

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

VICTOR FERNANDO SILVA DE OLIVEIRA

**INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA
EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

SÃO PAULO

2019

VICTOR FERNANDO SILVA DE OLIVEIRA

**INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA
EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação, apresentado à disciplina de Direito Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel.

ORIENTADOR: Prof. Ms. Edmundo Emerson Medeiros

São Paulo

2019

OLIVEIRA, Victor Fernando Silva de.

Interpretação e aplicação dos tratados internacionais para evitar a bitributação / Victor Fernando Silva de Oliveira, 2019.

68 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) –
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo/SP, 2019.

Bibliografia: 67-68

1. Interpretação. 2. Tratados Internacionais. 3. Dupla Tributação. 4. Renda. 5. OCDE. 6. Planejamento Tributário. 7. Tributação.

Dedico esta monografia aos meus familiares, aos meus queridos colegas de graduação, aos discentes da presente universidade que muito contribuíram para a minha formação acadêmica e, por fim, aos meus colegas de trabalho em que muito me ensinaram sobre a aplicação prática do mundo do direito.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Universidade Presbiteriana Mackenzie e os seus excelentes discentes que em muito me acrescentaram como ser humano. Possivelmente, caso cursasse a graduação em lugar distinto, não teria uma formação tão humana e tão completa quanto a que aqui se concluiu.

Agradeço aos meus familiares, especialmente aos meus pais que me apoiaram desde a minha opção pelo curso. Agradeço igualmente aos meus tios, pois sem eles nada disso seria possível.

Impossível não deixar de mencionar o agradecimento gigantesco que tenho às políticas públicas de inclusão universitária que se desenvolveram ao longo dos últimos anos, uma vez que, novamente, sem tal auxílio, nada disso teria sido possível.

Por derradeiro, agradeço ao meu Orientador e Professor Edmundo Emerson Medeiros, que sempre se fez presente para a elaboração deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo realizar um levantamento doutrinário, normativo e jurisprudencial acerca da interpretação e aplicação dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Exploraremos o desenvolvimento histórico dos tratados internacionais e as diretrizes determinadas pela OCDE. Analisaremos, adicionalmente, a forma de estruturação, interpretação de tais ditames legais no ordenamento jurídico dos países. Adentraremos no reconhecimento e aplicação de tais mandamentos no ordenamento jurídico pátrio através de diversos pontos de vista e várias teses que justificam a aplicabilidade dos mesmos. Analisaremos, posteriormente, a relação intrínseca entre a aplicação dos tratados internacionais para evitar a bitributação e as diversas formas de planejamento tributário utilizadas no Brasil e no exterior. Por fim, faremos uma análise jurisprudencial de decisões proferidas pelos Tribunais Administrativos brasileiros, bem como dos Tribunais Judiciais para verificarmos a aplicabilidade prática dos mandamentos trazidos pelas convenções.

Palavras-chave: Interpretação; Tratados Internacionais; Dupla Tributação; Renda; OCDE; Planejamento Tributário; Tributação.

ABSTRACT

TCC aims to conduct a doctrinal, normative and jurisprudential survey on the interpretation and application of the conventions to avoid double taxation of income.

We will explore the historical development of international treaties and the guidelines set by OECD. We will also analyze the form of structuring, interpretation and application of those conventions in the legal systems of the countries.

We will enter into the recognition and application of these commandments in the legal order of the country through various points of view and several theses that justify their applicability. Then, we will analyze the intrinsic relationship between the application of international treaties to avoid double taxation and the various forms of tax planning used in Brazil and abroad.

Finally, we will make a jurisprudential analysis of decisions rendered by the Brazilian Administrative Courts, as well as of the Judicial Courts to verify the practical applicability of the commandments brought by the conventions.

Keywords: Tax Jurisdiction; Taxes; Interpretation; Application; Tax treaties to avoid double taxation; Tax planning; OECD.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- World wild taxation basis example	28
--	-----------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Demonstrativo das convenções com moldes da OCDE vigentes no ordenamento jurídico pátrio.....	31
--	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	13
1.1. – Da origem histórica e evolução das convenções	13
1.2. Do conceito de tratados internacionais e nomenclatura utilizada	14
1.3. Da relação entre os tratados e o ordenamento jurídico interno	16
2. DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO	24
3. DA INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	32
3.1 Da função da interpretação em matéria tributária	32
3.2 Da função da interpretação nos tratados internacionais.....	36
3.2.1 Dos artigos 31, 32 e 33 da convenção de Viena.....	39
3.2.2 Dos comentários da OCDE e a sua influência na interpretação dos tratados internacionais	41
3.2.3 Da interpretação das convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo brasil	43
4. DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A SUA RELAÇÃO COM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	44
4.1 Dos limites normativos para o planejamento tributário.....	44
4.1.1 Da evolução do conceito de “fair share” e os “harmful tax plannings” da União Europeia – uma questão de moralidade?	50
4.1.2 Da jurisprudência dos tribunais administrativos.....	53
4.1.3 Análise de caso - da controvérsia jurídica da aplicabilidade dos tratados interpretação do art. 7º “lucro das empresas – caso COPESUL.....	54
4.1.4 Análise de caso - da controvérsia jurídica da aplicabilidade dos tratados à CIDE – tecnologia instituída pelo art. 2º da lei nº 10.168/00 – “treaty abuse”	60
5. CONCLUSÃO	66
6. REFRÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

INTRODUÇÃO

Ab initio, é mister apontarmos aqui os motivos que levaram à escolha do tema. Além da grande identificação com as matérias relacionadas ao Direito Tributário e ao Direito Internacional Público, o cerne do que se discute no presente trabalho possui pouca discussão doutrinária e jurisprudencial no Brasil.

Passando para o tema em si, neste momento, o estudo relacionado às questões de ordem tributária, principalmente as que envolvem relações exteriores, ou seja, a internacionalização de produtos e serviços, tem sido de grande relevância e muito abordado nos tempos recentes, haja vista que se faz necessário para um desenvolvimento econômico mais orgânico e equânime entre as nações.

Adicionalmente e sem prejuízo do desenvolvimento econômico almejado no parágrafo anterior, é óbvio que os estudos relacionados às facetas da tributação internacional têm grande relevância para os estudos tributários nacionais, uma vez que a tributação internacional representa o futuro da tributação nacional ao passo que estabelece padrões de comportamento para as administrações tributárias as quais sempre competem entre si para a retenção das bases tributáveis criando novos mecanismos que são mimetizados pelos seus concorrentes/países, e contribuintes do mundo todo, que devem se adaptar a esses cenários.

Assim, a busca pela harmonização de entendimentos sobre as matérias que recaem sobre os acordos que regem a tributação internacional é importantíssima, uma vez que almeja cessar as grandes disputas internacionais e busca a possibilidade de inexistir mais planejamentos tributários nocivos às economias locais.

1. DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

1.1.– Da origem histórica e evolução das convenções

Segundo Rezek, a história convencional internacional tem origem deveras antiga, haja vista que o primeiro registro de realização de um pacto bilateral entre nações tem origem de antes de cristo. Desta feita, denota-se que a prática convencional para alinhamento de condutas entre nações distintas não é a algo revolucionário e tampouco fora inventado nos séculos mais recentes.

A partir do século XIX, com a maior percepção da existência de interesses comuns a vários Estados, bem como as exigências de praticidade que já se impunham nas relações internacionais, deu-se o surgimento dos primeiros tratados multilaterais, cujo marco inicial foi o Congresso de Viena, em 1815.

Vale lembrar que os tratados eram firmados, via de regra, pelo chefe de poder ou por um representante por ele enviado. A partir da assinatura, a depender do regime, mas em sua maioria, como era absolutista, os tratados passavam a vigor.

Entretanto, com as alterações dos quadros políticos, a necessidade de controlar os representantes dos soberanos ou de reduzir os riscos de que estes celebrassem acordos negativos para seus países deu origem ao instituto da ratificação.

A ratificação foi um instituto criado para controlar os atos praticados pelo chefe de poder – executivo ou monárquico –, de forma que colocou nas mãos do legislativo a possibilidade de acatar ou rejeitar a convenção outrora assinada.

Também no século XIX, boa parte dos Estados abandonava concepções absolutistas e adotavam regimes dentro dos quais o poder era mais limitado.

Com isso, reduzia-se o protagonismo absoluto do Chefe de Estado nas relações internacionais e, no tocante aos atos de conclusão de atos internacionais, tornava-se comum a exigência do envolvimento daquilo que Rezek chama “órgãos estatais de representação popular”.

Criava-se, então, uma etapa interna no processo de elaboração dos tratados, os quais passaram a ser condicionados à aprovação parlamentar anterior à ratificação.

Em todo caso, as normas internacionais eram predominantemente costumeiras até o século XX, quando, com a intensificação das relações internacionais e a necessidade de normas mais precisas e que criassem um quadro de maior segurança jurídica, tornou-se crescente o emprego de tratados na sociedade internacional, e o próprio costume se viu codificado, ou seja, incorporado a atos internacionais.

É mister anotarmos, a princípio, que, a partir da maior incidência de tratados internacionais regendo duas ou mais partes, tornou-se indissociável a ideia de existência de um tratado escrito com divergência de interpretações entre as partes contratantes.

A partir dessa problemática, fez-se necessária a feitura de um tratado que regesse a leitura e organização dos demais, uma espécie de norma geral/sobrenorma, surgindo, assim, em 23 de maio de 1969, a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados internacionais.¹

Tal instrumento tinha por objetivo reger a funcionalidade, interpretação, aplicação, força jurídica e até instruções sobre como firmar convenções.²

A partir de então, observando as diretrizes trazidas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, as nações passaram paulatinamente a adotar convenções para regular as suas práticas internacionais.

1.2. Do conceito de tratados internacionais e nomenclatura utilizada

Tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos.

¹ REZEK, Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, ed. 13ª, Saraiva, São Paulo, 2011.

² PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, jusPodvim, Salvador, 2017, p. 92

O professor Portela define de forma extremamente semelhante à conceituação de tratados internacionais, de forma que os tratados são acordos escritos, firmados por Estados ou organizações internacionais dentro dos parâmetros estabelecidos pelo Direito Internacional Público, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos no tocante a temas de interesse comum.

Nesse sentido e ratificando o que é entendido pela doutrina pátria, para os redatores da Convenção de Viena, o tratado é um compromisso “[...] celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional [...]”.

Essa linguagem sugere que um compromisso entre duas soberanias pode, porventura, não ser regido pelo direito das gentes, caso em que lhe faltaria a qualidade de tratado.

Na realidade, muito embora certos autores pareçam admitir algo diverso, nenhum acordo entre Estados pode escapar à regência do direito internacional, ainda que os Estados contratantes façam remissão à aplicação de um sistema jurídico interno.

É inconcebível, por outro lado, a ideia de que um acordo entre nações — como, de resto, qualquer espécie de contrato, quaisquer que sejam as partes — possa reger-se por seus próprios termos, flutuando no espaço à margem de toda ordem jurídica.³

Passando para uma análise com outro escopo, ao afirmarmos que os tratados são acordos firmados entre as partes, surge a implicância de reconhecer o seu caráter de instrumento criado pela convergência de vontades dos autores competentes, signatários do ato.

Desta feita, considerando que se trata de uma convergência de vontades, o tratado é fruto, basicamente, das escolhas de seu teor entre os entes signatários.

Há, aqui, a verdadeira incidência do que se entende por *pacta sunt servanta*. Ou seja, a vontade das partes, firma compromisso entre elas, devendo, no caso dos tratados, ter aplicação perante eventuais conflitos de interesse.

³REZEK, Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, ed. 13ª, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 29/47.

Com relação à terminologia, muito embora existam diversos entendimentos e classificações doutrinárias de sua utilização na feitura dos tratados internacionais, a doutrina destaca que é impertinente fazer diferenciações entre as espécies, haja vista que estas não influenciam na juridicidade do instrumento convencional.

Neste sentido, entende o eminente professor Francisco Rezek, a forma de nomear o tratado não o difere, de forma alguma, em relação aos demais.

Traz, portanto, a ideia de que um tratado é um termo indeterminado de conceito (muito embora deva seguir alguns padrões de forma), haja vista que na prática internacional há de haver distintas formas de nomear uma convenção multipartes de direito internacional público.

Partindo de uma perspectiva histórica em busca da necessidade de buscar uma nomenclatura adequada, verifica-se que nunca houve um padrão para a nomenclatura das convenções, uma vez que já foram utilizados diversos termos para nomeá-los, como por exemplo: convenção, tratado, acordo, ajuste, protocolo, constituição etc.

A doutrina entende que é despicienda a preocupação relacionada à nomenclatura, uma vez que para fins de aplicabilidade no ordenamento jurídico, não há qualquer diferença entre um tratado e uma convenção, de forma que para fins deste trabalho não se fará qualquer diferenciação entre os termos utilizados.

1.3. Da relação entre os tratados e o ordenamento jurídico interno

A relação entre a aplicação de uma convenção internacional e o ordenamento jurídico dos Estados contratantes pode se dar de diversas formas, uma vez que a recepção do tratado depende de como o ordenamento jurídico interno dá tratamento ao instrumento.

