

TELETRABALHO TRANSNACIONAL: TRIBUTAÇÃO DA RENDA DOS TELETRABALHADORES NO PLANO INTERNACIONAL

TRANSNATIONAL TELEWORK: TAXATION OF THE INCOME FROM TELEWORKERS IN THE INTERNATIONAL SCOPE

DENISE PIRES FINCATO¹
MANOELA DE BITENCOURT²

RESUMO

O presente trabalho aborda a tributação da renda dos teletrabalhadores subordinados no plano internacional. As tecnologias da informação e da comunicação permitem a realização do trabalho à distância, que pode ser realizado em qualquer lugar. Dessa forma, é possível que os rendimentos auferidos pelos teletrabalhadores sejam tributados pelo país de origem, bem como pelo país da prestação dos serviços, ocorrendo a chamada bitributação. Os elementos de conexão para o direito tributário internacional são a nacionalidade, a residência com habitualidade e a localização da fonte do rendimento. Nesse cenário, surge o modelo proposto pela Organização de Cooperação de Desenvolvimento Econômico que, prevê, como regra, que as rendas dos trabalhadores de profissões dependentes serão tributadas no Estado da residência, porém se o emprego for exercido em outro Estado, é neste que serão tributadas, servindo de solução para o conflito de competência tributária e de forma a evitar a bitributação internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação; Teletrabalhadores; Plano internacional; Conflito de competência tributária; Bitributação internacional.

ABSTRACT

This paper discusses the taxation of income from teleworkers in the international scope. The information and communication technologies allow the telework, which can be realized from anywhere. Thus, it's possible that the country of origin and the country of service provision tax the income from teleworkers, occurring a double taxation. The connection factors for the international tax law are nationality, habitual residence and the location of the source income. In this scenario, there is the model proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development, that provides, as a rule, the incomes from employments will be taxed in the State of residence, but if the employment is exercised in the other State, in this other State will be taxed, that is a solution for the tax jurisdiction conflict and in order to avoid the international double taxation.

KEYWORDS: *Taxation; Teleworkers; International scope; Tax jurisdiction conflict; International double taxation.*

¹ Advogada Trabalhista. Doutora em Direito pela Universidad de Burgos (Espanha, 2001). Professora do PPGD – PUCRS. Coordenadora do Grupo de Pesquisas Novas Tecnologias e Relações de Trabalho da PUCRS/CNPq.

² Advogada. Mestranda em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito e Processo do Trabalho pelo Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC. Integrante qualificada como pesquisadora do Grupo de Estudos e Pesquisas (CNPq) da PUCRS intitulado “Novas Tecnologias e Relações de Trabalho” sob coordenação da Profª. Dra. Denise Pires Fincato. manoela@bitencourt.adv.br

INTRODUÇÃO

O fenômeno da globalização e todos os seus aspectos subjacentes fazem surgir no cotidiano trabalhista uma nova modalidade de prestação de serviços à distância, que é o teletrabalho. Neste caso, o empregado é contratado para executar o serviço em sua própria casa, em telecentros, ou em outro estado ou país.

Assim, nos dias atuais, é muito expressivo o número de trabalhadores contratados para prestar serviços à distância para empresas transnacionais.

O presente trabalho aborda a tributação da renda do trabalhador subordinado que presta serviços em outro país que não o da sua residência habitual. O problema reside no fato de que em sendo o domicílio do empregado determinado país, e sua profissão dependente realizada em outro país, implica numa possibilidade de bitributação, em razão da incidência de dois ordenamentos à essa relação jurídica, envolvendo dois países com competência para tributar a renda do trabalhador subordinado. Para isso, o Direito Tributário Internacional deve resolver esse impasse para que não ocorra a bitributação da renda do trabalhador, por meio de convenções internacionais bilaterais que limitem os poderes de tributação dos Estados contratantes.

Inicialmente, destaca-se que as organizações internacionais procuram desenvolver modelos de convenções com o objetivo de obter um parâmetro internacional de regulamentação de relações jurídicas em nível transnacional. Em matéria tributária, destaca-se que as primeiras convenções que surgiram tiveram por objetivo a eliminação da dupla tributação internacional.

Assim, analisar-se-á, no trabalho, a tributação da renda dos trabalhadores dependentes no plano internacional, tratando sobre as disposições da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no que concerne à tributação das profissões dependentes, as disposições internas e internacionais sobre o domicílio, a competência dos Estados para impor a tributação sobre a renda no caso específico das profissões dependentes, o fenômeno da dupla tributação, bem como um caso prático para uma melhor elucidação do tema.

1 TELETRABALHO

O teletrabalho, como uma nova modalidade de prestação de serviços, possibilita o trabalho à distância de forma síncrona e próxima (apesar de virtual). Assim, é possível trabalhar em qualquer lugar, de maneira subordinada, para empregador localizado em local remoto ao da prestação dos serviços.

1.1 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS

O teletrabalho é modalidade de prestação de serviços propiciado, notadamente, com a propagação das tecnologias que permitiram a comunicação e o amplo acesso à informação. O fenômeno da globalização, juntamente com estes elementos fez com que o mundo seja ou possa ser plano. (FRIEDMAN, 2009, p. 27).

A origem do teletrabalho pode estar ligada ao ano de 1791, quando o engenheiro Claude Chappe, na França (que à época, estava vivendo um período de alto índice de desemprego, e os trabalhadores urbanos tinham uma jornada de 16 horas em média) juntou-se aos seus irmãos para dar novos rumos à sua vida e ao mundo do trabalho e construiu a primeira linha telegráfica entre Paris e Lille. (FINCATO; CRACCO NETO, 2013, p. 56-59).

Nesse cenário, cumpre destacar as ideias de Fincato e Cracco Neto:

Como o telégrafo foi desenvolvido por razões bélicas, no início, sua administração era feita pelo Ministério da Guerra. Em 1798, no entanto, ele passou a ser tutelado pelo Ministério do Interior. A partir de então podem ser distinguidos dois períodos da telegrafia aérea com desfecho em 1830. Antes do período da Monarquia Francesa e até seu fim, a administração era realizada por Pierre-François Marchal e, sobretudo, Alphonse Foy. Entretanto, em 1833, as Ordenações Reais de 24 de agosto criaram 38 artigos que definiam o estatuto de todos os (tele) trabalhadores das linhas telegráficas, muito embora este termo ainda não fosse utilizado na época – esses documentos são acessíveis, porém não são suficientemente legíveis. (2013, p. 63).

