais e econômicas; c) na hipótese de falha das situações anteriores, a localidade onde tenha uma permanência habitual; d) ainda, se permanecer habitualmente em mais de um país, ou em nenhum, o Estado de sua nacionalidade.

Com relação às pessoas jurídicas, sua residência será fixada no local onde se encontrar seu órgão de diretoria, qual seja, a região onde são praticados os principais atos de gestão da empresa de uma forma geral.

3 O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

O crescimento do comércio e dos investimentos torna indispensável a tributação das operações transnacionais de trocas de capitais. Nesse diapasão, elevou-se à 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.

A ocorrência da bitributação sobre um mesmo substrato econômico tem por justificativa o legítimo exercício das soberanias fiscais nos limites traçados pelos elementos de ligação das normas tributárias. Dessa forma, *a soberania somente pode ser exercida a partir de um elemento de conexão, e a bitributação é uma consequência da soberania de dois ou mais países sobre as coisas e pessoas que se encontrem em seu território ou tenham com ele qualquer elemento de conexão.* (LEONARDOS, 2001, p. 17).

Identificam-se, como causas da bitributação, tanto a identidade como a discrepância dos elementos de conexão utilizados pelas normas impositivas dos diversos Estados. Nesse sentido,

no concurso ocasionado pelas aplicação de critérios subjetivos (residência) com conceitos distintos em diversos Estados, tem-se a incidência simultânea de normas tributárias pertencentes a soberanias diferentes em decorrência de um mesmo fato gerador; por outro lado, no concurso de pretensões entre dois ordenamentos em que um fundamenta a incidência do tributo na conexão pessoal, ao passo que o outro Estado (fonte) adota o critério objetivo, por força do princípio da territorialidade, verificar-se-á a tributação plúrima.

Destaque-se que o fenômeno não está eivado de antijuridicidade⁶. Dessa forma, a necessidade de definir limites para a competência tributária dos Estados no âmbito do comércio exterior não se justifica na contrariedade à ordem jurídica vigente, mas nas conseqüências lesivas à economia dos diversos países.

3.1 O SISTEMA DAS QUATRO IMPUTAÇÕES

Doutrinariamente, a construção do conceito de bitributação internacional leva em conta o sistema das quatro identidades, 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.

Em consonância com a identidade material, os impostos que incidirão sobre o fato tributável devem ter natureza análoga. É indispensável observar que eles nunca serão idênticos, porquanto foram criados para atender às especificidades de ordenamentos jurídicos diversos. Entretanto, um mínimo de aproximação lhes é exigida, principalmente no que concerne à semelhança da base de cálculo ou ao efeito econômico desencadeado.

O fator tempo também possui relevante importância para a qualificação da bitributação internacional, uma vez que tende a estabelecer o momento em que nasceu para o sujeito passivo a obrigação de natureza tributária, bem como, para o Estado, o direito subjetivo de ter suas pretensões atendidas.

Por fim, exige-se também a identidade de sujeito passivo do dever jurídico de prestar tributo, isto é., sobre quem irá recair a obrigação de recolher o imposto. Esse critério implica desdobramentos diversos, entendidos como bitributação jurídica e bitributação econômica. Na

primeira hipótese, uma mesma pessoa é tributada pela sua renda ou capital, por dois Entes soberanos. Na segunda, o imposto devido aos Estados contratantes é suportado por diferentes contribuintes.

Helena Tôrres, ao dissertar sobre o fenômeno de bitributação econômica, esclarece:

Para que a bitributação econômica internacional pudesse ser admitida como bitributação e, assim, conduzida à definição geral de pluritributação internacional, necessária, de início, ser, pelo menos indiretamente, reconduzível aos elementos basilares da respectiva definição: concurso impositivo entre duas ou mais legislações fiscais soberanas contemporaneamente incidentes sobre um mesmo suporte fático dotado de elementos de estraneidade, o que não se verifica, como demonstraremos.

Nesse momento, convém estabelecer um conceito de bitributação internacional, sendo ela entendida como o fenômeno por meio do qual um único fato implica obrigações semelhantes impostas por mais de um Estado soberano, imputando, ao mesmo contribuinte, impostos análogos.