Nesse sentido, quanto ao procedimento de internalização dos tratados, há diversas formas de observar o surgimento da norma jurídica presente na convenção.

Como fora mencionado no tópico anterior, as convenções mais modernas, dada a sua complexidade e a necessidade de maior controle dos poderes nacionais, necessitam da ratificação interna para passar a vigor.

Não obstante, em que pese a crescente necessidade de ratificação, é mister informarmos que nem todos os atos praticados na seara internacional necessitam de tal confirmação legislativa.

Nessa toada, o professor Portela elucidada da seguinte forma:

Pelo acentuado número de distorções que circundam o entendimento desse instituto, convém que se lhe precise de início o conceito, para cuidar depois das características principais da ratificação, das formas que pode assumir materialmente e, por último, da figura do depositário dos instrumentos de ratificação, no caso dos tratados multilaterais.⁴

O professor Arnold McNair⁵ lembrou que o termo ratificação tem sido usado, em teoria e prática do direito internacional público, para significar pelo menos quatro coisas distintas:

- a) o ato do órgão estatal próprio — um soberano, um presidente, um conselho federal — que exprime a vontade do Estado de se obrigar por um tratado; isto é o que às vezes se denomina ratificação no sentido constitucional;
- b) o procedimento internacional pelo qual o tratado entra em vigor, ou seja, a troca ou depósito formal dos instrumentos de ratificação;
- c) o próprio documento, selado ou de outro modo autenticado, em que o Estado exprime sua vontade de se obrigar pelo tratado;
- d) avulsa e popularmente, a aprovação do tratado pela legislatura, ou outro órgão estatal cujo consentimento possa ser necessário; este é um emprego infeliz da palavra, e deveria ser evitado.

O eminente professor Francisco Rezek tece duras críticas ao que se vêm entendendo por ratificação, *in verbis*:

Não se pode entender a ratificação senão como ato internacional, e como ato de governo. Este, o poder Executivo, titular que costuma ser da dinâmica das relações exteriores de todo Estado, aparece como idôneo para ratificar — o que no léxico significa confirmar —, perante outras pessoas jurídicas de direito das gentes, aquilo que ele próprio, ao término da fase negocial, deixara pendente de confirmação, ou seja, o seu consentimento em obrigar-se pelo pacto. Parlamentos nacionais não ratificam tratados, primeiro porque não têm voz exterior, e segundo porque, justamente à conta de sua inabilidade para a comunicação direta com Estados estrangeiros, nada lhes terão renunciado, antes, por assinatura ou ato equivalente, que possam mais tarde confirmar pela ratificação.⁶

⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, jusPodvim, Salvador, 2017, p.

⁵ REZEK, Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, ed. 13ª, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 73

⁶ REZEK, Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, ed. 13ª, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 74

Assim, pode-se dizer que o instituto da ratificação define-se como o ato unilateral com que a pessoa jurídica de direito internacional, signatária de um tratado, exprime definitivamente, na seara internacional, sua vontade de se obrigar. Ou seja, trata-se de uma condição *sine qua non* para a efetivação da *pacta sunt servanta*.

É mister informarmos, desde já, que a ratificação é um procedimento formal, ou seja, ele deve ser expresso. É inviável falarmos em ratificação tácita. No Brasil, se assim fosse, teríamos mais convenções internacionais tacitamente ratificadas do que as efetivamente ratificadas.

No Brasil, a ratificação se confirma a partir da publicação de um decreto legislativo expedido pela presidência do Senado Federal.⁷ A partir de então, a ratificação produzirá efeitos a partir da comunicação da outra parte contratante. É importante ressaltarmos que os efeitos da comunicação podem ser diferentes em casos de tratados bilaterais e multilaterais, mas este não é o objetivo do presente estudo.

Não obstante, o eminente professor ressalta ainda a possibilidade de consumação dos efeitos da ratificação sem uma comunicação expressa à parte contrária. Em casos desta espécie, o fato de não se utilizar do termo “ratificação” não esvazia o instituto, visto que este resta configurado no seu exato perfil jurídico.

Há de se adicionar que para fins do presente trabalho, todo tratado que verse sobre a natureza tributária deverá ser levado à ratificação pelo Congresso Nacional, nos termos da Constituição Federal de 1988.

A Constituição de 1988 atribui competência exclusiva ao Congresso Nacional para “*resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”, sendo que ao Presidente incumbe “*celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional*”.

⁷A título exemplificativo: Disponível em:<<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-74-de-05-de-dezembro-de-1981>>. Acesso em 10/mar/2019.

No caso brasileiro, o chefe de governo não pode manifestar o consentimento definitivo, em relação ao tratado, sem a ratificação do Congresso Nacional. Uma espécie de *animus contrahendi* diferido.

Em caso de rejeição do texto do tratado analisado pelo Congresso Nacional, o presidente do Senado Federal expedirá uma notificação ao chefe do executivo informando-o acerca das razões de rejeição. Note-se que, neste caso, não há a expedição de qualquer ato normativo.

Há, ainda, a possibilidade de aprovação no Congresso Nacional com a realização de reservas. As reservas são, nada mais, nada menos, que vetos realizados a parcelas do texto convencional que não terão aplicabilidade para um dos signatários.

Com relação à expressão do consentimento no momento da assinatura da convenção, o ato praticado pelo chefe de governo ou seu representante pode estar eivado de algum vício do consentimento – assemelha-se, neste ponto, aos vícios do consentimento do direito civil pátrio.

Em havendo qualquer vício no *animus contrahendi* por algum dos signatários da convenção, existe a possibilidade de inibir a produção de efeitos da convenção, trazendo à baila questões relacionadas à nulidade ou anulabilidade.

Ultrapassadas as questões relacionadas à ratificação, faz-se necessária a análise, mesmo que de forma sumária, acerca da vigência das convenções firmadas pelas partes.

A vigência dos tratados pode ser contemporânea a do consentimento. Neste caso, o tratado passa a atuar como norma jurídica no exato momento em que ele se perfaz como ato jurídico convencional.

É mais comum, entretanto, que sua vigência seja diferida por razões de ordem operacional. Neste caso o ato jurídico se consuma e algum tempo transcorre antes que a norma jurídica comece a valer entre as partes, tal qual sucede na chamada *vacatio legis*.

Após a aprovação do tratado nos moldes constitucionais supramencionados, é mister observarmos que a sua eficácia deverá constar do direito interno, devendo compô-lo em suas minúcias normativas.

Verifica-se que esta é a única forma de obrigar a aplicação de tais instrumentos normativos internacionais e, uma vez aprovados, também são considerados como parte do ordenamento pátrio, pelos tribunais e pela administração pública.

A este fenômeno dá-se o nome de recepção.

Por fim, no tocante à produção de efeitos, é importante que se retenha, desde logo, a noção de que o tratado, embora produzido em foro diverso das fontes legislativas domésticas, não se distingue, enquanto norma jurídica, dos diplomas legais de produção interna.

Custa-se a entender tal questão, por isso, a tão repetida dúvida sobre produzirem, ou não, os tratados, efeitos sobre os indivíduos e sobre as pessoas jurídicas de direito privado.

Dos conflitos normativos entre os tratados e a legislação interna

A relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno também é objeto de controvérsia doutrinária e jurisprudencial no Brasil, principalmente pela desídia do legislador interno em definir a aplicabilidade das normas internacionais no território nacional.

Partindo de uma perspectiva histórica, pode-se observar que o poder constituinte não estabeleceu regras cristalinas sobre a matéria até a Constituição Federal de 1988, momento a partir do qual se passou a vislumbrar um esboço de tratamento do tema, ainda que limitado apenas às normas internacionais de Direitos Humanos.⁸

Isto posto, a definição do tratamento da matéria no Brasil é feita, notadamente, pela doutrina e pela jurisprudência.

⁸ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, jusPodvim, Salvador, 2017, p.

Primeiramente, devemos salientar que não há dúvidas quanto à preservação da Constituição em face dos tratados. É indubitável que a constituição, em seus termos e como foi elaborada, jamais poderá ser desconsiderada para aplicação de uma convenção internacional, sob pena de ofensa direta à soberania.⁹

No passado, o entendimento do Supremo Tribunal Federal defendia a prevalência dos tratados sobre as normas internas infraconstitucionais, ou seja, defendia-se a supralegalidade.

De forma que, uma vez revestidas dessa característica de normas supraleais, as convenções seriam apenas inferiores à Constituição Federal.

De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso extraordinário 80.00456, em que assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça — não obstante as consequências do descumprimento do tratado, no plano internacional.¹⁰¹¹

A partir do julgamento supramencionado, firmou-se o posicionamento de que os tratados têm status infraconstitucional, são equiparados às leis ordinárias e, em caso de conflitos com preceitos da mesma espécie, se submetem aos critérios cronológico (*lex posteriori derogat priori*) e da especialidade (*Lex specialis derogat generalis*), podendo ser derogados por normas mais novas ou especiais.¹²

A situação jurídica das normas introduzidas ao ordenamento jurídico pátrio a partir da assinatura de tratados é muito bem explicada pelo Min. Celso de Mello¹³, *in verbis*:

⁹ REZEK, Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, ed. 13ª, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 129

¹⁰ REZEK, Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, ed. 13ª, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 129

¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 80.004/SE. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, DF, 01.jun.77. DJ de 29.12.77, p. 9433.

¹² PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, jusPodvim, Salvador, 2017, p. 48

¹³ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, jusPodvim, Salvador, 2017, p. 48

Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.¹⁴

O entendimento acerca da infraconstitucionalidade das normas advindas dos tratados está pautada na Constituição Federal, uma vez que esta traz competência ao Supremo Tribunal Federal em possibilitar a declaração de inconstitucionalidade dos tratados.

O professor Portela ainda pontua da seguinte forma:

A ementa do RHC 79785 sintetiza os fundamentos do entendimento majoritário acerca da hierarquia dos atos internacionais no Brasil, nos seguintes termos: 'A Constituição não precisou dizer-se sobreposta aos tratados: a hierarquia está ínsita em preceitos inequívocos seus, como os que submetem a aprovação e a promulgação das convenções ao processo legislativo ditado pela Constituição e menos exigente que o das emendas a ela e aquele que, em consequência, explicitamente admite o controle da constitucionalidade dos tratados (CF, art. 102, III, "b")'.¹⁵¹⁶

Ainda, nessa toada, o Min. Celso de Mello aduziu da seguinte forma:

Conforme reiterada jurisprudência do STF, os tratados e convenções internacionais de caráter normativo, '(...) uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias' (STF, ADI-MC 1.480-3, Min. Celso de Mello, DJ de 18.05.2001), ficando sujeitos a controle de constitucionalidade e produzindo, se for o caso, eficácia revogatória de normas anteriores de mesma hierarquia com eles incompatíveis ('*lex posteriori derogat priori*').¹⁷

Essa é, portanto, a hierarquia normativa – equiparação às leis ordinárias – da maioria dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno. ADI-MC 1480/DF. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 04.set.97. DJ de 18.05.01, p. 429.

¹⁵ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, *jusPodvim*, Salvador, 2017, p. 48

¹⁶SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RHC 79.785/RJ. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 29.mar.00. DJ de 22.11.02, p. 57.

¹⁷SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RHC 102.041-MC/SP. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 20.abr.10. DJe154, p. 69.

Não obstante, como veremos adiante, as convenções internacionais que versem sobre Direitos Humanos ou sobre Direito Tributário não seguem essa lógica de aplicabilidade, uma vez que, supostamente, possuem tratamento diverso quanto à sua hierarquia no ordenamento jurídico brasileiro.

Para fins do presente trabalho, analisaremos tão somente a condição de aplicação das normas que versem exclusivamente sobre matéria tributária, não trazendo à baila a classificação relacionada aos direitos humanos.

É mister ressaltarmos que, em que pese as considerações genéricas supraelencadas, o enfoque da utilização de critérios para aplicação do ordenamento deve ser observado pela perspectiva do direito tributário, ramo que detém método próprio de aplicação, haja vista a incidência do art. 98 do Código Tributário Nacional.

E, nesse sentido, o professor Portela pontua:

O artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela lei que lhes sobrevenha’.¹⁸

O eminente jurista e professor Luis Eduardo Schoueri faz duras críticas à redação do referido artigo, uma vez que entende que o texto sugere que o tratado revogaria o direito interno pátrio, o que, em verdade, não ocorre.¹⁹

No mesmo sentido crítico, o professor Alberto Xavier, *in verbis*:

[...] é incorreta a redação deste preceito, quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.²⁰

Muito embora haja discussão doutrinária e jurisprudencial conquanto à hierarquia normativa do tratado internalizado ao direito pátrio, a discussão, ao menos no que nos parece, deve ter um enfoque diverso.

¹⁸ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, *Direito Internacional Público e Privado*, ed. 9ª, jusPodvim, Salvador, 2017, p. 54

¹⁹ SCHOUERI, LuisEduadro, *Direito Tributário*, 2ª ed., Saraiva, 2012, p. 108

²⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 131.

A questão, em si, quanto à aplicabilidade hierárquica não deve ser mais debatida ou não, haja vista que há critério de antinomia suficiente para aclarar esse questionamento. Trata-se, em verdade, de reconhecer a aplicabilidade do critério da especialidade da norma jurídica advinda do tratado em detrimento da norma jurídica geral interna. Pautando-se nos ensinamentos do eminente Min. Celso de Mello outrora expostos.