A organização e o funcionamento do telégrafo ótico à época demonstra que já existia o teletrabalho. Com efeito, destaca-se a explicação de Fincato e Cracco Neto:

Um pessoal submetido a uma hierarquia rígida e bem definida fazia funcionar o telégrafo. Tratava-se de um regime praticamente militar. Ao topo, podia ser vista a administração central que considerada confusa pelos irmãos Chappe, começou a se (re) organizar a partir de 1823, sendo melhor definida dez anos mais tarde, passando a ser composta por três administradores, um chefe e dois adjuntos em quatro escritórios físicos e distantes das torres de telégrafo o que vem caracterizar o elemento topográfico, pré requisito para a constituição do teletrabalho [...]. (2013, p. 63).

O uso das tecnologias, propiciadas pelo fenômeno globalizatório, fez surgir vários tipos de relações, inclusive trabalhistas, com o surgimento de novas formas de prestação de serviços. É nesse cenário que surge o teletrabalho. O trabalho à distância desterritorializa o ambiente normal da prestação de serviços e mitiga a subordinação do trabalhador em relação ao empregador, criando novos paradigmas para a ciência jurídica.

O teletrabalho é modalidade de trabalho, a partir da qual alguém presta serviços por meio das ferramentas de comunicação e informação (notoriamente *internet*), distante geograficamente de seu tomador de serviços. A relação poderá ser autônoma ou subordinada,

importando ao Direito do Trabalho a segunda hipótese, quando se apresentará como contrato empregatício (espécie do gênero laboral).

As novas tecnologias e a globalização foram as grandes responsáveis pela relação, cada vez mais estreita, entre os indivíduos, empresas e cidadãos de um modo geral, inclusive transpondo as barreiras de determinado país. Nas palavras de Thomas Friedman (2009, p. 27), houve um achatamento do mundo, na medida em que a presença física das pessoas bem como dos trabalhadores passa a ser insignificante.

Segundo Vólia Bomfim Cassar,

[...] a globalização, a moderna informática e o progresso nas telecomunicações propiciaram o aumento de contratação de trabalhadores à distância. É possível e, algumas vezes até mais barato, a contratação de empregados que executem o serviço em sua própria casa, na rua ou praça, ou em outro estado ou país. (2010, p. 181).

O teletrabalho significa, de acordo com uma interpretação literal do termo, trabalho à distância (FINCATO, 2006, p. 47), mas atualmente diz-se-o especificação deste. Ou seja, nem todo o trabalho à distância será teletrabalho.

Para fins trabalhistas, nele o teletrabalhador presta serviços de maneira constante e subordinada a empregador com estrutura principal localizada em região remota do local da efetiva prestação do serviço, em caráter oneroso. (FINCATO, 2006, p. 48). Para a prestação dos serviços o trabalhador utiliza meios de telecomunicação para o recebimento, trato e transmissão de informação que, então, é erigida à principal matéria-prima do setor de serviços. (FINCATO, 2011).

Ortiz Chaparro (apud FINCATO, 2006, p. 47) assim conceitua teletrabalho: “es trabajo a distancia, utilizando las telecomunicaciones y por cuenta ajena”.

Existem cinco modalidades possíveis de teletrabalho quanto ao local de prestação de serviços. São elas: em domicílio, em centros satélites, em telecentros, em telecottages e, por fim, móvel ou nômade. (FINCATO, 2011, p. 365).

Ainda, quanto ao grau de conectividade, o teletrabalho poderá ser *off-line*, *one way line* ou *on-line*. (FINCATO, 2011, p. 365).

No Brasil não há regulação específica de teletrabalho. No entanto, destaca-se o projeto de lei 4505/2008 que, infelizmente, contém conceitos inadequados frente à doutrina internacional, conteúdo contraditório e, às vezes, vieses inconstitucionais.

Recentemente, no entanto, foi promulgada a Lei 12.551/2011, que modificou o texto do artigo 6º da CLT, equiparando o trabalho à distância ao trabalho presencial e permitindo ao

empresário dirigir, supervisionar e controlar seus empregados mediante o uso de meios telemáticos. O artigo passou a ter a seguinte redação:

“Art. 6º Não se distingue entre o trabalho realizado no estabelecimento do empregador, o executado no domicílio do empregado e o realizado a distância, desde que estejam caracterizados os pressupostos da relação de emprego.
Parágrafo único. Os meios telemáticos e informatizados de comando, controle e supervisão se equiparam, para fins de subordinação jurídica, aos meios pessoais e diretos de comando, controle e supervisão do trabalho alheio”.

Sem dúvida, o teletrabalho veio para ficar. Assim como a globalização e as tecnologias de informação e comunicação que tornam o mundo plano, como já dito. No entanto, é tarefa de operadores e pesquisadores jurídicos apontar os prováveis efeitos funestos que podem vir em anexo às maravilhas do trabalho a distância. Se não houver (de parte dos interessados e dos que têm o dever legal e institucional de tutelá-los) a devida atenção e pontual atuação, prejuízos graves ocorrerão e, seguramente, não se limitarão ao patrimônio jurídico de um trabalhador individualmente considerado, sequer à estrutura socioeconômica de seu país de origem. Atingirão ao conjunto de direitos sociais galgados pela humanidade nos últimos séculos que serão deixados às gerações futuras irremediavelmente aniquilados. (FINCATO, 2011, p. 371).

1.2 O TELETRABALHO TRANSNACIONAL

O trabalho realizado à distância com o uso de meios telemáticos e informacionais para o trato e transmissão da informação pode superar as barreiras de um determinado país, podendo ser realizado em qualquer lugar no estrangeiro.

De acordo com Alice Monteiro de Barros (2008, p. 321), o teletrabalho é a atividade de quem trabalha à distância. Essa nova modalidade de trabalhar supera os limites territoriais, podendo ser transregional, transnacional e transcontinental e permitindo até mesmo a atividade em movimento. Normalmente são pessoas de média ou alta qualificação, que se utilizam da informática e/ou da telecomunicação para a prestação dos serviços.

Segundo Amauri Mascaro Nascimento (2011, p. 441), a expressão teletrabalho “é usada para designar o trabalho que não é realizado no estabelecimento do empregador, e sim fora dele, portanto, com a utilização dos meios de comunicação que o avanço das técnicas modernas põe à disposição do processo produtivo, em especial de serviços”.

O art. 233 do Código do Trabalho de Portugal define teletrabalho como a prestação laboral realizada com subordinação jurídica, habitualmente fora da empresa do empregador, e através do recurso a tecnologias de informação e de comunicação.

Percebe-se que o teletrabalho transnacional é aquele trabalho realizado por meio de instrumentos telemáticos e informacionais, propiciados pelas novas tecnologias, a um empregador que se encontra sediado em outro país.

