Contribuição externa
parte 3

revista Acadêmica
Direitos fundamentais

Douglas Camarinha González

Interpretação e aplicação dos Tratados e Acordos para evitar a bitributação

Recebido em 04|08|2008 | Aprovado em 14|10|2008

Douglas Camarinha Gonzales

Mestrando da Faculdade de Direito | USP

Orientadora | Anna Candida da Cunha Ferraz

Sumário

I Introdução. II Natureza jurídica dos Tratados e Acordos Internacionais no ordenamento jurídico nacional. III Interpretação jurídica dos Tratados e Acordos Internacionais. IV Peculiardades dos Tratados e Acordos para evitar a Bitributação. V Qualificação jurídica nos Tratados e Acordos para Evitar a Bitributação. VI Conclusões.

Resumo

Tratados para evitar a bitributação são tratados internacionais, geralmente bilaterais; baseados em modelos internacionais (OECD/ONU). São instrumentos de segurança ao investidor (proibição ao não confisco pelo tributo) e asseguram o desenvolvimento das nações, de forma que daí decorre seu enlace aos Direitos Fundamentais. Sua interpretação resulta primariamente do tratado e da boa-fé contratual e prevalece sobre a lei interna.

Palavras-chave

Interpretação. Tratados Internacionais. Bitributação.

Abstract

Double Non Taxation Treaties are norms of International Law based on international models (OECD/ONU). They reinforce the security of international investors (prohibition of the confiscation by the tax matters) and assure economic develloping of the Nations, wich are enlacements to the Human Rights. Its interpretations must follow its own directives, the good faith rule and prevails over internal legislation.

Key words

Interpretation. Double Non Taxation. Treaties.

1 Introdução

Nesse ensaio jurídico procuraremos expor a realidade nacional e internacional que versa sobre os Tratados Internacionais de Bitributação, em especial sob o enfoque da interpretação e sua aplicação jurídica entre os Estados Partes, com as conseqüências daí decorrentes, quer para os próprios contribuintes, quer para os demais entes federativos.

O estudo em voga tem especial importância primeiramente em razão do aumento expressivo dos tratados e convenções firmados pelo Brasil e a comunidade internacional, bem como pela crescente demanda econômica na órbita internacional pela segurança jurídica, através dessas instituições. Segundo porque é espécie de norma jurídica que emana direito subjetivo aos nacionais *de per si* e, conseqüentemente, obrigações aos entes federativos, ao passo que grande parte de normas do Direito Internacional congregam as chamadas normas programáticas, onde o cidadão não tem a prerrogativa de reivindicar direito subjetivo próprio, mas aguardar e postular a concretização de tais normas internamente, como veremos a seguir.

Os anos que inauguram o novo milênio apontam para novas perspectivas mundiais e sociais, econômicas e políticas, dinamizadas, sobretudo, pelo intercâmbio mundial entre as nações em todos os níveis do saber humano, bem como pelo destino mundial do comércio que alcança consumidores de todas as nações. Esse fenômeno propulsiona a integração regional e comunitária entre as Nações, vivido entre nós pela instituição ainda incipiente do MERCOSUL, da ALCA, e da Comunidade Européia (integração das mais avançadas), entre outras. Essa revolução política cultural desafia novas perspectivas ao Direito, em especial acarreta a proliferação de Tratados e Convenções Internacionais.

Nesse passo, o costume internacional que por séculos foi fonte preponderante do Direito Internacional, somente se viu superado pela positivação sistemática por meio de tratados, a partir do século XIX[1]. Luis Eduardo Schoueri[2] cita estudos estatísticos de Gonçalves Pereira e Fausto Quadros, nos quais se constata o fenômeno recente da proliferação dos Tratados Internacionais, pois de 1500 aC. a 1860 foram concluídos 8.000 tratados. De 1947 a 1984, foram firmados quase 40.000 tratados e de 1984 a 1992, contaram-se cerca de 10.000 tratados. Vê-se daí que a importância do estudo dessa fonte de Direito Internacional, sua interpretação e sua efetiva aplicação pelos nacionais e pelos Estados Partes, bem como pelos demais entes federativos da Nação.

Essa constatação é ainda realçada por duas constatações emergentes. Primeiramente pelo projeto de integração comunitária do MERCOSUL (atualmente ainda considerada pela doutrina majoritária como uma União Aduaneira imperfeita[3]), cujas normas e Protocolos projetam efeitos diretos aos nacionais do País.

Em outros termos, os Tratados do MERCOSUL além de ser norma jurídica primária

[1] RODAS, João Grandino apud SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 17, p. 20.

[2] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 17, p. 20.

[3] CELLI JÚNIOR, Umberto. Teoria Geral da Integração: em busca de um modelo alternativo. Blocos Econômicos e Integração na América Latina, África e Ásia. (Coord), Curitiba, 2006, p. 32.

de Direito Internacional, presente a situação da vida que lhe dá vida, enseja direito subjetivo aos residentes dos países dos Estados-Partes. Nesse sentido, Jan Kleinheisterkamp[4] destaca o método da interpretação aplicável aos Tratados em especial ao MERCOSUL, e pontua que as normas oriundas do Mercosul adquirem, pela internalização, qualidade de direito interno do respectivo Estado-parte, a serem aplicadas pelo juiz nacional.