Reforçando tal narrativa, o eminente jurista alemão Klaus Vogel, utilizando-se de uma forma figurativa para explicar a funcionalidade dos tratados em relação ao ordenamento interno, menciona que as convenções que versam sobre matéria tributária, notadamente aquelas relacionadas à bitributação, servem como uma espécie de máscara, a qual deve ser sobreposta ao direito interno, tampando determinadas partes deste. Os dispositivos que continuarem visíveis (por corresponderem aos orifícios da uma máscara) são aplicáveis. Os demais devem seguir o que fora pactuado na convenção.²¹

Portanto, a partir do que fora esclarecido acima, conclui-se que os tratados internacionais possuem aplicabilidade conjunta com o direito interno, porém devem ser observados na parte relacionada à sua especialidade, deixando de lado a discussão jurisprudencial e doutrinária quanto à hierarquia normativa dos textos.

2. DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

Das convenções de matéria tributária e das convenções para evitar a dupla tributação

A priori é importantíssimo ressaltar que os tratados ou convenções internacionais que versam sobre matéria tributária ocupam lugar de extrema relevância no que se refere às fontes de direito internacional público nos dias atuais, porém, tal relevância foi construída de uma forma evolutiva, uma vez que, a princípio, a tributação não era uma questão de extrema relevância entre as nações.

²¹ VOGEL, Klaus. Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 3. ed. Munique: Beck, 1996, p. 121

Assim, como ressalta Alberto Xavier, há muito se celebram convenções internacionais que, embora versando essencialmente sobre matérias de outra natureza, acabaram por contemplar acidental ou acessoriamente, sobre disposições de ordem tributária.²²

Desta forma, verifica-se que, em um contexto histórico, as questões relacionadas ao direito tributário foram paulatinamente ganhando relevância dentre as matérias que costumavam ser objeto de acordos internacionais entre as nações.

Portanto, em uma breve análise histórico-legislativa, podemos constatar que as convenções para evitar a dupla tributação, sendo convenções que abordam, unicamente, questões tributárias, surgiram com o decorrer do tempo e com a constante evolução mercantil, uma vez que esta, através da dinamicidade das operações mercantilistas no decorrer da história deu azo à criação de convenções especificamente tributárias, pois, como se sabe, uma das consequências da evolução do mercantilismo foi, invariavelmente, a globalização das relações sociais e, obviamente, econômicas.

Consoante supramencionado, a evolução das relações econômicas deu origem à necessidade de que os estados passassem a angariar maiores receitas tributárias, o que decorre, obviamente, do crescimento econômico de uma forma geral. A partir do momento em que a sede pela arrecadação cresceu, aumentaram-se, de forma proporcional, os conflitos de natureza tributária.

Considerando o aumento dos conflitos de ordem tributária envolvendo um ou mais países, fez-se necessária a elaboração de convenções específicas sobre a temática tributária.

Inicialmente, observando, inclusive, as disposições geográficas e o comércio, a princípio, regional que envolvia um ou mais países, as convenções de ordem tributária foram sendo firmadas de maneira bilateral, pois era interessante para as nações vizinhas o fortalecimento do comércio e o crescimento em conjunto de suas organizações.

²²XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Editora Forense, 1998, p. 91

Nesse sentido, como muito bem expõe em sua obra, Alberto Xavier entende que os tratados de matéria tributária normalmente utilizados pelos Estados possuem característica bilateral, pois as grandes convenções, ou seja, as multilaterais foram sendo colocadas em segundo plano, uma vez que era interessantíssimo para determinados estados firmarem convenções unicamente com seus parceiros comerciais.²³

Com o aumento da prática de firmar convenções de escopo tributário, foram surgindo diversas convenções sobre as mais variadas temáticas. Ao longo da história, foram sendo firmados tratados sobre matéria aduaneira, sobre dupla tributação da renda, sobre domicílio tributário e outras diversas temáticas.

Observando os conflitos de matéria tributária e o crescente aumento das convenções com esse escopo, passou-se a questionar qual seria a real razão para que as nações firmassem tratados nesse sentido.

O ponto de partida é a necessidade de não sobrecarregar os agentes econômicos com um excesso proibitivo de tributos quando eles atuam ultrapassando as fronteiras. (...) Tributasse o estado rigorosamente tudo o que a ele é possível nos limites de sua territorialidade, seria paralisado o tráfico econômico internacional.²⁴

Obviamente, além do aspecto econômico para incentivar a produção e o comércio evitando a ocorrência de uma dupla tributação sobre os negócios de seus contribuintes, as convenções tributárias trouxeram outro relevante aspecto quanto à soberania dos países. Notadamente, quando um estado tolhe o seu suposto direito de tributar sobre fatos geradores ocorridos fora de suas fronteiras, há, em verdade, uma limitação ao próprio poder de tributar. Há uma verdadeira renúncia sobre os limites e alcances da legislação pátria.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri afirma que independentemente do objeto que versarem, os tratados de matéria tributária servem também para firmar o compromisso com a comunidade internacional de quanto até onde vai sua jurisdição, ou seja, seu poder de tributar.²⁵

²³XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Editora Forense, 1998, p. 92

²⁴TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Vol. 1. Tradução da 18ª Ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre. Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 102.

²⁵SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 2013, p.98

Assim, a partir do momento em que um estado firma uma convenção tributária para com outro, ele está, em verdade, delimitando o seu poder de tributar, ou seja, renunciando ao seu suposto direito de tributar fatos geradores ocorridos fora de suas delimitações fronteiriças.

Ocorre que, atualmente, em que pese tal afirmativa esteja correta, a dinamicidade das relações trouxe uma nova convicção do que seria uma limitações física (terrestre), de forma que as operações modernas podem ocorrer em outros lugares físicos, mas estarem sob a jurisdição tributária de um terceiro país sem que haja qualquer afronta à soberania dos demais estados envolvidos.

Nesse sentido, fez-se necessária uma adaptação constante e dinâmica ao longo do tempo para que as convenções internacionais de ordem tributária não perdessem o sentido de sua realização.

Para tanto, foram desenvolvidas diversas “convenções-tipo”, que seriam uma espécie de diretrizes traçadas, normalmente por algum órgão internacional, para trazer um modelo a ser adotado pelos estados que pretendem se tornar signatários de alguma convenção do gênero.²⁶

A seguir elencaremos e analisaremos as “convenções-tipo” elaboradas ao longo do tempo. É mister ressaltarmos que analisaremos as convenções que versem exclusivamente sobre dupla tributação, deixando as que versem sobre outros aspectos tributários fora do escopo do presente trabalho.

Do histórico evolutivo das convenções para evitar a dupla tributação

Com o início da tributação da renda, criada pelos ingleses para as despesas relativas à guerra para com a França, ao final do século XIX (1799), o que passou a ser regra para os demais países posteriormente, não muito se tardou para que todos percebessem a problemática da dupla tributação da renda por dois ou mais estados.

Assim, tornou-se necessário o surgimento de convenções que evitassem a dupla tributação da renda. Há notícias de que os primeiros tratados relacionados

²⁶XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Editora Forense, 1998, p. 93

direta e especificamente com a tributação da renda foram celebrados entre Prússia e Saxônia (1869), Áustria e Hungria (1869/1870) e Áustria e Prússia (1899).²⁷

Após o término da primeira guerra mundial, os países deixaram de tributar a renda com base em sua territorialidade (*territorial taxation*) e passaram, a fim de satisfazer seus anseios arrecadatários, a tributar a renda de seus contribuintes com base na territorialidade material, ou seja, no que é internacionalmente conhecido como *world wide taxation*.

A sistemática trazida pelo sistema do *world wide taxation* consiste, basicamente, em uma preocupação observada pelas nações em relação às suas empresas com atividades internacionais de compra e venda/ prestação de serviços e os valores percebidos por tais empresas nas operações que extrapolam o limite territorial de suas bases. Tal sistemática visa, justamente, tributar o montante percebido no exterior e incluí-lo na base de tributação nacional.

World Wide Taxation Basis

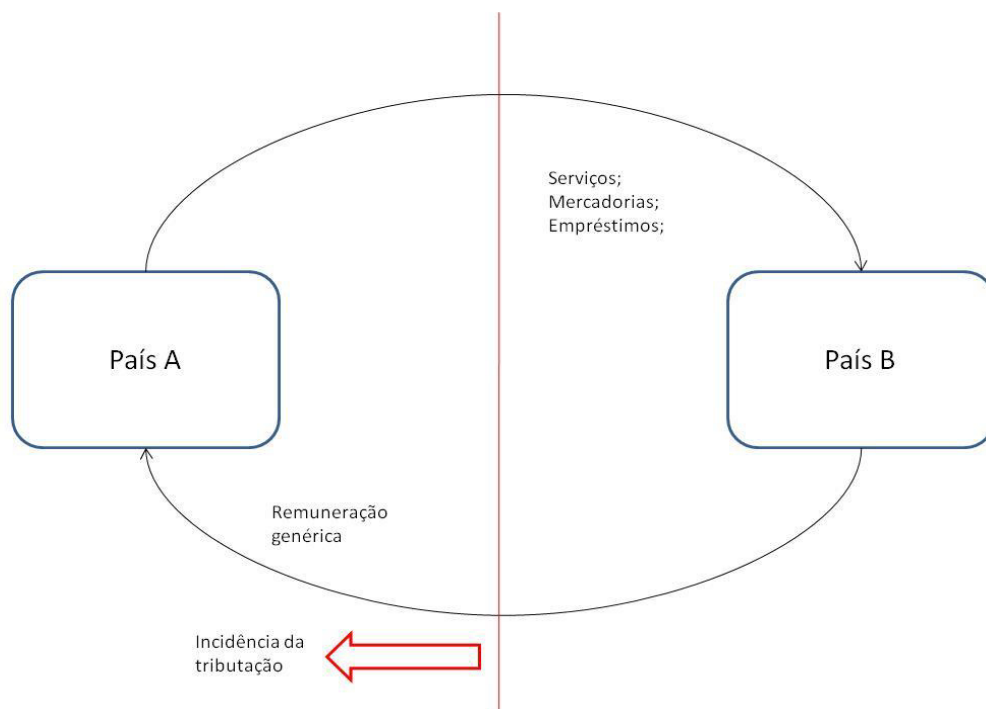


Figura1- World wild taxation basis example

²⁷ VOGEL, Klaus, *Klaus Bogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer: London, 1999, p. 17

A partir de tal momento e considerando a sede arrecadatória, é evidente que houve um aumento gigantesco quanto à dupla tributação da renda, uma vez que os estados passaram a tributar as operações que ocorriam além de suas bases territoriais.

Nesse contexto histórico e econômico, tornou-se importante a elaboração de uma espécie de convenção-modelo com a finalidade de evitar o aumento dos conflitos relativos à dupla tributação.

Assim, os órgãos internacionais passaram a voltar as suas atenções para esta temática, de forma que, originalmente, a Liga das Nações passou a promover estudos direcionados a solução desta e, a partir de então, desenvolveram algumas diretrizes – recomendações para os estados e, posteriormente, uma primeira “convenção-modelo”, denominada como “Modelo de Genebra”, publicado em 1928.²⁸

No entanto, os moldes que atualmente conhecemos tiveram início após o término da segunda guerra mundial com o surgimento da ONU (Organização das Nações Unidas), bem como, por conseguinte, com o surgimento da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) em 1961.

A primeira “convenção-modelo” desenvolvida pela organização supramencionada (OCDE) é datada de 1963, onde, a partir de tal período, o Brasil firmou seus primeiros tratados do gênero.²⁹

Posteriormente, após algumas revisões textuais na “convenção-modelo” da OCDE, temos o surgimento de uma nova vertente de “convenções-modelo”, a convenção elaborada pela ONU em 1980, a qual trouxe um entendimento dirigido aos países em desenvolvimento, diferentemente da “convenção-modelo” da OCDE

²⁸ Cf. RAAD, Kess van. The term “enterprise” in the model double taxation conventions – Seventy Years of Confusion, *in* Intertax 1994/11. Intertax 1994, p. 494 e seg.; VOGEL, Klaus, Double Taxation Convention, Kluwer: London 1997, p. 17.

²⁹ Convenção Brasil x Japão – Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/japao/decreto-no-61-899-de-14-de-dezembro-de-1967>>. Acesso em 10/mar/2019

Convenção Brasil x França – Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/franca/decreto-no-70-506-de-12-de-maio-de-1972>>. Acesso em: 10/mar/2019

que foi desenvolvida para seus membros, os quais, em maioria, eram países desenvolvidos, trazendo algumas diferenças a respeito dos elementos de conexão para algumas estruturas de tributação “cedular” o critério da territorialidade, privilegiando o país da fonte dos rendimentos.³⁰

Entretanto, como não é o foco do trabalho, não nos aprofundaremos nas questões comparativas entre os dois modelos. Nos apegaremos às convenções elaboradas pela OCDE, uma vez que estas são mais corriqueiras na seara internacional.

Em 1992, o comitê de assuntos fiscais da OCDE publicou uma grande revisão no texto da “convenção-modelo”, entretanto tal revisão não pode ser considerada como “pontual”, pois houve, em verdade, uma nova proposta de um modelo de convenção, servindo de base para várias outras convenções a serem firmadas pelos países.