O professor Manuel Martin Pino Estrada define o teletrabalho transfronteiriço como

[...] aquela situação onde um teletrabalhador que tem seu domicílio e trabalha em um determinado país o faz para uma empresa localizada noutro. Devido às técnicas da informática e da telecomunicação, o teletrabalho pode também ser considerado, por natureza, transregional, transnacional e transcontinental, quebrando as barreiras geográficas e até temporais. (ESTRADA, 2011).

A queda das fronteiras geográficas físicas deixa o teletrabalhador a mercê de horizontes desconhecidos, até mesmo do Direito estrangeiro, tendo em vista a possibilidade de incidência de dupla tributação sobre as rendas auferidas pelo trabalhador. Então, como proteger ao teletrabalhador cidadão de uma nação, local onde territorialmente vive e de onde presta serviços com o apoio de tecnologias de informação e comunicação, a uma empresa de outra nacionalidade? A competência para impor a carga tributária a ser suportada pelo trabalhador é do país da residência ou do país da prestação dos serviços? Analisar-se-á, nas próximas páginas, a competência para a tributação, os elementos de conexão, mecanismos para evitar a bitributação e, por fim, o regramento existente acerca da matéria.

2 O MODELO DA OCDE PARA EVITAR, ELIMINAR OU ATENUAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), atual Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em fevereiro de 1955, retomou os trabalhos antes realizados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da Sociedade das Nações (antiga denominação da Organização das Nações Unidas), e adotou uma primeira recomendação em matéria de dupla tributação, o que provocou a criação de um Comitê Fiscal por esta Organização. Em setembro de 1961, foi constituída a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), substituta da OECE, que apresentou, por meio do seu Comitê Fiscal, projeto de convenção de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio, que foi adotado pelo Conselho da OCDE com a recomendação de 30 de julho de 1963. (TÔRRES, 2001, p. 498-499).

Importante colacionar as palavras de Alberto Xavier:

A corrente de investimentos internacionais para um e outro lado do Atlântico e o movimento de integração econômica europeia, no quadro de uma política mundial de liberalização do comércio, conduziram à aceleração do fenômeno, impulsionado pela Câmara de Comércio Internacional, e deram origem à criação do Comitê Fiscal da OCDE (a que sucedeu o Comitê de Assuntos Fiscais) [...]. (1998, p. 89).

No dia 1º de janeiro de 1977, foram concluídas, entre os países membros da OCDE³, 179 convenções com o referido objeto, que adotaram o modelo proposto pela OCDE, inclusive nas convenções firmadas entre países membros e países não membros. (TÔRRES, 2001, p. 499).

Nos primeiros meses de 1977, o Comitê dos Negócios Fiscais da OCDE apresentou um novo modelo de convenção, denominado Modelo de Convenção de dupla tributação concernente ao rendimento e ao patrimônio, o qual não trouxe profundas alterações, permanecendo a idêntica estrutura do anterior, bem como a aplicabilidade dos métodos para atenuar a dupla tributação internacional. (TÔRRES, 2001, p. 500).

Em setembro de 1992, a OCDE fez uma revisão do Modelo de 1977, alterando, dentre outras modificações, o título da convenção, que antes era “Convenção entre (A) e (B) para evitar as duplas tributações e para prevenir as evasões fiscais em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio”, passou a ser “Convenção entre (A) e (B) com respeito aos impostos sobre a renda e o capital”. Além disso, ocorreram algumas alterações e atualizações em 1995 e em 1997. (TÔRRES, 2001, p. 501-502).

Os modelos de Convenções são diretrizes a serem observadas pelos Estados no curso de suas negociações, não são obrigados a utilizá-los na íntegra, até porque não fornecem disciplina completa sobre o tratamento tributário das rendas transnacionais, limitam-se a alguns aspectos essenciais da tributação sobre as categorias residuais, bem como modos de solução de conflitos impositivos. Inobstante isso, os Estados seguem quase que a risca o Modelo, sendo poucas as derrogações realizadas quando das negociações de suas convenções internacionais em matéria tributária, sobre a renda e o capital. (TÔRRES, 2001, p. 503-504).

Nesse sentido, ensina Heleno Tôrres:

Como o próprio nome indica, o resultado destes trabalhos para a composição de uma Convenção-Tipo trata-se de um Modelo de Convenções, que não constitui em si “uma” ou “a” convenção sobre a renda e o capital. Não passa de uma pauta a ser seguida pelos Estados em suas negociações, sem implicar em qualquer vinculação para os Estados contratantes, sequer quando se trate de Estados-Membros das respectivas Organizações Internacionais. (2001, p. 503).

Ressalta-se que os modelos de convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital em vigor são: o modelo adotado pela OCDE/92 e o modelo aprovado pela ONU/80 que possuem poucas diferenças entre si, razão pela qual o trabalho reportar-se-á

³ Atualmente a OCDE possui 30 países membros: Alemanha, Áustria, Austrália, Bélgica, Canadá, Chile, Coréia, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Reino dos Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia.

somente ao primeiro. Ainda, existe o modelo *Draft U. S. Model Income Tax Treaty*, o qual é seguido pelos Estados Unidos em suas negociações bilaterais internacionais e o *Andean Model*, elaborado no seio do Pacto Andino. (TÔRRES, 2001, p. 504).

Convém destacar os ensinamentos de Heleno Tôrres:

A organização do Modelo ONU é, guardadas as devidas proporções, quase uma cópia daquele da OCDE, seja na subdivisão dos capítulos que o compõem, seja quanto ao objeto dos específicos artigos. [...] Apesar das aparentes semelhanças, é fato que as disposições do Modelo ONU procuram reforçar substancialmente o critério de conexão da fonte dos rendimentos, privilegiando, assim, o princípio da territorialidade, como forma de favorecer os países importadores de capital. (2001, p. 547).

Ademais, frise-se que o Modelo ONU difere do Modelo da OCDE de uma forma mais substancial no que concerne aos aspectos relativos às rendas de pessoas jurídicas, o que reforça ainda mais a ideia de não trazer à baila o Modelo proposto pela ONU, já que o modelo a ser analisado (OCDE) contempla de forma integral as questões envolvendo a tributação de renda das profissões dependentes no plano internacional e o Modelo ONU nada difere.