3.2 FORMAS DE TRATAMENTO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

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.

[...] a criação de diferenciadores entre contribuintes que estão em situações equivalentes e, muitas vezes, pertencentes à mesma segmentação, confronta com os princípios basilares do Direito Tributário Internacional.

3.2.1 MEDIDAS UNILATERAIS

As medidas unilaterais traçadas pela política fiscal dos Estados são normas de limitação do exercício da competência tributária que tendem a mitigar as conseqüências danosas trazidas pela bitributação.

Com efeito, as medidas a serem adotadas pelo ente tributante devem encontrar-se em perfeita harmonia com

os fins colimados por sua política fiscal, quais sejam: neutralidade fiscal interna, neutralidade fiscal externa e eficiência nacional. A primeira, inerente a países exportadores de capital, é compatível com o sistema de crédito de imposto. Já a neutralidade fiscal externa (neutralidade fiscal à importação), prevista para países importadores de capital, compatibiliza-se com o método da isenção.

Cabe verificar que, além do crédito de imposto e da isenção, existe o método da dedução, completando o rol de medidas unilaterais utilizadas para evitar a bitributação internacional.

A) Método da isenção

Na seara do Direito Tributário Internacional, o método da isenção constitui limitação ao 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.

Trata-se, pois, de uma forma de renúncia ao princípio da universalidade, na medida em que o Estado deixa de imputar os rendimentos que foram produzidos fora de suas fronteiras, tributando apenas aqueles que guardam alguma ligação territorial.

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.

B) Método do crédito de imposto

Outro mecanismo unilateral para evitar os efeitos danosos da bitributação internacional é o crédito de imposto, também conhecido como método da imputação, o qual se consubstancia 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.

Hodiernamente, o sistema da imputação apresenta-se sob dois aspectos: a imputação integral e a imputação ordinária. Consoante a primeira hipótese, será deduzido o valor total do imposto que foi pago ao tempo da produção do rendimento, no país da fonte, seja ele inferior, igual ou superior ao tributo devido no Estado de residência. Já a imputação ordinária implica o 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.

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, que trata da não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), estabelece indicativo para maior aplicação do crédito de imposto.

C) Método da dedução

Segundo esse método, o imposto pago no exterior pela produção de rendimento é considerado como despesa, sendo facultado ao contribuinte deduzi-lo da base de cálculo do imposto a ser pago em seu domicílio.

3.2.2 MEDIDAS BILATERAIS

O tratamento da bitributação internacional, em quase sua totalidade, faz-se mediante acordos bilaterais em que dois Estados se comprometem a lançar todos os esforços necessários para combater os efeitos danosos causados por esse fenômeno e, por conseguinte, desenvolver o comércio entre eles, visando maiores lucros e a crescente entrada de capital em suas economias.

Atualmente, destacam-se dois modelos de convenção que traçam diretrizes concernentes à elaboração de tratados para evitar a bitributação. São eles: a Convenção das Nações Unidas (ONU) e a Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Por sua importância no estudo do tema, convém proceder à análise da Convenção-Modelo OCDE.

Essa Convenção tem sua origem nos trabalhos realizados pelo Comitê Fiscal da Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE), que culminaram com a apresentação do projeto de convenção de bitributação concernente à renda e ao patrimônio, em 1963, pela já OCDE.

Esse projeto inicial, com seus respectivos comentários, foi reavaliado em 1977 e, posteriormente, reformulado, em 1992, como a nova Convenção-Modelo (*Model Tax Convention*), ficando sujeita a revisões periódicas.

O modelo em apreço privilegia a tributação em bases universais, adotando o critério da residência⁷ como parâmetro. Nesse sentido, sua aplicação comporta maiores benefícios para países desenvolvidos, exportadores de capital.

A despeito dessa consideração, ele é, de longe, o modelo mais aplicado quando da celebração de acordos que objetivem a eliminação da bitributação internacional, seja pelo grande número de países que o compõem⁸, na maioria países desenvolvidos, que estabelecem as diretrizes da economia mundial, seja pelo fato de ter servido de base

para outras convenções-modelo, como a da ONU e a dos Estados Unidos.