A alteração mais recente da “convenção-modelo” da OCDE é datada de 2014 e é como a conhecemos atualmente.³¹

A adoção histórica da “convenção-modelo” da OCDE é de suma importância para fins de interpretação das convenções firmadas entre os países, principalmente com relação aos comentários trazidos pela própria organização, como veremos no decorrer do trabalho.³²

O Brasil, embora não seja um membro integrante da OCDE, integra os quadros de tal organização como uma espécie de país “amigo”, ou seja, figura como um observador não membro. Assim, em que pese não integre os quadros efetivos, adota as convenções modelos elaboradas como base para a elaboração de suas próprias convenções.

³⁰XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Editora Forense, 1998, 94.

³¹ Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1>. Acesso em: 15/abr/2019

³²Sobre os comentários ao modelo da OCDE como fonte de Direito Internacional, v. PIJL, Hans. *Os comentários da OCDE como fonte do Direito Internacional e o papel do judiciário*. In: PAZANRINI FILHO, Clóvis (Coord.). *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quarter Latin, 2006. V.1. p.203-22).

País	Decreto	Decreto-Legislativo	Vigência
África do Sul	Decreto nº 5.922/2006	Decreto-Legislativo nº 301/2006	Aplicável
Alemanha	Decreto nº 76.988/1976	Decreto-Legislativo nº 92/1975	Denunciado
Argentina	Decreto nº 87.976/1982	Decreto-Legislativo nº 74/1981	Aplicável
Áustria	Decreto nº 78.107/1976	Decreto-Legislativo nº 95/1975	Aplicável
Bélgica	Decreto nº 72.542/1973	Decreto-Legislativo nº 76/1972	Aplicável
Canadá	Decreto nº 92.318/1986	Decreto-Legislativo nº 28/1985	Aplicável
Chile	Decreto nº 4.852/2003	Decreto-Legislativo nº 331/2003	Aplicável
China	Decreto nº 762/1993	Decreto-Legislativo nº 85/1992	Aplicável
Coreia do Sul	Decreto nº 354/1991	Decreto-Legislativo nº 205/1991	Aplicável
Dinamarca	Decreto nº 75.106/1974	Decreto-Legislativo nº 90/1974	Aplicável
Equador	Decreto nº 95.717/1988	Decreto-Legislativo nº 4/1986	Aplicável
Eslováquia e Rep. Tcheca	Decreto nº 43/1991	Decreto-Legislativo nº 11/1990	Aplicável
Espanha	Decreto nº 76.975/1976	Decreto-Legislativo nº 62/1975	Aplicável
Filipinas	Decreto nº 241/1991	Decreto-Legislativo nº 198/1991	Aplicável
Finlândia	Decreto nº 2.465/1998	Decreto-Legislativo nº 35/1997	Aplicável
França	Decreto nº 70.506/1972	Decreto-Legislativo nº 87/1971	Aplicável
Hungria	Decreto nº 53/1991	Decreto-Legislativo nº 13/1990	Aplicável
Índia	Decreto nº 510/1992	Decreto-Legislativo nº 214/1991	Aplicável
Israel	Decreto nº 5.576/2005	Decreto-Legislativo nº 931/2005	Aplicável
Itália	Decreto nº 85.985/1981	Decreto-Legislativo nº 77/1979	Aplicável
Japão	Decreto nº 61.899/67	Decreto-Legislativo nº 43/67	Aplicável
Luxemburgo	Decreto nº 85.051/1980	Decreto-Legislativo nº 78/1979	Aplicável
México	Decreto nº 6.000/2006	Decreto-Legislativo nº 58/2006	Aplicável
Noruega	Decreto nº 86.710/1981	Decreto-Legislativo nº 50/1981	Aplicável
Países Baixos	Decreto nº 355/1991	Decreto-Legislativo nº 60/1990	Aplicável
Perú	Decreto nº 7.020/2009	Decreto-Legislativo nº 500/2009	Aplicável
Portugal	Decreto nº 4.012/2001	Decreto-Legislativo nº 188/2001	Aplicável
Rússia	Decreto nº 9.115/2017	Decreto-Legislativo nº 80/2017	Aplicável
Suécia	Decreto nº 77.503/1976	Decreto-Legislativo nº 93/1975	Aplicável
Trinidad e Tobago	Decreto nº 8.335/2014	Decreto-Legislativo nº 1/2011	Aplicável
Turquia	Decreto nº 8.140/2013	Decreto-Legislativo nº 248/2012	Aplicável
Ucrânia	Decreto nº 5.799/2006	Decreto-Legislativo nº 66/2006	Aplicável
Venezuela	Decreto nº 8.336/2014	Decreto-Legislativo nº 559/2010	Aplicável

Quadro 1- Demonstrativo das convenções com moldes da OCDE vigentes no ordenamento jurídico pátrio

3. DA INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 Da função da interpretação em matéria tributária

Uma das funções mais relevantes da interpretação é a delimitação dos conceitos no equacionamento das questões jurídicas, sendo esse o maior problema a ser enfrentado na interpretação das normas jurídicas.³³

Ab initio, devemos determinar a diferença entre a hermenêutica e a interpretação e as suas funções no ordenamento jurídico.

A hermenêutica é, sem maiores divagações, a teoria da interpretação, ou seja, ela tem por objeto o estudo e a sistematização de métodos, processos ou elementos a serem utilizados para a interpretação dos textos normativos.

Em outras palavras, a hermenêutica traça planos para o desenvolvimento de uma interpretação, de maneira que, a sistematização de métodos hermenêuticos é fundamental para a extração da norma a partir do ditame legal.

Diferentemente da interpretação, que nas palavras de Hugo de Brito Machado, é “a busca, ou a determinação do significado de uma norma jurídica, ou ainda, o resultado dessa atividade de busca ou determinação” e, em outro trecho, determina o objeto da interpretação, “a interpretação tem por objeto as expressões do direito, das quais busca determinar o sentido e o alcance”.³⁴

Portanto, partindo do ponto de vista trazido pelo professor Hugo de Brito Machado, a interpretação é a busca, ou o exercício pela delimitação de conceitos que almejam extrair o conteúdo normativo de um texto legal.

Nessa toada, ponderando as lições do eminente jurista Paulo de Barros Carvalho sobre a diferenciação da hermenêutica e da interpretação, ele retrata que enquanto estivermos tratando de teorias e traçando critérios interpretativos, estamos

³³ Sobre a importância da interpretação no direito, v. MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação das Leis Tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010. p. 127.

³⁴ Sobre a importância da interpretação no direito, v. MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação das Leis Tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010. p. 127.

falando sobre hermenêutica, já quando estamos analisando um texto normativo e utilizarmos de tais critérios ora mencionados, estamos diante da interpretação.³⁵

Convergindo com a ideia, o professor Eduardo Sabbag traz o seguinte entendimento: a hermenêutica representa “o corpo de princípios e regras que devem ser utilizados para a interpretação de um texto legal, por meio dos métodos clássicos de interpretação” e a interpretação é a ação de basear-se em métodos diversos, porém adequados, para descobrir a norma contida no texto legal, através da observação de sentidos gramaticais, históricos ou teleológicos.³⁶

Não obstante, sem nos afastarmos das conceituações supramencionadas, nos parece mais interessante o conceito trazido pelo professor José Maria Arruda de Andrade, o qual definiu a interpretação como um processo criativo-decisório a partir do qual o intérprete constrói uma nova norma jurídica.³⁷

Deste modo, a maior parte da doutrina pátria estabelece a diferença entre a hermenêutica e a interpretação, ambas importantíssimas para o exercício de delimitação dos termos indeterminados de conceitos trazidos pelos textos normativos.³⁸

Dando continuidade às problemáticas trazidas pela interpretação, devemos analisar a existência de uma diferenciação entre o texto normativo e a norma em si.

Para isso, recorreremos à lição trazida por Humberto Ávila, o qual determina que as normas são os sentidos construídos a partir da interpretação dos textos normativos.³⁹

Nessa esteira, Hugo de Brito Machado traz à baila o entendimento de que a palavra “texto” é, na verdade, um conjunto de palavras organizadas e apresentadas

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 18ª edição, Saraiva, São Paulo, 2007, pp.96/97.

³⁶ SABBAG, Eduardo. *Interpretação e aplicação da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010. p. 89.

³⁷ DE ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação e aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010. p. 183

³⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 2013, p.673

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 9ª edição, Malheiros, São Paulo, 2009, p. 30.

de uma forma que pretendem passar uma ideia⁴⁰, ou seja, basicamente, trata-se de uma forma de comunicação escrita.

Assim, a organização do texto normativo é a forma pela qual o legislador, através do nosso ordenamento jurídico civilista, traz uma ideia acerca do que se pretende agregar ao ordenamento, ao passo que a norma em si é a interpretação e extração do conteúdo normativo desse mesmo texto.

Por logo, observando a problemática supramencionada, já podemos perceber que não há uma interpretação correta para um texto normativo, pois a norma extraída de tal texto pode estar influenciada por diversos fatores, além do que está expressamente exposto no texto.

Tanto que, dois intérpretes, em situações distintas, diante de uma mesma norma, podem e provavelmente terão uma interpretação divergente da outra, como podemos verificar no exemplo trazido por Hugo de Brito Machado, em que:

É proibido permanecer de calção neste local'. Conta-se que essa regra foi colocada para um hóspede que estava em determinado salão de hotel, e este imediatamente tirou o calção e o entregou à funcionária que lhe chamara a atenção para a regra. Com isto aquele hóspede, que estivera no dia anterior em uma praia de nudismo, achou que estaria obedecendo a questionada regra, cujo significado, para ele, era o que apreendera na praia de nudismo, onde havia uma placa com a advertência: 'é proibido permanecer de calção neste local'.⁴¹

Partindo de tal exemplo, podemos afirmar que a interpretação depende de diversos fatores além dos expostos no texto legal, como o intérprete, a localização geográfica, o contexto social, o contexto econômico etc.

Assim, podemos confirmar a possibilidade de diversas interpretações sobre o mesmo texto legal, porém não podemos afirmar qual seria a interpretação correta.

Nesse sentido, é possível afirmarmos que a interpretação está influenciada por métodos interpretativos, ou seja, métodos hermenêuticos que auxiliam a extrair o conteúdo normativo do texto legal.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação das Leis Tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010. p. 128.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação das Leis Tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010. p. 131.

Portanto, faz-se necessária a análise dos critérios hermenêuticos mais utilizados no nosso ordenamento.

O primeiro método a ser analisado é o gramatical, sendo esse uma interpretação realizada em conformidade com o que está literalmente transcrito na normativa, ou seja, é uma análise positivista do conteúdo externado pelo texto legal através de códigos linguísticos.

Em que pese este método soe razoável, o tom literal trazido por tal método se torna extremamente restritivo, uma vez que a interpretação se limita aos dizeres contidos na norma, sendo inalcançáveis os aspectos exteriores em uma possível influência na interpretação, o que não é mais viável em um mundo pós-positivista.

Como foi refutado pelo exemplo alhures, a interpretação unicamente gramatical é completamente inútil, pois todo texto possui um contexto e este deve ser considerado para a análise normativa.

Reforçando tal linha argumentativa, Hugo de Brito Machado traz que “a interpretação gramatical ostenta limitações, podendo o intérprete eventualmente não alcançar, com indispensável segurança, o verdadeiro conteúdo ali expresso”.⁴²

O segundo método sob análise é o lógico, o qual se funda na interpretação conforme o contexto, ou seja, analisa-se o que o legislador quis dizer e não propriamente o que está escrito.

Tal interpretação pode parecer absurda para os positivistas, principalmente pela falta de segurança jurídica. No entanto, a interpretação depende de um contexto lógico e sistêmico, de forma que a norma por si só, sem um contexto, torna-se vazia e plausível de interpretações absurdas.

O método histórico é o mecanismo de detecção das circunstâncias que motivaram a edição do texto normativo, tentando, dessa forma detectar o porquê da existência do texto e assim compreender o que ele nos traz.

Já, o método teleológico, o qual é de grande valia par este trabalho, prima pela busca da finalidade da norma.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 31^a ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 112.

Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, “no campo tributário consiste em captar a função ou finalidade de cada disposição legal dentro da estrutura da ordem jurídico-tributária e sua harmonia ou conexão com as demais partes da norma jurídica”.⁴³

Por último, o método sistemático nos traz uma espécie de comparação entre o texto interpretado e o resto do sistema, analisando, assim, o sistema como um todo e não um compilado de leis esparsas e desconexas.

Desta forma, consoante as palavras de Ricardo Ribeiro Lodi, a utilização de vários pontos de vista, a interpretação é o resultado de um processo científico de pesquisa do sentido da norma.

Não há como falarmos em prevalência de um método sobre o outro, observando que todos devem ser utilizados de forma harmônica para a extração da norma legal a partir do texto normativo.