O Modelo de Convenção Fiscal da OCDE dispõe no art. 1^o que a Convenção será aplicável aos residentes de um ou de ambos os Estados contratantes. E o § 1^o do art. 4^o remete a definição de residência à legislação interna dos respectivos Estados. Então, se um dos Estados contratantes considerar um indivíduo residente terá direito a se beneficiar das disposições do tratado. Ademais, segundo refere Tôrres (2001, p. 507), “o Modelo não faz referência aos nacionais dos Estados contratantes, mas sim aos residentes, sem distinção de nacionalidade, procurando alcançar os efetivos contribuintes dos impostos sobre a renda em cada um dos Estados”.

Para os efeitos da Convenção, tem-se por residente qualquer pessoa que esteja obrigada às leis de determinado Estado, por motivos de domicílio, de residência (no sentido estrito), local de gerência ou mesmo qualquer outro critério de natureza similar. A expressão residente não se aplica a quem esteja vinculado a determinado Estado apenas por motivo de que no referido Estado produza rendas. (GODOY, 2005, p. 168).

Os impostos abrangidos pela Convenção são os impostos sobre a renda e o capital, de acordo com o § 1^o do art. 2^o, em vigor no momento da celebração, bem como os que

⁴ This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States. (Convenção OCDE).

⁵ Art. 2^o. 1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied. (Convenção OCDE).

entrarem em vigor posteriormente à data de assinatura da Convenção⁶ e tenham natureza análoga, exigíveis pelos Estados contratantes, suas subdivisões políticas ou pelos órgãos estatais dotados de capacidade tributária ativa, qualquer que seja o sistema de percepção adotado.

Segundo Heleno Tôrres:

[...] são considerados impostos sobre rendimentos e o capital todos os impostos que incidam sobre o cômputo total da renda e do capital, bem como seus elementos constitutivos, como os impostos que incidem sobre a alienação de bens moveis e imóveis, mais-valias de capitais etc. (2001, p. 508).

Assim, o modelo proposto pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é para evitar a dupla tributação internacional, e, aqui, no caso específico do presente trabalho, eliminar ou atenuar os efeitos da bitributação da renda dos trabalhadores subordinados no plano internacional. Desse modo, passa-se a analisar este fenômeno, bem como os elementos de conexão.

3 O FENÔMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO

A bitributação internacional pode ocorrer quando dois Estados tem a competência de impor um tributo oriundo de um mesmo fato gerador ao cidadão. Veja-se a explicação de Francisco Daniel Holanda Noronha:

Identifica-se como causas da dupla tributação tanto a identidade como a discrepância dos elementos de conexão utilizados pelas normas impositivas dos diversos Estados. Nesse sentido, no concurso ocasionado pela 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. (2007, p. 157).

Percebe-se que a bitributação internacional tem como causa a aplicação dos elementos de conexão fonte e residência no campo da tributação internacional pelos Estados, e aqui, o caso específico sobre os rendimentos auferidos por trabalhadores de profissões dependentes, bem como a aplicação do mesmo elemento de conexão (residência), porém com conceitos distintos nos diversos Estados.

⁶ Art. 2º. 4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws. (Convenção OCDE).

A imposição tributária pelos Estados é legítima em razão da soberania dos mesmos.

Nesse sentido, Gabriel Francisco Leonardos:

[...] a soberania somente pode ser exercida a partir de um elemento de conexão, e a bitributação é uma consequência do exercício da soberania de dois países sobre as coisas e pessoas que se encontrem em seu território ou tenham com ele qualquer elemento de conexão. (2001, p. 17).

No âmbito do direito tributário internacional, os elementos de conexão podem ser divididos em duas categorias: subjetivos ou pessoais, relacionados à pessoa do contribuinte e materiais que decorrem do fato jurídico tributável. (NORONHA, 2007, p. 153). Traduzem-se, basicamente, no princípio da universalidade e no da territorialidade.

O elemento de conexão subjetivo tem como papel estabelecer um vínculo entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o fato gerador, sendo o maior exemplo a nacionalidade, o domicílio e a residência. (NORONHA, 2007, p. 153). Os Estados, ao inspirarem-se no princípio da universalidade, podem adotar o critério da nacionalidade ou da residência.

Quanto ao elemento domicílio ou residência, ensina Noronha:

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 jurídicos distintos em muitos dos casos, convencionou-se a adoção do elemento residência como aplicável a todas as situações que lhes são pertinentes. A residência, como um elemento puramente de direito internacional, é compreendida em face de dois critérios, um de ordem objetiva e, outro, 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. (2007, p. 153-154).

O princípio da residência consiste, portanto, na tributação da totalidade dos rendimentos dos residentes de um determinado país, podendo ser nele tributados, independentemente do local onde foram produzidos.

Já o critério da nacionalidade consiste no fato de que as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, independentemente do local de sua residência ou do local da fonte de suas rendas. O critério da nacionalidade é adotado apenas por alguns países, como é o caso dos Estados Unidos, México e Filipinas. (SCHUUR, 2011, p. 11). Por fim, este critério tem pouca aplicação prática no que concerne à imputação tributária pelos ordenamentos internacionais. (NORONHA, 2007, p. 153).

Quanto ao princípio da territorialidade, a competência tributária é do país do local da fonte pagadora dos rendimentos. Segundo Aline Schuur,

o Estado tributa todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens [...] Poucos são os Estados que, como Argentina, República Dominicana, Haiti, Panamá e Venezuela, adotam o critério da fonte com exclusividade. (2011, p. 11).

Uma das causas da ocorrência da pluritributação internacional está na adoção, por alguns países, do princípio da universalidade, embora o critério da fonte também pode resultar em uma bitributação. O Direito Tributário Brasileiro adota o princípio da universalidade, o qual governa a tributação das pessoas físicas, que significa totalidade, tributabilidade ilimitada ou do *worldwide income*. (XAVIER, 1998, p. 303).

Percebe-se que a bitributação pode se dar em decorrência do exercício da soberania de um Estado e que é fácil a sua ocorrência: basta que um rendimento seja produzido em um país que o tribute segundo o princípio da fonte, e o beneficiário esteja localizado em outro país, que também deseje tributá-lo segundo o princípio da residência. (LEONARDOS, 2001, p. 18-19).

Segundo Tôrres,

Pelo princípio da universalidade, o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território. [...] Este princípio (da universalidade), não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade, antes, o pressupõe. Ambos, entre si, não são antitéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona apenas como um critério possibilitador de atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias de localização de rendimentos imponíveis pelo poder tributário estatal, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade, até porque a conexão entre a pessoa e o território é fundamental, para justificar plenamente a localização ultraterritorial da produção de rendimentos. (2003, p. 78).