3.3 ACORDOS CELEBRADOS PELO BRASIL⁹

Os tratados bilaterais celebrados pelo Brasil com o intuito de evitar a bitributação internacional seguem o modelo proposto pela OCDE. Com raras exceções¹⁰, todos eles foram celebrados antes de 1992 (ano em que houve uma revisão do Modelo OCDE proposto em 1977) e, por essa razão, encontram-se defasados vários anos, estando à margem das modificações sofridas pela Convenção.

Cabe ressaltar que esses acordos celebrados pelo Brasil, em sua grande maioria, não mais refletem a real situação social, política e econômica do país. De fato, nesses tratados, o Brasil assumia a posição de Estado subdesenvolvido, sendo, portanto, agraciado com uma série de benefícios e incentivos, dentre os quais a competência de tributar os rendimentos daqui provenientes.

A fim de se adequarem às novas sistemáticas político-econômicas, muitos Estados signatários de tratados para evitar a bitributação com o Brasil vêm pressionando o governo brasileiro para que sejam revistas as cláusulas benéficas ao país, sob pena de procederem à denúncia dos tratados.

Convém, nesse momento, apresentar as justificativas referentes à denúncia do tratado contra a bitributação assinado entre Brasil e Alemanha:

(I) *Interpretações divergentes: A interpretação de importantes previsões do Tratado (como o art. 7 – lucro das empresas – e art. 9 – empresas associadas), como as feitas pelas autoridades fiscais brasileiras, divergem para aquela que foi dada por grande parte dos países e pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico OCDE. Mais recentemente, as autoridades fazendárias brasileiras e alemãs têm constantemente divergido de opinião no que concerne à interpretação, e freqüentemente isso ocorreu em detrimento dos contribuintes. Desse modo, os propósitos do Tratado contra a bitributação têm sido subjugados.*

(II) *Não inclusão do imposto de importação: o governo brasileiro colocou em vigor tributos adicionais (outros além do imposto sobre a renda) na importação de bens e serviços os quais não são previstos pelo atual Tratado contra a bitributação. (tradução livre)¹¹.*

Dessa forma, restam evidenciadas as dificuldades enfrentadas pelo governo brasileiro em manter, diante do atual panorama de desenvolvimento econômico, um tratado sobre matéria tributária com os parâmetros atualmente observados.

4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO DIREITO BRASILEIRO E SUA INCIDÊNCIA SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

Como já se demonstrou, o fenômeno da bitributação internacional não é expressamente vedado por qualquer ordenamento jurídico internacional, no entanto os malefícios de ordem econômica e financeira devem ser enfrentados a fim de assegurar o desenvolvimento do comércio internacional e resguardar a competitividade do sistema.

Daí a importância das convenções-modelo contra a bitributação, as quais são utilizadas como parâmetros para a elaboração de tratados que visam à diminuição dos efeitos econô-

micos provenientes da dupla imputação sobre os rendimentos provenientes do comércio exterior, a fim de viabilizar a integração entre os sistemas tributários dos Estados soberanos.

Nesse contexto, não se pode olvidar de mencionar que os tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário seguem o modelo OCDE, tendo por foco principal a eliminação da bitributação internacional, unicamente no que concerne à tributação direta sobre a renda.

Ocorre, todavia, que o comércio internacional resta excessivamente onerado pela tributação indireta (contribuições sociais, tais como Cofins importação e PIS importação), em sua grande maioria incidente em cascata, não observando os princípios que norteiam a cobrança do IRPJ.

Estabelece o Prof. Luiz Dias Martins Filho, em sua dissertação de mestrado:

Assim, com o objetivo de aumentar a arrecadação, o legislador brasileiro, ou o próprio constituinte reformador, resolveu mudar a natureza de contribuições sociais para torná-las impostos indiretos, contrariando, assim, tanto o constituinte originário como as próprias normas jurídicas internacionais e as teorias de tributação mundialmente aceitas. É uma situação bem peculiar do Brasil! (MARTINS FILHO, 2005, p. 70.).

Assim, verifica-se a descaracterização das contribuições sociais, principalmente PIS e Cofins, para alcançar os rendimentos provenientes das trocas comerciais originadas do processo de integração internacional.