Como muito bem apresenta em sua obra, Ruy Barbosa Nogueira diz sabiamente, “o Direito não é escrito apenas por meio de textos, mas também de contextos, ou textos interligados, compondo uma estrutura ou sistema de normas gerais, especiais e específicas”.⁴⁴

Portanto, os métodos de interpretação utilizados pelo intérprete na análise legal não garantem o seu resultado, ou seja, não garantem a interpretação única ou ao menos correta da norma jurídica.⁴⁵

A partir do acima constatado, seguimos para o próximo tópico, no qual nos aprofundaremos na análise do papel da interpretação nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

3.2 Da função da interpretação nos tratados internacionais

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14^a ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 93.

⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14^a ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 91.

⁴⁵ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*, 2^aed., São Paulo, QuatierLatin p. 133.

Como foi afirmado nos itens anteriores, normalmente as convenções internacionais em matéria tributária são firmadas entre dois estados, salvo algumas exceções de convenções multilaterais.

E por conta disto, é intuitivo, consoante a doutrina especializada, que tais convenções sejam questionadas quanto à sua aplicação, seja em âmbito administrativo, seja na esfera judicial. De forma que, invariavelmente, tais convenções se tornem objeto de interpretação por alguma das autoridades de um dos Estados contratantes. Assim, cada uma das partes pode extrair um conteúdo normativo distinto sobre o mesmo texto jurídico, gerando, por óbvio, um distanciamento/ discordância quanto à aplicação do texto normativo, gerando certa insegurança jurídica para os contribuintes.⁴⁶

Nessa toada, menciona o professor Paulo Ayres Barreto:

Nada impede, por exemplo, que o cientista do direito, ao elencar as várias possibilidades de aplicação do direito, identificando a moldura de significações dos textos do direito positivo, possa intencionalmente afastar uma ou mais possibilidades de aplicação do direito que, política e ideologicamente, não lhe convenham.⁴⁷

Há, portanto, quando falamos em interpretação das convenções internacionais para evitar a bitributação, uma verdadeira dificuldade quanto ao chegar à “verdade real” da norma, uma vez que mais de uma jurisdição – com pensamentos jurídicos, políticos e culturais diferentes – interpretar-lhe-á e aplicar-lhe-á de forma diferente.

Considerando esta problemática a OCDE, em Março de 2017, publicou um relatório acerca da insegurança jurídico tributária confirmando a existência de tais problemas e trazendo os riscos e impactos econômicos advindos de uma insegurança quanto à aplicação das convenções para evitar a dupla tributação.⁴⁸

Tal relatório apontou como a razão para a insegurança jurídica as seguintes problemáticas I) política tributária; II) legislação tributária volumosa; III) instabilidade

⁴⁶ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*, 2ªed., São Paulo, QuatierLatin p. 134.

⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres, *Planejamento Tributário – Limites Normativos*, Ed. Noeses, Rio de Janeiro, 2016, p. 24.

⁴⁸ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>>. Acesso em: 21/jan/2018

legislativa; IV) retroatividade da legislação tributária; V) tributos de natureza temporária e ambígua e; VI) desencontro entre a legislação e a aplicação prática.⁴⁹

Portanto, em uma breve análise, pode-se perceber que a interpretação das convenções para evitar a dupla tributação está distante de um consenso internacional, eis que em muitas vezes, o próprio estado membro abusa de algumas das cláusulas ali contidas, prejudicando não só o contribuinte e o ou outro estado parte, mas a economia de uma forma geral, sobrecarregando as operações mercantis com tributos muitas vezes indevidos.

A interpretação das convenções para evitar a dupla tributação pode se dar de duas maneiras, uma interpretação interna e uma interpretação externa. A primeira a interpretação pode ser governamental ou judicial e a segunda pode ser uma interpretação intergovernamental exteriorizada por algum ato formal ou até mesmo informal, como no caso do Brasil e da Espanha sobre os royalties.⁵⁰

Ou seja, na segunda hipótese – interpretação externa – os Estados contratantes podem convencionar um entendimento acerca da interpretação de um tratado, de forma que este seja aplicado de forma equânime entre as partes.

A partir dessa dicotomia interpretativa extremamente problemática, passaremos para a função da interpretação nos tratados internacionais.

A interpretação dos tratados internacionais não é muito diferente da interpretação no direito interno, pois ela serve para delimitar o exato sentido da norma jurídica expressa no texto legal.⁵¹

Nesta altura, é mister observarmos que, a princípio, não há qualquer diferenciação quanto a interpretação do direito interno e o direito internacional, uma vez que ambos buscam extrair a norma a partir do texto.

No âmbito interno, no caso do Brasil, embora exista uma aplicação no âmbito administrativo fazendário, com os seus órgãos julgadores internos, a delimitação da

⁴⁹ Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2017/05/11/tax-uncertainty-certain-global-risk/>>. Acesso em: 10/abr/2019

⁵⁰ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*, 2ªed., São Paulo, QuatierLatin p. 134.

⁵¹ REZEK, José Francisco, *Direito Internacional Público Curso Elementar*, 14ª edição, São Paulo, 2013, p. 258

norma só é confirmada pela análise do poder judiciário, uma vez que é o único que possui o poder da coisa julgada nos padrões do direito pátrio.

Assim, a norma somente será considerada válida depois de aplicada pelos operadores do direito.

Consoante supramencionado, os textos normativos que versam sobre questões relacionadas ao direito tributário internacional, ao menos nos casos do Brasil, tendem a permanecer em um eterno embate entre as jurisdições dos Estados contratantes, uma vez que inexistente uma corte internacional para determinar os limites e o significado da norma, de forma que, como ressalvado anteriormente, ela poderá ter significados distintos para as partes contratantes.⁵²

Não obstante, existem alguns instrumentos presentes no textos das convenções para evitar a dupla tributação e em outras convenções internacionais que podem ajudar a superar essas divergências, os quais serão analisadas adiante.

3.2.1 Dos artigos 31, 32 e 33 da convenção de Viena

A Convenção de Viena sobre os tratados internacionais foi introduzida ao ordenamento interno através do Decreto nº 7.030/2009. Tal convenção versa, basicamente sobre os tratados internacionais, como uma espécie de norma geral, ou basilar do direito internacional.

Historicamente, a Convenção de Viena representou um marco no direito internacional público, uma vez que fez com que os Estados reconhecessem de formal o dever de honrar com os tratados internacionais firmados, bem como respeitar os costumes internacionais não positivados.⁵³

Além das questões relacionadas à elaboração, vigência, ratificação, extinção etc., a Convenção de Viena trouxe aspectos essenciais quanto à interpretação das convenções internacionais, de forma que estampou em seus artigos 31, 32 e 33 as principais regras a serem utilizadas pelos signatários quando da necessidade de subsumir os fatos às normas de direito internacional público.

⁵² ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*, 2ªed., São Paulo, QuatierLatin p. 134

⁵³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm>. Acesso em: 10/jan/2018

No entanto, existem severas críticas doutrinárias aos artigos que tratam da interpretação dos tratados.

As críticas dão a entender que as normas veiculadas pela Convenção de Viena seriam ambíguas e obscuras e que até seria necessária a edição de outras normas interpretativas para poder interpretá-las e, portanto, devem ser relativizadas.⁵⁴

A Convenção de Viena determina em seus artigos 31, 32 e 33 certos métodos interpretativos.

No entanto, não se diferenciam em essência dos já trazidos no tópico que tratou sobre a interpretação no direito.

Não obstante, chama-se atenção para dois aspectos importantíssimos para essa análise: I) Princípio da boa-fé; II) Princípio do efeito útil.

A boa-fé, trazida no artigo 31 da Convenção de Viena, pode ser definida como a busca da intenção das partes ao se tornarem signatárias de uma convenção, ou também pode determinar o desapego a questões formalistas, onde, a nosso ver, coloca a interpretação gramatical de forma subsidiária, mesmo não havendo hierarquia entre os métodos de interpretação.⁵⁵

Obviamente o método gramatical não deixa de ser aplicado, haja vista que não é permitida uma inovação jurídica, tudo que está sob análise foi escrito e, portanto, está sujeito a tal método.

O que realmente se coloca em questão é que o apego a questões formais pode prejudicar demasiadamente a intenção das partes.

⁵⁴ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*, 2ªed., São Paulo, QuatierLatin p. 141.

⁵⁵ZOLLER, Elisabeth, *La BonneFoi en Droit International Public*. Paris, ÉditionsA.Pedone, 1977 in ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*, 2ªed. São Paulo, QuatierLatin p. 158

Nas palavras de Hans Pijl, “*boa-fé e confiança são inerentes à cooperação internacional*”⁵⁶ e por isso a boa fé torna-se essencial para a relação entre os Estados.

Já, em relação ao efeito útil dos tratados, em sua escrita já deixa evidente que tal princípio determina que um tratado deva cumprir com aquele objetivo se não ele não terá efeito qualquer ao mundo jurídico, tornando-se inútil.

Portanto, a partir da utilização do método hermenêutico do efeito útil, o objetivo – razão que deu azo à assinatura da convenção – do tratado deve ser considerado sempre nas interpretações.

Apesar das normas de interpretação trazidas pela Convenção de Viena sofrerem diversas críticas, uma parte da doutrina entende que ela seria aplicável aos tratados para evitar a dupla tributação, servindo como uma espécie de norma geral.

Para fins da presente análise, ressaltamos que as regras de interpretação da Convenção de Viena são plenamente aplicáveis para as convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo Brasil.

3.2.2 Dos comentários da OCDE e a sua influência na interpretação dos tratados internacionais

Os comentários da OCDE sobre dos dispositivos de sua “convenção-modelo” devem ser considerados para fins de interpretação das convenções que se basearam na “convenção-modelo” da OCDE, uma vez que podem versar sobre questões pouco entendidas, aclarando possíveis obscuridades em seu texto normativo.

Entretanto, em que pese tais comentários sejam relevantes para fins interpretativos, estes não possuem força vinculante. Ou seja, não devem ser considerados como fonte primária de direito internacional.⁵⁷

⁵⁶ PIJL, Hans, *Os comentários da OCDE como fonte do Direito Internacional e o papel do poder judiciário*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin, p. 204

⁵⁷ PIJL, Hans, *Os comentários da OCDE como fonte do Direito Internacional e o papel do poder judiciário*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin, p. 215.

Só possuiriam força vinculante se nas disposições das convenções sob análise, estivesse consignado expressamente que os comentários serviriam de base para a interpretação e aplicação da convenção, ou através de uma convenção que determinasse os comentários como tal.⁵⁸

Nesse sentido, os comentários da OCDE em seu próprio texto afirmam que são apenas recomendações e que não devem ser necessariamente seguidos à risca.

No entanto, diante dos conflitos de interpretação e aplicação das convenções, estes podem ter grande valia ao esclarecer obscuridades ou, até mesmo, aclarar a intenção normativa do texto legal fixado na convenção-modelo.

Contudo, vale repisar que, mesmo afirmando que os comentários podem demonstrar a intenção das partes, esses só teriam caráter obrigatório, ou seja, vinculante, se fossem exteriorizados nas convenções firmadas pelas partes, consoante citado anteriormente.

Se relacionarmos os comentários da OCDE com os dispositivos interpretativos da Convenção de Viena, podemos perceber que o artigo 32 da Convenção de Viena, traz à baila meios suplementares de interpretação, uma vez que não expõe um rol taxativo de métodos, o que traz força interpretativa aos comentários da OCDE.

Não somente, mas o artigo 31, baseando-se na boa-fé e na textualidade também dá respaldo aos comentários da OCDE como fonte de interpretação das convenções para evitar a dupla tributação, no ponto em que traz o “sentido comum” e o “sentido especial” dos termos empregados em convenções internacionais.

O “sentido comum” está intrinsecamente relacionado ao objetivo do tratado e o “sentido especial” está relacionado com o significado menos usual do termo empregado e que deve ser determinado no tratado.⁵⁹

⁵⁸ PIJL, Hans, *Os comentários da OCDE como fonte do Direito Internacional e o papel do poder judiciário*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin, p. 206.

⁵⁹ Para mais sobre a relação da interpretação e os comentários da OCDE, LANG, Michael e BRUGGER, Florier, *O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 3, nº 9, São Paulo, QuartierLatin, p. 203 - 219.

Abordaremos tal problemática adiante quando passaremos para a análise jurisprudencial.

Sendo assim, conforme fora demonstrado nos parágrafos anteriores, os comentários elaborados pela OCDE devem ser considerados como fontes a serem utilizadas para a interpretação e aplicação das convenções que adotem os seus moldes, uma vez que o texto base, naturalmente, fora produzido pela organização.

3.2.3 Da interpretação das convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo Brasil

Como visto no tópico anterior, a Convenção de Viena sobre os tratados traz diversas normas de interpretação para a resolução de possíveis conflitos e tal convenção possui característica de norma geral de interpretação dos tratados.

Muito embora a Convenção de Viena seja amplamente aceita pela doutrina especializada quanto a sua utilização para a interpretação das convenções para evitar a dupla tributação, não podemos nos apegar unicamente a ela.

Isto posto, devemos apontar a norma especial de interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação sobre a Renda nos moldes da OCDE.

O artigo 3º (2) é considerado como uma norma especial sobre a interpretação dos tratados, o qual segue abaixo, *in verbis*:

2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.⁶⁰

Tal cláusula determina que os termos indeterminados de conceitos nos tratados serão considerados como no “sentido comum”, já que para terem sido determinados de alguma forma específica, deveriam ter sido expressamente mencionados na convenção, tornando assim, os conceitos determinados em “sentido especial”.