Ainda, continua o autor:

Ademais, corolário deste aspecto, para reduzir ou eliminar a pluritributação internacional, apresenta-se a escolha do método unilateral mais adequado à política fiscal desempenhada pelo Estado de residência, variando segundo o seu interesse em privilegiar mais a territorialidade ou a universalidade. (TÔRRES, 2003, p. 78).

O art. 38 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) dispõe que:

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei n^o 7.713, de 1988, art. 3^o, § 4^o).

Sobre o referido dispositivo do RIR, convém trazer os ensinamentos de Alberto Xavier:

A respeito deste dispositivo legal, importa observar, em primeiro lugar, que, de harmonia com a lógica do princípio da universalidade, torna-se irrelevante o local em que se encontra a fonte de produção ou a fonte de pagamento da renda. Assim, o

fato de a fonte de produção ou pagamento localizar-se no exterior (por exemplo, por aí terem sido desenvolvidas atividades, por aí se encontrar situado o capital ou por aí residir o devedor dos rendimentos) não impede a tributação no Brasil dos respectivos rendimentos, uma vez que o elemento de conexão relevante é o domicílio do contribuinte⁷. (1998, p. 304).

O autor prossegue seu raciocínio, argumentando que:

Além da “localização” da fonte, são também irrelevantes a sua “nacionalidade” ou “condição jurídica”, por esta última expressão devendo entender-se que a tributação incide seja qual for a natureza jurídica da fonte pagadora, seja ela pessoa física, pessoa jurídica, ou entidade a ela equiparada, como um estabelecimento permanente. (XAVIER, 1998, p. 304).

No mesmo sentido, irrelevante é a forma de pagamento, seja rendimentos recebidos, seja rendimentos transferidos. Por rendimentos recebidos, entende-se que são os rendimentos auferidos, ganhos no exterior, ou seja, provenientes de fontes localizadas no exterior, que podem ser conservados no território estrangeiro ou podem ser transferidos, creditados ou pagos no Brasil, não ficando, nestes últimos casos, isentos de tributação. (XAVIER, 1998, p. 304). Portanto, segundo Xavier,

[...] a pessoa física que receber de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no país, fica sujeita ao regime de recolhimento mensal (artigos 8^o e 25^o da Lei n. 7713, de 22 de dezembro de 1988; Instrução Normativa SRF n. 2, de 7 de janeiro de 1993, artigo 26^o, 1^o), devendo notar-se que o imposto pago no exterior não poderá ser compensado com o devido no recolhimento mensal, sendo a compensação efetuada na declaração de ajuste anual. (1998, p. 304-305).

Cumprido referir que para a tributação dos rendimentos de um sujeito qualificado como “residente” é irrelevante a denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. No entanto, isso não pode ser dito para a tributação no que concerne aos “não-residentes” porque somente a conexão material da fonte efetiva de rendimentos com o respectivo território brasileiro pode legitimar a imposição tributária. Assim, o art. 43, § 1^o, do CTN não se aplica nos casos em que as fontes de rendimentos estiverem concentradas em sujeitos não-residentes, na medida em que somente as situações de fontes localizadas territorialmente podem justificar a incidência do imposto sobre a renda brasileira. Portanto, nos serviços prestados fora do

⁷ Nesse sentido o Código Tributário Nacional: Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: § 1^o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (BRASIL, Lei n. 5172, 1966).

⁸ Art. 8^o Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (BRASIL, Lei n. 7713, 1988)

⁹ Art. 26 As pessoas físicas que se ausentarem do País, sem declinar a intenção de afastamento e caráter definitivo, terão seus rendimentos tributados da seguinte forma: I - os rendimentos recebidos de fontes no exterior serão tributados no Brasil, sob a forma de recolhimento mensal, enquanto o beneficiário estiver submetido ao regime de residente ou domiciliado no País; (BRASIL, Instrução Normativa SRF n. 2, 1993)

território nacional por não-residentes não há falar em tributação, na medida em que não há nenhum critério de conexão, pessoal ou material, com o território brasileiro. (TÔRRES, 2003, p. 92).

Ademais, ressalta Heleno Tôrres:

Esse regime de tributação sobre não-residentes é reforçado, em certeza e em segurança, pelas disposições dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional. Não atender às suas determinações equivale ao descumprimento frontal do acordo, em prejuízo dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, afrontando o inteiro teor do art. 98, do CTN, que exige a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre lei interna, bem como o art. 146, III, “c”, que lhe dá sustentação de “norma geral”, e todas as regras constitucionais que exigem respeito aos atos internacionais. (2003, p. 92).

Ressalta-se que, no Brasil, o princípio da territorialidade é aplicado somente nos casos dos não-residentes em território brasileiro, os quais serão tributados apenas pelos rendimentos percebidos no âmbito do território nacional. Isto revela-se uma das causas da dupla tributação internacional, na medida em que o não-residente possui residência em Estado estrangeiro, que pode exercer a sua competência tributária de forma ilimitada, razão pela qual lhe é facultado adotar o critério de conexão pessoal (residência), de forma a alcançar todos os rendimentos, independentemente do local da fonte. (NORONHA, 2007, p. 155).

Com relação ao princípio da universalidade, este precisa de um critério que legitime a imposição sobre as rendas *worldwide*. Assim, o Estado elege os elementos de conexão, com efeito de proceder à qualificação das pessoas envolvidas (nacionais, residentes, domiciliados, etc.). (TÔRRES, 2001, p. 510). O princípio da universalidade, argumenta Noronha,

[...] 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 rendimento, independentemente da localização de sua fonte. (2007, p. 156).

O elemento de conexão mais utilizado é o da residência do contribuinte. O problema é que os Estados qualificam a seu critério a residência, surgindo, assim novas hipóteses de pluriimposição, pelo concurso de qualificação. (TÔRRES, 2001, p. 510).

Segundo Noronha, “a adoção do princípio da universalidade relaciona-se diretamente com a maior incidência do problema da dupla tributação internacional, vez que a adoção da residência como critério de conexão desencadeia o concurso de pretensões entre os Estados Soberanos”. (2007, p. 156).

Nesse sentido, a título de argumentação, convém trazer à baila as palavras de Tôrres:

Destarte, uma vez que o critério aceito pelo Modelo é o da residência, a função das convenções neste domínio deve ser, precisamente, supondo a existência de possíveis concursos de qualificação dos critérios de definição da residência, pelos Estados envolvidos, definir qual das duas qualificações deva prevalecer, para efeitos

tributários, escolhendo uma residência (residência escolhida) em detrimento da outra (residência preterida). (2001, p. 510).