4.1 OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO

Vencida essa primeira etapa, cabe passar à demonstração da situação mais gravosa criada por essas contribuições sociais, lesando a competitividade do sistema em parâmetros internacionais.

As alíquotas de 7,6% da Cofins e de 1,65% do PIS, por meio do cálculo¹² por dentro, em que se levam em conta tributos outros como o ICMS e o Imposto de Importação, chegam às raíais reais de 11,04% e 2,39% sobre o valor do produto, respectivamente.

Escrevendo sobre o tema, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral e Douglas Yamashita ensinam:

Se um determinado produto "X"

é importado por uma pessoa "A" a R\$ 100,00, sofrerá a incidência de PIS-Importação à 1,65% e de COFINS-Importação à alíquota de 7,6% (art. 8º da Lei 10.865/04). Ocorre que, se o mesmo produto "X" for fabricado no Brasil por uma empresa "B", sujeita ao regime cumulativo (art. 10 da Lei 10.833/03, art. 8º da Lei 10.637/02 e alterações posteriores) e for vendido pelos mesmos R\$ 100,00, tal produto sujeitar-se-á a 0,65% de PIS e 3% de COFINS (AMARAL, 2005, p. 281).

[...] o êxito do processo de integração econômica do mercado mundial depende, fundamentalmente, do respeito aos princípios do Direito Internacional, especificamente do Direito Tributário Internacional [...].

Assim, afora a exorbitância das alíquotas cobradas a título de PIS e Cofins, deve-se destacar o caráter discriminatório dessas duas contribuições sociais, indo de encontro à intenção legislativa de imprimir um tratamento equânime entre os produtos produzidos no Brasil e os produtos importados também sujeitos a essas contribuições. É o que se apreende da leitura da exposição de motivos da Medida Provisória n. 164/04, convertida na Lei n. 10.865, a qual pretendia estabelecer um tratamento isonômico entre bens e serviços produzidos internamente e os importados: *tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à sistemática não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos a contribuições instituídas por essa Medida Provisória.*

No entanto, o tratamento dispensado às empresas que adquirem bens e serviços no exterior, às empresas importadoras de bens de capital, bem assim às empresas sujeitas à apuração do imposto de renda tendo por base o lucro presumido ou qualquer outra espécie empresarial prevista no art. 16 da lei em comento, é muito mais gravoso, na medida em que elas não podem ser beneficiadas pelo crédito respectivo para pagamento de Cofins e PIS.

Observa-se que esse dispositivo legal viola o princípio da isonomia e, como consequência, o princípio da não-discriminação, porquanto institui um critério

diferenciador ao atribuir crédito a algumas empresas e deixar de fazê-lo a outras que se encontram em situações equivalentes. Ocorre, nesse diapasão, afronta direta ao art. 150, inc. II, da Constituição Federal, que impede expressamente o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes.

Assim, a criação de diferenciadores entre contribuintes que estão em situações equivalentes e, muitas vezes, pertencentes à mesma segmentação,

confronta com os princípios basilares do Direito Tributário Internacional.

Somada a esses fatos, encontra-se a inexistência de qualquer acordo internacional que preveja a não-incidência plúrima das contribuições sociais, tornando-se livre a sua cobrança nas operações de comércio exterior.

Assim comenta Heleno Tórres:

Os comentários ao Modelo OCDE, é bem verdade, excluem as contribuições para a seguridade social, mas desde que as mesmas estejam baseadas nos princípios da equivalência e da relação direta com vantagens individuais recebidas em contrapartida, o que não é o caso. Por tudo isso, entendo que não possa prevalecer qualquer justificativa, salvo de natureza política, razoável e suficiente para afastar a abrangência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre estas contribuições sociais. (TÓRRES, 2001, p. 616.)

Em verdade, as contribuições sociais posicionam-se, na atualidade, como os tributos que oneram de forma mais expressiva o comércio praticado pelo Brasil, o que importa em larga diminuição dos investimentos estrangeiros no país.

Por essa razão, diversos Estados que mantêm acordos internacionais em matéria tributária com o Brasil têm como foco a adequação destes às especificidades do mercado brasileiro, no intuito de assegurar um comércio livre e justo, bem como incentivar o desenvolvimento do comércio bilateral realizado entre os países signatários.