⁶⁰ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/canada/decreto-no-92-318-de-23-de-janeiro-de-1986>>. Acesso em: 10/mai/2019

Para tais expressões em “sentido comum”, a cláusula determina que se faça um reenvio ao direito interno em busca de determinar o conceito do termo através do ordenamento interno de cada um dos Estados.

Entretanto, há, ao mesmo tempo, uma limitação para tal reenvio, no tocante de que “a não ser que o contexto imponha interpretação diferente”.

Sendo assim, devemos utilizar os métodos interpretativos para conceituarmos os limites daquele termo e, como foi dito anteriormente, a delimitação de conceitos e a busca por eles é o objetivo da interpretação.

Neste ponto em que se exige a interpretação, podemos relacionar diretamente as normas da Convenção de Viena com o artigo 3º (2) das Convenções para Evitar a Dupla Tributação nos moldes da OCDE.⁶¹

Tal limitação em relação ao contexto tem relação intrínseca com o parágrafo 1º do artigo 31 da Convenção de Viena sobre os tratados, no ponto em que, nesta previsão exige-se, *in verbis*:

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.⁶²

Aqui retornamos as questões do princípio da boa-fé e do princípio do efeito útil das convenções. Os quais abordam, respectivamente, a busca da intenção das partes e o desapego a formalidades e a finalidade, trazendo efeito ao mundo jurídico e que se não observada, torna a convenção sem utilidade.

4. DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A SUA RELAÇÃO COM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Dos limites normativos para o planejamento tributário

⁶¹ TORRES, Heleno Taveira, *Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao#_ftn5>. Acesso em: 05/mai/2019

⁶² Parágrafo 1º do artigo 31 da Convenção de Viena sobre os Tratados internalizada no direito interno através do Decreto nº 7030/2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm>. Acesso em: 05/mai/2019

Inicialmente, cumpre-nos apontar que o termo “planejamento tributário” possui um equivalente semântico relacionado ao que se é conhecido como “elisão tributária”. Ambos os termos encontram-se corretos em sua utilização.

Isto posto, faz-se necessária a conceituação do que se considera como planejamento tributário/ elisão tributária.

O planejamento tributário, sem maiores delongas, é um ato praticado pelo contribuinte que, ao observar a legislação tributária, utiliza-se de atributos legais para evitar, dirimir ou postergar a ocorrência de fatos geradores.

Para a continuidade do estudo, faz-se necessária a distinção entre elisão tributária e evasão tributária.

A elisão tributária é, como conceituado acima, a utilização de métodos lícitos preventivos para evitar a ocorrência de um fato gerador, visando economizar tributos de uma forma legal.

A evasão tributária, por sua vez, é a utilização de meio ilícitos para acobertar a ocorrência de fatos geradores, ocasionando uma economia tributária ilícita, por decorrência lógica.

Deve-se anotar que o objetivo finalístico é basicamente o mesmo, qual seja: economizar ou não pagar tributo algum. Porém, o princípio basilar é completamente diverso.

Portanto, é mister anotarmos por coerência científica, que a elisão tributária é a prática lícita adotada pelo contribuinte para economizar tributos, a qual analisaremos com maior profundidade no decorrer deste capítulo.

Isto posto, devemos observar uma série de questionamentos relacionados a esse ponto, uma vez que o ordenamento jurídico pátrio define uma linha extremamente tênue entre a elisão e a evasão tributária.

Com o passar dos anos e a crescente preocupação com a elisão tributária, os países viraram seus olhos para questões relacionadas à economicidade de tributos, passando a elaborar normas antielisivas, objetivando evitar a queda da arrecadação decorrente das práticas relacionadas ao planejamento tributário.

Considerando isto, é importante ressaltarmos que o direito tributário caracteriza-se como um direito essencialmente de sobreposição, ou seja, tem a sua atuação e aplicabilidade guinada pela prática de atos diversos que não se confundem com questões tributárias.

Assim, a prática de negócios jurídicos diversos e corriqueiros do dia a dia, somente será analisada pela perspectiva tributária se e somente se caracterizada como fato gerador para a incidência de tributos. Caso contrário, tornar-se-ão irrelevantes para o direito fiscal.

Tão somente a título exemplificativo, um tomador de serviços, ao importar serviços de um prestador domiciliado no exterior, firmará um contrato de prestação de serviços e deverá pagar uma série de tributos (IRRF, CSLL, ISS - importação, PIS/COFINS – Importação e IOF).

Em que pese este contrato seja regido pelo direito civil e comercial, ao ser levado em consideração para o seu enquadramento tributário, deverá ser analisado faticamente e posteriormente levado à subsunção da norma tributária.

A partir de tal subsunção e enquadramento para os aspectos fiscais, este contrato poderá ser analisado quanto ao seu conteúdo e alcance, observando a coerência jurídica do que ali postulado com a ocorrência fática do que foi contratado – o que muitas vezes é chamado de técnica do conteúdo sob a forma.

A possibilidade de análise (revisão) de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes nada mais é do que uma verdadeira norma antielisiva, a qual está consignada em nosso ordenamento pátrio a partir dos arts. 116, parágrafo único e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66 –, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

Como fora ressaltado, os referidos ditames legais trouxeram ao ordenamento pátrio verdadeiras normas antielisivas – seguindo a coerência do que já ocorria no exterior –, uma vez que permitiram que as autoridades administrativas fazendárias revissem os atos particulares realizados com dolo, fraude, simulação ou com intenção de dissimular a ocorrência de fatos geradores.

Essas normas caracterizam-se como uma barreira aos negócios jurídicos. Nas palavras do professor Paulo Ayres Barreto, “trata-se de um limite objetivo à estruturação de negócios jurídicos, com referência a causas civis de invalidade do negócio jurídico”.⁶³

Essa limitação elisiva, a partir da utilização dos arts. 116 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, visa, justamente, diferenciar a elisão tributária da evasão tributária.

Como fora mencionado anteriormente, a elisão é a prática lícita de economizar tributos. Mas, há de se convir que os elementos trazidos pelos ditames legais deixam uma larga margem interpretativa à administração fazendária para descaracterizar negócios jurídicos praticados entre contribuintes.

Não há segurança para afirmar, por exemplo, como se configuraria a simulação ou a dissimulação para ocultar a suposta ocorrência de fatos geradores.

Essa margem traz instabilidade quanto às operações rotineiras do contribuinte e geram extrema insegurança jurídica.

A periculosidade de tal margem restou evidenciada no capítulo em que apontamos o relatório da OCDE quantos às problemáticas que dão azo à insegurança jurídica.

A insegurança jurídica, conforme leciona o professor Heleno Taveira Torres:

A segurança jurídica consubstancia princípio-garantia cuja finalidade é assegurar expectativas de confiança legítima na produção e na aplicação de normas tributárias, mediante os seguintes vetores: I) certeza jurídica; II)

⁶³ BARRETO, Paulo Ayres, *Planejamento Tributário – Limites Normativos*, Ed. Noeses, Rio de Janeiro, 2016, p. 160

estabilidade do ordenamento; III) e a confiança na efetividade dos direitos e liberdades individuais.”⁶⁴

Não à toa que os pontos mencionados pelo professor convergem no mesmo que fora anotado pela entidade internacional.

Considerando essa problemática da linha tênue entre a elisão e a evasão tributária, devemos observar algumas lições que a doutrina vem trazendo quanto ao que deve ser considerado como elisão e como os negócios jurídicos não devem ser interpretados sempre como uma forma de prejudicar o contribuinte, sob a alegação falaciosa de que se está fazendo uma economia tributária a partir da utilização de meios não autorizados pelo ordenamento.

Aqui, é inviável deixar de mencionar a existência de uma tese muito aclamada pela doutrina pátria que se refere ao direito fundamental de economizar tributos.⁶⁵

Diante da problemática interpretativa supramencionada, muito se questiona nos tribunais e nas academias qual seria o limite normativo a ser considerado para diferenciar as práticas elisivas (lícitas) das evasivas (ilícitas).

A possibilidade de economizar tributos está intrinsecamente relacionada a não interferência estatal na organização dos empreendimentos comerciais. A liberdade comercial é um direito fundamental que têm guardada no ordenamento jurídico, notadamente na ordem constitucional.

Desta feita, o contribuinte não é obrigado a adotar a forma jurídica mais onerosa para conduzir os negócios que são objeto de suas atividades comerciais. Assim, o contribuinte está igualmente autorizado a exercer suas atividades visando a economicidade tributária. Se um determinado ato pode ser praticado de duas ou mais formas e que alguma delas é menos onerosa do ponto de vista tributário, o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda os seus interesses.

⁶⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*, 2ª Ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012, p. 192.

⁶⁵Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jun-13/consultor-tributario-direito-fundamental-economizar-impostos>>. Acesso em: 22/abr/2019

Nesse sentido, o professor Luciano Amaro reconhece a existência do direito fundamental de economizar tributos, desde que sejam adotadas medidas lícitas para tanto.

Os autores aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se no pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica⁶⁶

Nessa senda, podemos verificar então que é um direito estampado em nosso ordenamento a possibilidade de adoção de planejamentos tributários, uma vez que, em que pese o contribuinte tenha o dever legal de pagar tributos, ele também tem o direito de não pagar tributos.

Em contrapartida, há sim a possibilidade de o contribuinte adotar um negócio jurídico que viole essa condição supramencionada, trazendo evidente prejuízo os cofres públicos. Ao menos é o que vêm entendendo a doutrina fiscalista internacional.

Nesse sentido e observando a necessidade de uma estabilidade institucional para uma melhor leitura dos ordenamentos e, por consequência, buscar uma maior segurança jurídica para o desenvolvimento comercial, a OCDE atentou-se às problemáticas das normas elisivas e às problemáticas dos planejamentos tributários abusivos.

Assim, considerando que a problemática envolvendo as normas antielisivas são de importância internacional, a OCDE elaborou um longo estudo – *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 5*– para buscar soluções aos planejamentos tributários considerados abusivos e às interpretações antielisivas prejudiciais aos negócios jurídicos.

A *Action 5* se propôs a traçar métodos para identificar a utilização abusiva de planejamentos tributários. Para tanto, pautou-se em analisar, principalmente, a utilização de regimes fiscais privilegiados ou paraísos fiscais para a erosão da base tributária.

⁶⁶AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 229

O objetivo principal desse plano de ação é a promoção de uma maior transparência fiscal internacional, utilizando-se para isso, de técnicas de troca de informações compulsórias e a necessidade de atividade substancial das empresas localizadas em países com regimes fiscais privilegiados ou paraísos fiscais.

No tópico a seguir, analisaremos como a temática dos limites normativos ao planejamento tributário vem sendo tratada no exterior, considerando as novas diretrizes trazidas pelo plano de ação 5 do BEPS e posteriormente faremos uma comparação com o que vêm sendo aplicado internamente no Brasil.

4.1.1 Da evolução do conceito de “fair share” e os “harmful tax plannings” da União Europeia– uma questão de moralidade?

Como reiteramos diversas vezes durante o presente trabalho, as práticas fiscais internacionais, além de extremamente avançadas e relevantes para o presente estudo, trazem um grande reflexo para os operadores do direito pátrio, influenciando-os em diversos aspectos.

Não era viável deixarmos de tratar, a esta altura, a questão relacionada ao chamado “*fair share*” e aos “*harmful tax plannings*”. Como é de conhecimento geral, a União Europeia e os Estados Unidos da América possuem o maior número de empresas “*off shore*”, de forma que as multinacionais possuem investimentos em diversas partes do globo.

Essa questão, somada à tributação sob a perspectiva do “*world wide taxation*” fez com que as empresas que possuem negócios em diversos países passassem a repensar a estrutura organizacional de seus negócios a fim de economizar suas despesas relacionadas à tributação.

Como fora reiterado nos tópicos anteriores, a legislação moderna se atenta às questões relacionadas à substância das empresas, de forma que qualquer operação/ organização societária que não tenha um efetivo operacional estará fadada a uma desconsideração de seus modelos de negócio para fins tributários.

Porém, essa questão nem sempre teve a solução tão “simples” quanto a que fora apontada no parágrafo anterior.

Há alguns anos atrás, diversas empresas, notadamente aquelas do ramo de tecnologia, passaram a reorganizar os seus negócios a fim de elidir a base tributária, economizando tributos e maximizando seus lucros líquidos.

Diversos casos foram reconhecidos na seara internacional, cujas empresas utilizaram-se de “*Shell companies*” ou de “*preferential regimes*” para estruturar suas operações.

Um dos casos mais conhecidos foi o caso relacionado à Apple.

Por meados de 2014, após uma alteração legislativa nos EUA que afetou diretamente os cofres da Apple, a multinacional de tecnologia não viu saída diversa para manter seus negócios lucrativos se não realizasse uma alteração de seus quadros societários, buscando minimizar os efeitos de tal alteração legislativa.

Assim, utilizou-se de subsidiárias localizadas na Irlanda para dirimir a sua base tributável.⁶⁷

Não obstante, ao se analisar a legislação irlandesa, pode-se verificar que os lucros transferidos pela Apple – EUA para as suas subsidiárias irlandesas não eram tributáveis em lugar algum.