Diante do que exposto, ressalta-se a importância de observar as normas do Modelo proposto pela OCDE de modo a evitar a bitributação internacional. E, no caso específico sobre a tributação do trabalhador subordinado, a observância do art. 15 da OCDE faz-se imperiosa, de modo que as convenções bilaterais entre os Estados devem cumprir esse papel de obediência ao modelo proposto que adota o critério da residência. Convém destacar o seguinte exemplo:

[...] quando os prestadores de serviços são não-residentes e i) praticam atos isolados no Brasil, estes aqui deverão ser tributados, por retenção na fonte, nos termos do art. 685, II, “a”, do RIR/99 (conexão material); mas quando em presença de tratados internacionais, dois regimes podem advir: ii) tributação exclusiva no estado de residência, por atos isolados praticados no Brasil e iii) quando tais sujeitos não-residentes adquiram residência, mediante equiparação, no Brasil, seus rendimentos deverão ser atribuídos a tais estabelecimentos, para os efeitos de uma tributação exclusiva no Estado da fonte (pela conexão pessoal, haja vista que “lucros” só os podem tributar os Estados de residência). (TÓRRES, 2003, p. 92).

No caso do Brasil, de acordo com as normativas supracitadas, a pessoa que não declarar a sua saída definitiva e for trabalhar em outro país, entende-se que aqui é a sua residência, razão pela qual aqui podem ser tributadas suas rendas obtidas no exterior¹⁰, ocorrendo uma pluriimposição de tributação, devendo as convenções estabelecer qual das duas qualificações acerca de residência deva prevalecer, e aqui aplicar a norma contida no art. 15 do Modelo OCDE.

Portanto, a bitributação internacional resulta das relações que ultrapassam as barreiras geográficas de determinado país, mais os elementos de conexão diversos adotados pelos países na situação em conflito (fonte *versus* residência), ou até mesmo através de critério igual, porém entendido de maneira distinta, como é o caso do critério da residência, devendo as Convenções entre os Estados estabelecer qual dos critérios de residência em conflito vai ser o escolhido para fins de incidência da tributação. Por fim, esses princípios não são excludentes, tanto é assim que o Brasil adota o da residência com relação às pessoas físicas juntamente com o da fonte para pagamentos feitos a residentes no exterior. (LEONARDOS, 2001, p. 18).

¹⁰ Art. 16. §3º - As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 17).

4 O CRITÉRIO DA RESIDÊNCIA

Interessa aqui expor o conceito de residência fiscal a que a Convenção faz alusão, fazendo-se necessário destacar o art. 4º do Modelo da Convenção OCDE:

1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao patrimônio aí situado. (Convenção OCDE).

Segundo Noronha (2007, p. 156), “o elemento residência justifica a tributação dos rendimentos, independentemente da localização da sua fonte”. Assim, as pessoas são tributadas simplesmente por residirem em um território de um Estado, independentemente da sua nacionalidade e da origem de suas rendas.

O ordenamento jurídico brasileiro, por meio do Código Tributário Nacional, dispõe sobre o domicílio fiscal no seu art. 127:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:
I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; (BRASIL, Lei n. 5.172, 1966)

Na sequência, o art. 4º do Modelo da OCDE prevê como solução de dupla ou múltipla residência, pela utilização de critério de conexão subsidiário:

2. Quando, por virtude do disposto no n. 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue: a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma **habitação permanente** à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (**centro de interesses vitais**). b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que **permanece habitualmente**; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for **nacional**; d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de **comum acordo**. (Convenção OCDE). (grifo nosso).

Ressalta-se a explicação de Aline Schuur:

Em se tratando do critério da residência, uma pessoa física pode ser considerada residente de um Estado, porque nele mantém a sua residência habitual; de outro, porque nele se encontra o centro de suas atividades económicas; de outro ainda, porque o visita periodicamente, dispondo, para isso, de um apartamento no seu território. (2011, p. 10).

Portanto, pelo simples fato de ser residente de um determinado país, um sujeito vai ter seus rendimentos aí tributados, conforme disposição da OCDE. Segundo o CTN,

considera-se domicílio a residência habitual do contribuinte. Como cada Estado define o que seja residência, há a possibilidade de ocorrência da bitributação, razão pela qual os países devem definir qual dos critérios de residência deva prevalecer. E quando existir dupla ou múltipla residência, em síntese, o Modelo proposto pela OCDE utiliza-se de critérios de conexão subsidiários.

Assim, considera a residência o local de habitação permanente, depois se houver mais de uma habitação permanente, a região onde se concentra o centro de interesses vitais, em seguida, no caso de falha das situações anteriores, o de permanência habitual (da mesma forma o CTN), na sequência, se permanecer habitualmente em mais de um país, ou em nenhum, o Estado de sua nacionalidade e, por fim, o de mútuo acordo entre os Estados Contratantes.

Daí que há de prevalecer o que dispõe as Convenções internacionais em face do CTN, de modo que objetiva-se evitar a dupla tributação internacional proposta pela Convenção Modelo da OCDE, devendo os países, dentre eles, o Brasil, observar tal modelo nas suas relações internacionais, o que se verifica na prática a partir de várias convenções nesse sentido feitas entre o Brasil e os mais variados países.

5 O TRATAMENTO DAS RENDAS DAS PROFISSÕES DEPENDENTES PREVISTO NO ART. 15 DO MODELO DA OCDE

O tratamento das rendas da categoria das profissões dependentes, oriundas do emprego subordinado (*income from employment*) tem a finalidade de delimitar o poder de tributar de cada um dos Estados Contratantes e está prevista no art. 15 da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nesse diapasão, convém trazer a norma contida no art. 15 da OCDE:

Artigo 15.º

Rendimentos do emprego

1. Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º e 19.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

- a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
- b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;
- c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.¹¹ (Convenção OCDE).

Depreende-se da referida norma que, os salários e remunerações obtidos de um emprego serão tributados no Estado de residência. Refere Alberto Xavier (1998, p. 468): “em matéria de profissões dependentes, as convenções internacionais – seguindo o art. 15º do Modelo OCDE – reconhecem, em princípio, a competência exclusiva do Estado da residência”. Ainda, refere o autor: “se o emprego é exercido no Estado da residência do empregado, nenhum problema se suscita; se, porém, é exercido noutra Estado, importa proceder à repartição dos poderes de tributar potencialmente interessados na situação”. (XAVIER, 1998, p. 469).

Então, se o emprego for exercido no outro Estado Contratante, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado. Segundo Heleno Tôrres (2001, p. 532), “aqui, fica estabelecida a norma geral aplicável, segundo a qual esses rendimentos são tributáveis no Estado onde o emprego é efetivamente exercido”. No entanto, essa regra geral possui uma exceção geral, no sentido de que as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido em outro Estado contratante só podem ser tributadas no primeiro Estado se: a) se a pessoa permanecer no país onde exerce o emprego num período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias dentro de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa considerado; b) as remunerações forem pagas por um empregador ou em nome de um empregador, que não seja residente do outro Estado; c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento permanente ou por uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.