Reflexo da política de alteração dos

tratados internacionais corporifica-se na denúncia desses acordos por importantes parceiros do Brasil, tais como Alemanha e Reino Unido, em virtude da excessiva taxação imposta pelo governo brasileiro sobre o comércio exterior.

CONCLUSÃO

Diante das considerações acima, impõe-se acrescentar que o êxito do processo de integração econômica do mercado mundial depende, fundamentalmente, do respeito aos princípios do Direito Internacional, especificamente do Direito Tributário Internacional, com o escopo de assegurar um desenvolvimento igualitário e sustentável dos Estados. Prima-se, por conseguinte, pela adequação dos sistemas tributários internacionais, a fim de eliminar os efeitos danosos da bitributação internacional.

Ocorre, todavia, que a “discriminação” decorrente da incidência do PIS e da Cofins torna-se irrelevante ante sua função de corrigir as distorções sofridas pelos produtos nacionais, os quais restam prejudicados pela falta de competitividade em relação ao recrudescimento das importações.

Impõe-se, dessa forma, que as contribuições sociais incidentes sobre a importação possuam a função de atenuar as contradições decorrentes da discriminação inversa, em que os produtos de origem nacional encontram-se excessivamente onerados pela fragilidade do mercado interno.

Assim, o comércio exterior livre e o desenvolvimento igualitário, cânones do atual modelo de integração econômica, devem respeitar as especificidades de cada sistema, tendo-se por legítima a imposição de tributos cujo intuito seja o incentivo ao amadurecimento do mercado nacional, tornando-o apto a concorrer de forma equânime com os produtos de origem externa.

NOTAS

- 1 No entendimento de Heleno Tôrres, a fonte efetiva da renda será o lugar onde se consumir e se puder identificar a real e concreta produção de rendimentos. (TÔRRES, 2001, p. 120).
- 2 1. For the purpose of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the law of that State, is liable to tax therein by reason of domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. These terms, however, do not include any person who is liable to tax that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein. (Modelo OCDE, art. 4º, § 1º).
- 3 A lei tributária vigora no território do ente político que a edita; o território é o limite espacial da **soberania**, no caso do Estado nacional, e da **autonomia**, no caso dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. (AMARO, 2006, p. 194).
- 4 O art. 25 da Lei n. 9.249/95 estatui: *os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.*
- 5 2. Where by reason of provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: (Modelo OCDE, art. 4º, § 2º).
- 6 Não há um princípio jurídico que obrigue determinado país a evitar a bitributação. A bitributação é um fenômeno indesejado do ponto de vista econômico e, por isso, deve ser estudada com cuidado pelos elaboradores da política fiscal de um país. Mas ela não é a priori antijurídica, pois inexistente qualquer princípio ou costume de direito internacional que vede a tributação e, internamente, não se pode dizer que há qualquer regra de direito natural ou princípio constitucional que proíba a bitributação. (LEONARDOS, 2001, p. 16-17)
- 7 Excepcionalmente, o modelo OCDE admite tributação no país da fonte. I) nas hipóteses de atividades realizadas através de estabelecimentos perma-

- 8 Pertencem à OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Comunidade Européia, Coreia, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Inglaterra, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, República Tcheca, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Suécia, Suíça e Turquia.
- 9 África do Sul; Argentina; Áustria; Bélgica; Canadá; Chile; China; Coreia; Dinamarca; Equador; Espanha; Filipinas; Finlândia; França; Holanda; Hungria; Índia; Itália; Japão; Luxemburgo; Noruega; Portugal; República Checa e Eslováquia; Suécia; Ucrânia. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>
- 10 Tratado celebrado com a África do Sul, em 2006; Tratado celebrado com o Chile, em 2003; tratado celebrado com a Ucrânia, em 2006.
- 11 We understand that the main reasons for this termination as determined by German authorities as follows: (i) Differing interpretations: The interpretation of important provision of the DTT (such as Article 7 – Business Profits – and Article 9 – Associated Enterprises) – as made by Brazilian tax authorities diverge from those interpretation as given by most countries and the Organization for Economic Cooperation and Development (“OCDE”). Over recent year, the German and Brazilian tax authorities have frequently held differences of opinion as regards interpretation and often this has been to the detriment of taxpayer. As such, the purpose of the DTT has been defeated. (ii) Non-inclusion of ancillary import tax: The Brazilian government enacted additional taxes (other than income taxes) on the import of goods and services which are not likely to be covered by current DTT. Disponível em: <<http://www.linklaters.com/pdfs/publications/brazil/taxation15april05.pdf>>
- 12 Interessante e ilustrativo o demonstrativo de cálculo presente em: Amaral (2005, p. 284- 286).