O planejamento adotado pela gigante da tecnologia foi tão sofisticado e elaborado, a ponto de que o lucro apurado pelas subsidiárias irlandesas não ser tributado.⁶⁸

Não adentrando nas minúcias da estruturação do planejamento utilizado, podemos verificar que a criadora do iPhone obteve sucesso em seu objetivo de dirimir sua base tributável, chegando ao ponto de não tributá-la em algumas ocasiões.

Tal planejamento gerou diversos questionamentos em âmbito irlandês e no âmbito da União Europeia e dos Estados Unidos.

⁶⁷Disponível em:<<https://phys.org/news/2017-11-apple-offshore-billions-tax-havens.html>>. Acesso em: 22/abr/2019

⁶⁸Disponível em:<<https://www.irishtimes.com/business/apple-s-cash-mountain-how-it-avoids-tax-and-the-irish-link-1.3281734>>. Acesso em: 22/abr/2019

A partir de então, a empresa foi autuada sob o argumento de que os planejamentos por ela utilizados não tinham substância suficiente e eram unicamente utilizados para fins tributários, não havendo qualquer outra razão de ser.

As cortes internacionais entenderam que o planejamento era extremamente agressivo e violava o mínimo ético do direito dos contribuintes em não pagar impostos.

Veja, há aqui um grande impasse, uma vez que há o enfrentamento do dilema moral x jurídico. Inclusive, a gigante internacional utilizou tal linha de argumentação em sua defesa, uma vez que alegou que nenhum de seus atos teriam sido ilegais.⁶⁹

Em contra partida, surgiu a argumentação de um mínimo ético a ser tomado como base para a utilização nos planejamentos tributários.

Em que pese as multinacionais tenham a possibilidade de utilizar planejamentos tributários sofisticados ao ponto de dirimirem em muito a suas bases tributáveis, surge a questão social que emerge no sentido completamente oposto.

Indubitavelmente, quando uma empresa se instala em um território, utiliza a infraestrutura de uma país, utiliza a mão-de-obra dos nacionais, ela contribui para o desenvolvimento econômico daquela nação.

Contudo, todos esses aspectos são reflexos indiretos e extremamente complexos de se mensurar.

A maior contribuição de uma empresa, ao se situar em uma jurisdição é o pagamento de tributos, uma vez que se torna diretamente proporcional ao que lhe é fornecido.

Portanto, como já fora debatido, há um dever do contribuinte em pagar seus impostos, considerando uma perspectiva social, mas, em contrapartida também há o direito de economizar o máximo possível, para tornar seus negócios lucrativos.

Com base nessas discussões e nos casos analisados internacionalmente, existe a possibilidade de falarmos em um mínimo ético para o pagamento de

⁶⁹Disponível em:<<https://www.youtube.com/watch?v=5SpCyxwahEk>>. Acesso em: 22/abr/2019

tributos? Em até que momento a moralidade deve influenciar na questão do pagamento de impostos?

Para o autor do presente trabalho, os contribuintes devem se empenhar em buscar um equilíbrio entre o mínimo moral e a economicidade de tributos. Possibilitando uma paridade e organicidade ao sistema tributário. O problema deste pensamento é que o próprio mercado, da forma como atua, não entende como concebível esta teoria, de forma que permaneceremos nesse dilema enquanto não surjam métodos que sejam capazes de resolver este celeuma.

4.1.2 Da jurisprudência dos tribunais administrativos

A controvérsia quanto aos limites do planejamento tributário se estende à esfera administrativa brasileira, de forma que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – enfrenta árdios embates sobre a tênue linha que separa a elisão da evasão tributária.

Diante milhares de acórdãos que debatem o tema, nos apegamos como critério simples científico a uma decisão favorável aos contribuintes e uma desfavorável.

Primeiramente, vamos analisar os principais argumentos que levam a crer que um planejamento foi abusivo.

Muito se questiona sobre a existência de um “*business purpose*” – propósito comercial – nos negócios jurídicos firmados entre os contribuintes. Tal questionamento, como fora demonstrado ao decorrer do trabalho, é uma preocupação recorrente dos órgãos internacionais.

A problemática cinge-se na existência de um propósito comercial associado a prática de negócios jurídicos com o intuito único de pagar menos tributos.

O fisco, ao analisar uma operação jurídica, caso encontre um negócio jurídico com o intuito único de pagar menos impostos, o desconsiderará utilizando-se do argumento de ausência de propósito comercial.⁷⁰

⁷⁰ Acórdão nº 1402003.814 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – CARF.

Como fora demonstrado nos tópicos anteriores, tal premissa, se adotada radicalmente, traz imensos prejuízos e viola o direito fundamental dos contribuintes em não pagar tributos.

Não pode o legislador obrigar o contribuinte a adotar a forma negocial mais onerosa, unicamente para arrecadar o máximo de tributos possível.

Noutro giro, o caso em que deu procedência ao planejamento tributário consignou o seguinte⁷¹:

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.
Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o seu entendimento apenas para majorar a tributação.

Portanto, verifica-se que o deslinde é normalmente resolvido pela presença ou ausência de um negócio com substância jurídica, com propósito negocial e que busca a exposição da verdade real do ocorrido.

Desta feita, podemos verificar que todos os elementos trazidos pelas práticas internacionais já têm aplicabilidade no território nacional, quando falamos em matéria antielisiva.

4.1.3 Análise de caso - da controvérsia jurídica da aplicabilidade dos tratados interpretação do art. 7º "lucro das empresas – caso COPESUL

Inicialmente, para que seja feita uma análise profunda do caso, temos de recorrer aos trâmites processuais e algumas questões relacionadas ao processo, para produzirmos um entendimento completo.

Trata-se da análise de um julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁷² que foi um marco para fins de interpretação dos tratados internacionais na jurisprudência

⁷¹ Acórdão nº 1401003.121 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – CARF.

nacional, como veremos nos próximos tópicos, não é o único⁷³, mas por tratar-se de um *leading case* sobre a problemática da interpretação do artigo 7º das convenções, o utilizaremos para o presente trabalho.

A Companhia Petroquímica do Sul – COPESUL ajuizou uma ação sob rito ordinário em face da União Federal, objetivando declaração judicial de inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue a realizar as retenções de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as remessas efetuadas em razão de pagamentos por uma prestação de serviços de uma empresa estrangeira (importação de serviços) que não possui estabelecimento permanente no Brasil, tendo em vista a aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas entre o Brasil e a Alemanha (atualmente denunciado) e Brasil e o Canadá.

O artigo 7º das convenções é aplicável para o caso sob análise por duas razões:

I) Nas convenções em que o Brasil, através de seus protocolos, inseriu que os serviços com transferência de tecnologia seriam tratados como Royalties e tributados na forma do artigo 12 das convenções, entretanto, o caso sob análise trata de serviços sem transferência de tecnologia, logo, deveriam ser enquadrados pelo artigo 7º;

II) A empresa prestadora de serviços não possui estabelecimento permanente no Brasil, logo, fica desautorizada a tributação como elemento de conexão a fonte dos rendimentos, como podemos ver abaixo, *in verbis*:

1.Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer uma atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. ⁷⁴

⁷²Recurso Especial nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

⁷³Recurso Especial nº1.272.897 – PE (2011/0196684-9) – Caso Iberdrola.

⁷⁴Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/canada/decreto-no-92-318-de-23-de-janeiro-de-1986>>. Acesso em: 23/abr/2019

(Artigo VII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação de Renda firmada entre o Brasil e o Canadá na forma do Decreto Legislativo nº 92.318 de 23 de janeiro de 1986 utilizado apenas a título exemplificativo).

Como se faz necessário para a interpretação do artigo 7º adentraremos, de maneira breve, no conceito de estabelecimento permanente, apesar de não estar entre as questões debatidas no caso em análise.

O entendimento pátrio de estabelecimento permanente é raramente abordado pela jurisprudência, se não nunca, pois tal conceito não é tão explorado pelo ordenamento jurídico brasileiro e é extremamente desenvolvido na Europa, devido a questões de planejamento tributário entre os integrantes da União Europeia.

Entretanto, em todas as convenções firmadas pelo Brasil, quase sempre em seu artigo 5º definiu-se o que seria entendido como estabelecimento permanente, como vemos abaixo à título exemplificativo, *in verbis*:

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.
2. A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente:
 - a) uma sede de direção;
 - b) uma sucursal;
 - c) um escritório;
 - d) uma fábrica;
 - e) uma oficina;
 - f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;
 - g) um canteiro de construção ou de montagem, cuja duração exceda seis meses.
3. A expressão "estabelecimento permanente" não compreende:
 1. a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou de mercadorias pertencentes à empresa;
 2. a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega;
 3. a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa;
 4. a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa;
 5. a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.

Entretanto, para compreendermos o conceito de estabelecimento permanente, tendo por base a teoria da pertença econômica, segundo a qual,

bastaria para se configurar como estabelecimento permanente a inserção da empresa externa na economia do país.⁷⁵

Consoante o supra exposto, seguindo a lição da mesma doutrinadora:

Percebe-se, da regra geral disposta no parágrafo 1º do artigo 5º, que o conceito de estabelecimento permanente não está vinculado à realização de lucros (teoria da realização). Independentemente da geração de lucros, a existência de um estabelecimento de uma empresa em território estrangeiro, realizando negócios que estejam, de certa forma, vinculados as atividades desta empresa são suficientes para a caracterização do elemento de conexão (teoria da pertença econômica).⁷⁶

Há divergência doutrinária acerca da aplicação do conceito de estabelecimento permanente no Brasil, isso porque, na legislação pátria não há previsão expressa que determine ou regulamente o que seria entendido como tal.

Não obstante, uma parte da doutrina entende que o artigo 126 do Código Tributário Nacional (CTN) e os artigos 146 e 147 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) orientam os efeitos tributários de uma possível atuação de uma empresa estrangeira no Brasil, porém destoam da definição encontrada na Convenção Modelo da OCDE.⁷⁷

Portanto, é cristalina a aplicabilidade do artigo 7º ao caso em análise, considerando que a empresa não exerce atividade no Brasil através de um estabelecimento permanente.

Retornando à análise específica do caso, a decisão prolatada pelo STJ foi correta ao retratar a prevalência do artigo 7º sobre a legislação pátria, pois, ao contrário do previsto no art. 98 do CTN, os tratados de matéria tributária não revogam ou alteram a legislação interna, na verdade possuem caráter de norma especial em relação à previsão nacional, devendo assim ser aplicados.

Chegando ao ponto crucial de análise, devemos retratar o entendimento fazendário acerca da interpretação do artigo 7º das convenções, pois, como restou

⁷⁵ LOBO, DiannaPiatti de Barros, *Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin, p. 56

⁷⁶ LOBO, DiannaPiatti de Barros, *Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin, p. 57

⁷⁷ Para mais sobre o conceito de estabelecimento no direito tributário brasileiro, LOBO, DiannaPiatti de Barros, *Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro*, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin.

demonstrado através da decisão, tal entendimento é completamente absurdo e contrário aos interesses demonstrados no momento em que foram firmadas as convenções.

Sendo assim, elenco os principais pontos alegados pelo Fisco:

I) Inaplicabilidade do artigo 7º da convenção e enquadramento ao artigo 21 (Rendimentos não expressamente mencionados);

II) Aplicabilidade do art. 7º da Lei nº 9.779/99, que estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos a residentes ou domiciliados no exterior. Devendo assim a imposição de IRRF à alíquota de 25% sobre os valores pagos, creditados, entregados, empregados ou remetidos ao exterior;

III) Lei posterior revoga lei anterior, logo a legislação supramencionada revoga ambos os decretos em análise;

IV) Sustenta que o montante repassado a título de prestação de serviços não pode ser qualificado como “lucro das empresas”, como previsto no art. 7º das convenções, pois, como entende a fazenda, não há lucro, apenas o envio.

V) Não existe a possibilidade de se falar em “lucro das empresas”, já que a existência de lucro somente será apurada ao final do exercício, após várias adições e subtrações autorizadas legalmente.

Para fins do presente trabalho, focaremos nos argumentos IV e V acima trazidos.

Fugindo da análise casuística por um momento, considerando o que foi analisado pelo STJ, devemos acrescentar alguns pontos que não foram expressamente abordados, mas na essência, foram utilizados para a decisão.

A linha argumentativa trazida nos autos levanta questões interpretativas interessantes, como por exemplo: qual o conceito de lucro trazido pelas convenções? Deve-se aplicar o conceito interno, como demonstra a cláusula de reenvio ao direito doméstico? Como ficam as regras de interpretação da Convenção de Viena dos Tratados?

Primeiramente, ao analisarmos o argumento IV trazido pela Fazenda Nacional, podemos enxergar a clara utilização da cláusula de reenvio ao direito doméstico trazida no artigo 3 (2) da Convenção subjude, pois determina que não há a existência de lucro.

A não existência de lucro se relaciona a não existência de lucro real, ou seja, o lucro tributável pelo IR e pela CSLL.

De fato, tal argumento é completamente sem razão, pois como vimos no item anterior, o reenvio ao direito interno depende do contexto da interpretação exigida e, no entanto, a Fazenda Nacional determinou o termo lucro o conceituando em conformidade com o direito interno (lucro real) e não observando a boa-fé e o efeito útil do tratado, que no caso, seria uma espécie de lucro *lato sensu*.