¹¹ *Article 15*

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and

b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and

c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated. (Convenção OCDE).

Segundo Xavier (1998, p. 469), tem de ser feita uma distinção entre atividades duradouras, caso em que ocorre a competência tributária cumulativa do Estado da fonte, e as atividades temporárias, caso em que o Estado da residência tem um poder exclusivo, se as condições estabelecidas nas alíneas do número 2 do art. 15 se derem de forma cumulativa.

Portanto, a competência do Estado da residência cessa quando a fonte de pagamento se localizar também no país onde o emprego é exercido.

Nesse diapasão, Paulo Caliendo ensina que

A contrario sensu, entende-se que ocorrerá a aplicação de uma repartição cumulativa de competência, **se qualquer um dos três** fatores ocorrer: a) se o beneficiário estiver presente em outro Estado por um período ou períodos excedentes a 183 dias, no total, em um determinado ano fiscal; b) se a remuneração é paga por ou em nome de um empregador que é residente do outro Estado e; c) o encargo do pagamento das remunerações couber a um Estabelecimento Permanente do empregador em outro Estado. (2005, p. 424-425). (grifo nosso).

Basta que um dos três requisitos supracitados por Caliendo ocorra para que o Estado onde o emprego é exercido tenha o poder de tributar o salário decorrente desse emprego.

Quanto ao item 3 do art. 15 do Modelo da OCDE, percebe-se que as remunerações decorrentes de emprego exercido a bordo de navio ou aeronave, ou a bordo de barco em navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa, inobstante as disposições anteriores.

Portanto, os serviços prestados por empregados decorrente de profissões dependentes, os salários, ordenados ou outras remunerações serão tributados pelo Estado onde o emprego é exercido. Entretanto, o Estado de residência poderá tributar essas remunerações se o trabalhador permanecer no outro Estado menos de 183 dias no ano fiscal, e se as remunerações forem pagas por empregador não-residente do outro Estado e o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado. E, por fim, quanto às remunerações de emprego exercido a bordo de navio ou aeronave em tráfego internacional são tributáveis no Estado contratante do lugar da direção efetiva da empresa.

6 CASO PRÁTICO

Um trabalhador de nacionalidade portuguesa, mas com residência na Alemanha, país onde permanecia mais de 183 dias por ano e desempenhava a sua atividade de profissional dependente, tinha como residentes em Portugal os demais membros do seu agregado familiar. Face a este cenário, o Estado Português, e fazendo apelo apenas e tão só à regra constante do

artigo 16º nº 2¹² do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), pretendia tributar em Portugal os rendimentos por aquele auferidos na Alemanha, fundamentando o seu desiderato no princípio da tributação de base mundial. Ressalta-se que o art. 15, n. 1¹³ do CIRS prevê que as pessoas residentes em território português faz com que o IRS incida sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. (TRIBUNA, 2013).

Impõe-se trazer à colação a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Alemanha (tratado aprovado pela Lei n. 15/82 de Portugal). Por força do art. 8º, n. 2¹⁴, da Constituição portuguesa, este convênio prevalece sobre a legislação interna.

Levando em conta a norma contida no art. 15 do tratado entre Portugal e Alemanha para evitar a dupla tributação, tem-se que a tributação dos profissionais por conta alheia é exclusiva do Estado da sua residência. No entanto, no caso de rendimentos obtidos por um residente de um Estado por força de um emprego exercido noutro Estado poderá este último exercer o poder de tributar. Porém, a tributação do rendimento decorrente do trabalho exercido nesse outro Estado pelo profissional dependente pertencerá também ao Estado de sua residência, se o trabalhador não for residente do outro Estado e/ou as remunerações forem pagas por uma entidade do Estado de sua residência. (TRIBUNA, 2013).

O art. 4º da Convenção define o que é residência. Residente de um Estado significará para efeitos da Convenção qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou outro critério de natureza similar. Primeiramente, a residência habitual, depois o centro de interesses vitais, em seguida a permanência habitual, a nacionalidade ou, na impossibilidade de utilização destes critérios, a solução resultará do acordo entre as administrações fiscais de ambos os Estados.

Nesse sentido, Maria Margarida Cordeiro Mesquita:

Uma leitura das convenções portuguesas sobre dupla tributação em vigor ou do art. 4 do MOCDE reconduz-nos, mais uma vez, a dois conceitos de residência: ligação estável ao território de um Estado, com a conseqüente vinculação econômica e política ao seu poder, designadamente tributária, e morada habitual do contribuinte. (Apud TRIBUNA, 2013).

¹² Art. 16. 2- São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo. (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares).

¹³ Art. 15. 1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares).

¹⁴ Artigo 8º Direito Internacional – 2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português. (Constituição de Portugal).

Percebe-se, portanto, que o referido Modelo reconhece a competência exclusiva do Estado da residência em matéria de profissões dependentes. Porém, se o emprego for exercido em outro Estado, deve-se proceder à repartição dos poderes de tributar entre os Estados envolvidos.

O Tribunal Central Administrativo - 2ª Seção – chamado a pronunciar-se sobre o caso, invocou as disposições de n. 1 e 2 do art. 15 do Modelo da OCDE e, levando em consideração que o recorrido residiu na Alemanha durante mais de 183 dias no ano de 1996, os seus rendimentos auferidos na Alemanha devem ser tributados por este Estado como o foram, e não deviam ser objeto de tributação pelo estado Português, pois que não se verificaram as condições do n. 2 do art. 15 da Convenção. Referiu a decisão, ainda, que, de acordo com o n. 2 do art. 8º da Constituição Portuguesa, as convenções internacionais vigoram na ordem interna Portuguesa. Por fim, concluiu a decisão que mesmo que a lei interna permitisse entendimento diverso, este teria que ceder por força das normas da referida convenção, pois esta interpretação resulta do disposto no art. 8º, n. 2, da Constituição Portuguesa. (TRIBUNA, 2013).

Percebe-se claramente que o trabalhador subordinado a uma empresa no exterior pode ter sua renda tributada no Brasil, na medida em que aqui se encontra seu domicílio fiscal. O fato é que pode-se ter uma tributação desse mesmo fato gerador no país onde se encontra a fonte de pagamento da renda no exterior, o que serve como regra, ocorrendo o fenômeno da bitributação internacional, razão pela qual é de extrema relevância a observância do art. 15 da Convenção da OCDE, que regulamenta a forma pela qual deve ocorrer a tributação dos rendimentos do empregado no exterior, de forma a coibir a dupla tributação internacional.