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Roberto Caparroz de. Da natureza aduaneira dos direitos antidumping no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- ALVES, Tatiana Stanislaw Afonso Bradley. O princípio da renda mundial no direito brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do; YAMASHITA, Douglas. *PIS e Cofins sobre importação de produtos: ilegalidades e inconstitucionalidades*, PIS-COFIS: Questões e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. *Soluções para o problema da bitributação internacional frente ao ordenamento jurídico brasileiro*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5365>>. Acesso em: 15 jul. 2006.
- BASSANEZE, João Marcello Tramujas. Pluriritributação internacional: origem, conceito e medidas unilaterais destinadas à sua eliminação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- BORGES, Antônio de Moura. *Considerações sobre a bitributação internacional*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088>>. Acesso em: 28 maio 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. Os tratados Internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- D’ALMEIDA, José Fernando Costa. *O princípio da transparência na atividade financeira do Estado*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Universidade Federal do Ceará, 2005.
- FERNANDES, Edson Carlos. *Incidência da contribuição para o PIS e para a CO-FINS sobre a importação perante o princípio da não-discriminação tributária dos acordos multilaterais do comércio, especialmente o Mercosul*: PIS-COFIS: Questões e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FRANCA FILHO, Marclio Toscano. *Princípios da tributação internacional sobre a renda*. Disponível em: <http://www.datavenia.net/artigos/Direito_Tributario/marclio.html>. Acesso em: 30 ago. 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. *Imposto de renda das empresas*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- HÜBERT, Ives Henrique. Subcapitalização de empresas: delineamento e tratamento nos âmbitos societários e tributários – uma visão jurídica da questão. In:

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2

LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

LOUSA, Maria dos Prazeres. *Harmonização da tributação directa*. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/parcerias/ue/cedoc-ue/monografias-1998/modulo-B/HARMONIZACAO_%20DTRIBUTACAO_DIRECTA.pdf>. Acesso em: 14 maio 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rofrigues de. *PIS/PASEP e COFINS importação: inconstitucionalidades*. PIS-COFINS: Questões e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. *A harmonização tributária e o federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Público) Universidade Federal do Ceará, 2005.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 15. ed. São Paulo: Renovar, 2004. v.1.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NAVOA, César Garcia. Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

FRANCILLI NETO, Domingos. *Confins: a exclusão das receitas financeiras da base de cálculo, PIS e COFIS*. Questões e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NUNES, Renato. Tributação dos lucros auferidos por meio de coligadas no exterior: regime de disponibilização (MP n. 2.158-35/01) e resultados de equivalência patrimonial. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e tributação dos não residentes no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

_____. Tributação das empresas controladas e coligadas. Volume 2 – uma visão jurídica da questão. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2.

SILVEIRA, Paulo Caliendo V. da. Do conceito de estabelecimento permanente e a sua aplicação no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto. *Aplicação de Tratados internacionais contra a bitributação*. São Paulo: Quartier Latin.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 1 e 2.

_____. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Chicago: Encyclopaedia Britannica, 1952.

TÔRRES, Heleno. *Regime constitucional das contribuições sobre o faturamento e o princípio da segurança jurídica: princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil: prestação de serviços no exterior: fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

UHUMAR, Victor. As tendências fiscais do início do terceiro milênio. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com tributação favorecida no direito brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. *A adoção do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no federalismo brasileiro: apontamentos para uma reforma capaz de proporcionar o ajuste na tributação do consumo e o avanço do processo de integração regional*. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Universidade Federal do Ceará, 2004.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

Artigo recebido em 8/8/2007.

Francisco Daniel Holanda Noronha é advogado em São Paulo.