E em conformidade com o acima demonstrado, o STJ determinou que o termo “lucro das empresas”, muito embora não conceituado no tratado, deve ser entendido como “lucro operacional” (portanto ainda sujeito as adições e subtrações durante o exercício financeiro do país de residência da prestadora de serviços) e assim não deve se limitar ao conceito de lucro real. Sendo que, do contrário “não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo”.

Sendo uma interpretação completamente equivocada, pois a Fazenda Nacional utilizou unicamente o método gramatical, ficando completamente preso ao texto passado pelo dispositivo.

Tal ponto foi abordado com excelência pelo STJ, no tocante ao respeito do efeito útil do tratado, conforme a Convenção de Viena dos Tratados, sendo que, se assim não fosse, o tratado não teria um motivo para existir e não serviria de nada.

Ainda rechaça os métodos de interpretação/critério hermenêuticos utilizados pela Fazenda Nacional, o que confirma o acima exposto:

É regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional. Com efeito, ao equiparar ‘lucro das empresas estrangeiras’ com ‘lucro real das empresas estrangeiras’, tornou-se absolutamente inaplicável a norma.

Tal ponto da decisão está em consonância com o entendimento da doutrina especializada, a qual determina que a ausência de previsão na convenção

permitindo que o Brasil tribute tais remessas através do IRRF, ele não pode, de forma alguma, mediante interpretação decidir cobrar o referido imposto, se assim for, há clara violação do Brasil à convenção.

Esse tipo de violação é chamada de *hermeneutic treaty override*.⁷⁸A qual consiste, basicamente, em utilizar-se de uma interpretação completamente divergente daquilo que foi trazido pela convenção para que ela não seja aplicável ao caso concreto.

Ora, se o Brasil decidisse tributar tais remessas dessa forma, como pretendia a Fazenda Nacional, deveria denunciar a convenção para que esta não fosse aplicada, ou até mesmo através de um protocolo para esclarecer os entendimentos e o mais importante, ter o consentimento da outra parte contratante, impedindo assim que existam atos unilaterais para descumprir com as convenções.

E como restou demonstrado ao longo do trabalho, a decisão está em consonância com os comentários da OCDE, que mesmo não possuindo características vinculantes, servem de base interpretativa.

A OCDE em seus comentários acerca do artigo 7º esclarece que o termo “lucros” deve ser entendido de maneira ampla, incluindo todo rendimento auferido no desenvolvimento de negócios⁷⁹ (prestação de serviço, por exemplo).

Portanto, a decisão do STJ é coerente com os artigos 31, 32 e 33 da Convenção de Viena sobre os Tratados, pois claramente aplica as teorias hermenêuticas lá expressas e, por conseguinte, com seus métodos interpretativos.

Sendo claro que o termo “lucros” deve ser relativizado e não deve ser confundido com o “lucro real”, assemelhando-se assim ao conceito pátrio de “lucro operacional”.

4.1.4 Análise de caso - da controvérsia jurídica da aplicabilidade dos tratados à CIDE – tecnologia instituída pelo art. 2º da lei nº 10.168/00 – “treaty abuse”

⁷⁸ ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*, São Paulo, QuartierLatin, p. 282

⁷⁹ ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*, São Paulo, QuartierLatin, p. 287

A outra análise casuística também versa sobre a questão da interpretação e aplicação das convenções para evitar a dupla tributação da renda, porém, diferentemente do caso analisado acima, ainda não restou solução definitiva para a controvérsia e possivelmente enfrentará muita resistência pelos tribunais, uma vez que se trata de uma tese completamente inovadora.

A questão cinge-se, basicamente, pelo reconhecimento da aplicação do art. 2 (4) – tributos assemelhados – à CIDE – tecnologia.

Para melhor explicarmos a questão devemos pontuar como se deu o surgimento da CIDE – tecnologia no ordenamento pátrio.

A CIDE – tecnologia foi introduzida ao ordenamento pátrio a partir do art. 2º da Lei nº 10.168/00, *in verbis*:⁸⁰

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007)

(Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

(...)

⁸⁰Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L10168.htm> Acesso em: 24/abr/2019

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001).

Apenas para fins didáticos, em que pese sejam tributos com fatos geradores distintos e com nomeação diversa – unicamente para fins classificativos – não faremos qualquer diferenciação entre a CIDE – tecnologia e a CIDE – royalties, uma vez que a argumentação trazida pela tese se aplica as duas de forma idêntica. Portanto, a partir desse ponto, passaremos a nos referir apenas à CIDE (genericamente).

Como pode se depreender do texto normativo trazido acima se verifica que toda remessa ao exterior que envolva uma contratação de serviços técnicos ou que haja a transferência de tecnologia, terá a incidência da CIDE à alíquota de 10%.

Para fins elucidativos, faz-se necessário esclarecermos quais serão as incidências tributárias nesse tipo de operação. Considerando a legislação atual teríamos a incidência de IRRF (15%), CIDE (10%), CSLL, IOF e PIS/COFINS – importação.

Não obstante, para chegarmos ao ponto nevrálgico da presente tese, devemos analisar como se dava a tributação antes da criação da CIDE, qual seja: IRRF (25%), CSLL, IOF, PIS/COFINS – importação.

Como podemos verificar na legislação citada anteriormente, a partir da criação da CIDE, o art. 2º - A reduziu a alíquota do IRRF de 25% para 15%.

Logo, a partir de tal operação, podemos concluir que a CIDE + IRRF alcançariam juntos uma alíquota de 25%, considerando que ambos possuem o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo. Logo, verifica-se que não houve uma alteração, em verdade, mas sim uma manutenção de uma alíquota outrora aplicada, mas com roupagem diversa, uma vez que ficou dividida entre o IRRF (15%) e a CIDE (10%).

Eis, aqui, a problemática que dá azo aos questionamentos que serão destrinchados a partir de agora.

Como já deixamos evidente, a interpretação das convenções é uma problemática real e traz uma série de questionamentos acerca da aplicabilidade ou não das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

Partindo de um exemplo genérico por base – uma vez que todas as convenções ratificadas pelo Brasil trazem a mesma redação sobre este artigo – o art. 2 (4) das convenções-modelo traz a seguinte redação:

4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que foram posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.⁸¹

Tal parágrafo é cheio de controvérsias, as quais deverão ser destrinchadas para a compreensão da tese, porém, de início, pontuaremos duas problemáticas:

- I) O termo “imposto” fora traduzido de forma completamente equivocada;
- II) A questão dos tributos assemelhados.

Como é de conhecimento geral, os instrumentos internacionais bilaterais possuem mais de uma linguagem utilizada, a fim de que ambas as partes possam compreender, em minúcias o conteúdo da convenção.

A convenção modelo da OCDE neste exato parágrafo traz a seguinte redação:

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 their taxation law⁸²

Como se pode verificar, a convenção traz especificamente o termo *taxes*. A utilização de tal termo não foi um mero equívoco da organização internacional, ela tem uma razão de ser e fundamenta-se pela necessidade de abrangência a todas as espécies tributárias.

⁸¹ Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>>. Acesso em: 30/abr/2019

⁸² Disponível em <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page30>. Acesso em: 30/abr/2019

Portanto, a tradução como imposto é completamente equivocada e não está de acordo com as diretrizes do próprio instrumento assinado.

Assim, partindo desse pressuposto, a convenção teria aplicabilidade plena para todas as espécies tributárias brasileiras. Este é, inclusive o entendimento jurisprudencial adotado pela administração e pelo judiciário quando do julgamento da aplicabilidade ou não das convenções à CSLL.⁸³

Como é sabido, a CSLL, é uma contribuição com fato gerador idêntico ao do IR – considerando o caso em tela –, de forma que é abrangida pelas convenções internacionais – tributos assemelhados.

Reconhecendo tal equívoco, o legislador pátrio editou a Lei nº 13.202/2015, a qual traz em seu art. 11 a seguinte redação:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Assim, resta óbvio que o ordenamento interno reconhece o seu equívoco ao traduzir o termo *taxes* como impostos.

Partindo dessa premissa, agora nos atentando ao caso concreto, a empresa REPSOL – SINOPEC, empresa do ramo petrolífero, ingressou com um Mandado de Segurança visando afastar a incidência da CIDE nessas espécies de operações.⁸⁴

Em uma análise mais genérica, não adentrando no tratado específico em debate na lide, a empresa alega a plena aplicabilidade dos tratados à CIDE, haja vista que, em que pese exista diferenças de natureza tributária, a contribuição se assemelha ao IR, tanto em sua base de cálculo, quanto em seu fato gerador, de forma que é um tributo assemelhado e encontra respaldo pelo art. 2 (4) das convenções internacionais.

Muito embora concordemos com a tese apresentada, o julgamento da lide referida acima não obteve procedência em primeira e segunda instância. Por ora, aguarda julgamento no Superior Tribunal de Justiça.

⁸³Disponível em: <http://blog.tozzinifreire.com.br/tributario/2016/01/14/serie-tratados-tratado-contr-a-dupla-tributacao-entre-brasil-e-holanda/#.XM4lvOhKJIU>>Acesso em: 30/abr/2019

⁸⁴ Mandado de Segurança nº 0045212-55.2012.4.02.5101 – TRF2

A justiça afastou a aplicabilidade, pois não reconheceu a semelhança entre a CIDE e o IR, de forma que deixou de aplicar o art. 2 (4) das convenções internacionais, argumentando que a CIDE teria uma destinação específica – princípio de vinculação das contribuições.

Assim, diante da problemática semântica e interpretativa, embora concordemos com a tese acima descrita, não podemos afirmar com toda a certeza a sua aplicabilidade, enquanto não haja reconhecimento dos tribunais.

Por fim, deve-se ressaltar que há aqui um evidente abuso dos tratados, pois o fisco evidentemente visou burlar as convenções ao utilizar-se das manobras legislativas trazidas acima.

5. CONCLUSÃO

No decorrer do presente trabalho, ultrapassamos questões que são de suma importância para a interpretação e aplicação dos tratados internacionais. Passamos, também, pela sua utilização relacionada a planejamentos tributários e, por fim, observamos o entendimento dos tribunais e os reflexos práticos de sua aplicação ou não.

Conforme restou demonstrado, a interpretação é uma problemática que vem sendo discutida desde os primórdios da escrita e permanece presente nos tempos atuais. Vários aspectos podem influenciar o interprete quando da realização científica da interpretação até a subsunção do fato à norma.

A importância de se buscar um critério científico para delimitar as alças da interpretação é extremamente relevante nos tempos atuais, onde as operações são cada vez mais internacionalizadas.

Portanto, ao utilizarmos da interpretação de forma responsável – uma vez que não há uma interpretação correta – podemos avaliar questões importantes para a utilização de planejamentos tributários em âmbito interno e internacional.

Podemos concluir, portanto, que as convenções para evitar a dupla tributação em matéria tributária são plenamente aplicáveis no ordenamento pátrio, em que pese haja alguma resistência por parte do fisco em reconhecer e favorecer planejamentos que as tomam por base, como restou demonstrado nas análises casuísticas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14^a Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 9^a Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário – limites normativos**, Ed. Noeses, Rio de Janeiro, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18^a edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Interpretação e aplicação da Lei Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010.

DE ANDRADE, José Maria Arruda. **Interpretação e aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010.

LANG, Michael e BRUGGER, Florier, **O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação**, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 3, nº 9, São Paulo, QuartierLatin.

LOBO, Dianna Piatti de Barros, **Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro**, Revista de Direito Tributário Internacional, ano 2, nº 4, São Paulo, QuartierLatin.

MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação das Leis Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, 14^a Edição. São Paulo, Saraiva, 1995.

PIJL, Hans. **Os comentários da OCDE como fonte do Direito Internacional e o papel do judiciário**. In: PAZANRINI FILHO, Clóvis (Coord.). Revista de Direito Tributário Internacional. São Paulo: QuarterLatin, 2006. V.1.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, **Direito internacional público e privado**, 9^a Edição. Salvador: jusPodvim, 2017.

RAAD, Kess van. **The term “enterprise” in the model double taxation conventions – Seventy Years of Confusion**, *in* Intertax 1994/11. Intertax 1994.; VOGEL, Klaus, Double Taxation Convention, Kluwer: London 1997.

REZEK, Francisco, **Direito internacional público curso elementar**. 13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda**. 2ª Edição. São Paulo: QuatierLatin.

ROCHA, Sergio André. **Tributação internacional**, São Paulo, QuartierLatin.

SCHOUERI, LuisEduardo, **Direito tributário**, 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Vol. 1. Tradução da 18ª Edição. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira, **Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena**, Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-set-16/consultor-tributario-interpretacao-convencoes-evitar-dupla-tributacao#_ftn5>. Acesso em: 15/mar/2019

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer: London, 1999.

VOGEL, Klaus. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentarauf der Grundlage der Musterabkommen*. 3. ed. Munique: Beck, 1996.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ZOLLER, Elisabeth, *La Bonne Foi en Droit International Public*. Paris, Éditions A. Pedone, 1977 *in* ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda**, 2ª ed. São Paulo, QuatierLatin.