No caso, o Brasil, mesmo não sendo membro da OCDE, deve observar as disposições propostas pelo Modelo nas suas convenções, de modo a reger o Brasil nas suas relações internacionais, como exemplo, tem-se as diversas convenções de bitributação que o Brasil possui com os mais diversos Estados, como Portugal, Alemanha, Argentina, dentre outros, que acabam por repetir a norma prevista no Modelo da OCDE.

Diante desse cenário, pretende-se utilizar este caso prático apresentado, por analogia, ao teletrabalho. Esta modalidade de prestação de serviços, face aos movimentos tecnológicos atuais, que dispararam em uma velocidade jamais antes vista pela sociedade, é campo propício para a ocorrência, de forma mais intensa, de atividades migratórias. Com efeito, o teletrabalhador brasileiro subordinado a uma empresa estrangeira pode ter a sua renda

duplamente tributada, razão pela qual a norma contida no art. 15 da Convenção da OCDE deve regulamentar ou, ao menos, servir de parâmetro para os casos de tributação dos rendimentos auferidos pelos teletrabalhadores subordinados a empresas transnacionais.

CONCLUSÃO

O trabalho pretendeu apresentar a norma em vigor (art. 15 do Modelo OCDE) que rege a tributação do trabalhador subordinado no plano internacional, de modo a evitar ou atenuar a bitributação internacional, pois, como visto, há a possibilidade de dois Estados tributarem os rendimentos auferidos no exterior. Inobstante as regras dos países acerca dos elementos de conexão, bem como do conceito de residência fiscal adotados por eles, a norma contida no art. 4º do Modelo OCDE fixa o critério do domicílio. Assim, a regra é de que a competência tributária é do Estado da residência do trabalhador.

Porém, se o obreiro prestar serviços em outro Estado, a competência para tributar os rendimentos auferidos desloca-se para o país do local onde o emprego é efetivamente exercido. E, nesse caso, as remunerações obtidas só podem ser tributadas no primeiro Estado (país onde não exerce o emprego), se o trabalhador permanecer no outro Estado menos de 183 dias no ano fiscal, se as remunerações forem pagas por empregador não-residente do outro Estado e o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado. E, por fim, quanto às remunerações de emprego exercido a bordo de navio ou aeronave em tráfego internacional são tributáveis no Estado contratante do lugar da direção efetiva da empresa.

Portanto, o teletrabalho, realizado à distância, em local remoto à sede da empresa, por meio de ferramentas da informação e da comunicação, é campo fértil para a possível transnacionalidade da prestação dos serviços, ultrapassando as barreiras geográficas de determinado país. Diante deste contexto, conclui-se que as rendas auferidas pelo teletrabalhador no estrangeiro (em país diverso da sua residência) devem ser tributadas pelo país do local da prestação dos serviços, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas pelo art. 15 da Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2008.

BRASIL. **Instrução Normativa da SRF n. 2**, de 07 de jan. de 1993. Dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas. Disponível em: <<http://www.progep.furg.br/arquivos/legislacoes/000134.pdf>> Acesso em: 23 abr. 2013.

BRASIL. **Lei Federal n. 7.713**, de 22 de dez. de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 23 abr. 2013.

BRASIL. **Lei Federal n. 5.172**, de 25 de out. de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 23 abr. 2013.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CASSAR, Vólia Bomfim. **Princípios Trabalhistas, Novas Profissões, Globalização da Economia e Flexibilização das Normas Trabalhistas**. Niterói: Impetus, 2010.

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (CIRS). Disponível em: <[http://www.fc.ul.pt/sites/default/files/Código%20do%20IRS%20\(CIRS\).pdf](http://www.fc.ul.pt/sites/default/files/Código%20do%20IRS%20(CIRS).pdf)> Acesso em: 31 mai. 2013.

CONSTITUIÇÃO DE PORTUGAL. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>> Acesso em: 08 jun. 2013.

CONVENÇÃO ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/1914475.pdf>> Acesso em: 31 mai. 2013.

_____. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf> Acesso em: 31 mai. 2013.

ESTRADA, Manuel Martin Pino. **O teletrabalho transfronteiriço no Direito brasileiro e a globalização**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2002-dez-30/teletrabalho-transfronteiriço-direito-brasileiro>> Acesso em: 13 set. 2011.

FINCATO, Denise Pires. **Teletrabalho: Aproximações Epistemológicas**. Porto Alegre: Editora Magister, 2009. Disponível em: <http://www.editoramagister.com/doutrina_ler.php?id=578> Acesso em: 27 set. 2011.

_____. Teletrabalho Transnacional, *Dumping Social* e a *Rerum Novarum*: Reflexões. In: ALMEIDA, Ronald Silka de; SANTOS, Willians Franklin Lira dos (Org.). **Rerum Novarum**: estudos em homenagem aos 120 anos da encíclica papal. Curitiba: Juruá, 2011.

_____. Teletrabalho: uma análise juslaboral. In: STÜRMER, Gilberto; STÜRMER, Amélia Elisabeth Baldoino da Silva (Org.). **Questões Controvertidas de Direito do Trabalho E Outros Estudos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____; CRACCO NETO, Heitor Barbieri. Teletrabalho: De Chappe a Nilles. **Revista Justiça do Trabalho**, Porto Alegre: HS Editora, ano 30, n. 358, p. 52-66, out. 2013.

FRIEDMAN, Thomas L. **O mundo é plano – o mundo globalizado no século XXI**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

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

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. Dupla tributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 77, nov-dez de 2007, p. 150-167.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Direito Contemporâneo do Trabalho**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHUUR, Aline Muriene Eloy. **O fenômeno da dupla tributação internacional e as convenções assinadas pelo Brasil e por Portugal**. 2011. 29 f, Trabalho de avaliação da disciplina Finanças Públicas e Direito Fiscal (Curso de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas) – Universidade do Porto, Porto, 2011, <Disponível em: www.cije.up.pt/download-file/1001> Acesso em: 31 mai. 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações 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, p. 71-108.

TRIBUNA, Sérgio. **O art. 15 da Convenção Modelo OCDE – Os rendimentos do trabalho dependente auferidos no estrangeiro**. <Disponível em: http://www.doutrina.net/p/Revista_de_Doutrina_Tributaria/rdt_07/convencao_modelo_ocde.htm> Acesso em: 31 mai. 2013.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.