Outra constatação de igual ou maior importância resvala sobre os Acordos de Bitributação, em face da necessidade premente do mundo globalizado de investimentos e de concorrência internacional, ditada entre outros fatores pela segurança jurídica dos investimentos, de forma que se divisa os países que têm Acordo de Bitributação e aqueles que não o têm. No esteio dessa premissa, doutrina Schoueri, o crescimento das relações internacionais insere-se em cenário de uma concorrência internacional entre países, que, qual agentes num mercado altamente competetivo, buscam de todas as maneiras atrair investimentos internacionais. Nesse sentido, a celebração de tratados internacionais – inclusive aqueles em matéria tributária – já não mais se apresenta como uma opção, mas uma necessidade das nações inseridas no cenário internacional[5].

Ademais, a evolução legislativa brasileira em compasso com as mudanças internacionais, tem priorizado a adoção do princípio da universalidade de tributação da renda tanto para pessoas física quanto jurídica, até como meio de combater a elisão e evasão fiscal praticadas por empresas constituídas no exterior, subsidiárias de empresas nacionais. É o que se infere da Lei Complementar n. 104 que adicionou parágrafo ao artigo 43 do Código Tributário Nacional[6], as disposições da Lei n. 9.249/95 (art. 25), Lei n. 9.532/97 e MP 2.158-35.

Tais circunstâncias endossam a interação do estudo e a interpretação sobre os tratados em geral, quer referentes aos Tratados de bitributação; tratados multilaterais sobre tributação[7], bem como os de comércio – como os referentes a Organização Mundial do Comércio, fruto da Rodada Uruguai do GATT, aprovado pelo Brasil pelo Decreto Legislativo n. 30 de 15/12/94 e mandado executar pelo Decreto n. 1344 de 30/12/94. Pois, como visto os Tratados Internacionais representam fonte de direito internacional cada vez mais presente na vida moderna e aos operadores do Direito.

Passamos, assim, a examinar a interpretação dessa especial seara do direito, partindo da premissa interpretativa de que a

---

[4] KLEINHEISTERKAMP, Jan. A Interpretação Uniforme do Direito Comunitário. In: RODAS, João Grandino (Coord). **Contratos Internacionais**. 3. ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 332-335.

[5] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual,** n. 17, p. 20.

[6] Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

[7] Há opinião divergente como de Agostinho Toffoli Tavolaro, no Artigo O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação ? pp. 868-892. Coordenado por Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário – volumes I e II, Quartier Latin, 2003. Defende o autor tão somente Acordos Multilaterais para tributos.

rigor a interpretação só ganha legitimidade real quando colocada em relação com problemas jurídicos concretos, atrelado a filosofia de Hering de que o direito é a sua realização prática. Segue daí que somente na aplicação aos fatos da vida e na concretização revelar-se-á por completo o conteúdo significativo de uma norma, e sua função social de reger situações concretas.

2 Natureza Jurídica dos Tratados e Acordos Internacionais no ordenamento jurídico nacional

A base metodológica do presente estudo finca-se na interpretação crítica e sistemática da ordem jurídica nacional, na doutrina clássica e moderna do Direito Internacional Público, na jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, corroborado ao dever ético de constante questionamento do jurista sobre a legitimidade dos posicionamentos e diretrizes reinantes sobre o tema. Eis que a contribuição da doutrina é processo dialético legítimo do direito, em perene continuidade.

A divisão entre tratado, acordo e convenção é imprecisa na doutrina e na prática consular. O termo *tratado* é geralmente utilizado para os acordos internacionais mais solenes e de conteúdo predominantemente político, enquanto os termos *acordo, convenção* e *convênio*, dentre muitos outros, se prestam a nomear instrumentos especializados em determinada matéria como a comercial ou a tributária[8]. De qualquer forma, *tratados ou convenções* são instrumentos de Direito Internacional Público, são suas fontes, ou seja, são vozes desse ramo do Direito, e como tal, segue sua interpretação, bem como a sua aplicação.

O modo pelo qual os tratados e convenções internacionais adaptam-se ao direito é matéria reservada à constituição de cada Estado. A Constituição da República não explicita o modo de recepção do Tratado ao ordenamento nacional; não rege diretamente sua seara jurídica. Trata do tema dos tratados indiretamente, no rol dos direitos e garantias fundamentais, nas atribuições dos Poderes, bem como no controle de constitucionalidade, respectivamente arts. 5º, § 3º; 49, I; 84, VII e 103, III, b). Passamos, pois, a sua análise.

A Constituição Federal destina preceito específico referente os Direitos Humanos, através da EC nº 45, que acrescentou *in verbis*:

> § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Vê-se, pois, que a própria Constituição Federal divisa os Tratados referentes aos Direitos Humanos dos demais, por certo, em face da repercussão histórica e da própria evolução dos Tratados de Direitos Humanos no Direito Internacional Público, que tem em mira garantir o exercício dos direitos da pessoa humana, consagrados sobretudo no pós-guerra. Sua evolução é delineada por declarações internacionais em geral sem caráter vinculativo[9], baseada em normas programáticas e compromissos internacionais em que os países signatários reconhecem direitos humanos e os seus valores fundamentais. É o que

[8] BROTONS, Antonio Remiro et al. **Derecho Internacional**. Madrid: McGrawHill, 1997, p. 182.

[9] Nesse sentido, ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 368; REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 221.

ocorre com a Declaração Universal dos Direitos do Homem, assinada em Paris em 10 de dezembro de 1948; subscrita pela Assembléia Geral das Nações Unidas pela Resolução nº 217 A, e assim pelo Brasil.

Alexandre de Moraes pondera que a evolução dos direitos humanos é relativamente recente, iniciando-se com importantes declarações sem caráter vinculativo, para posteriormente assumir a forma de tratados internacionais, no intuito de obrigarem os países signatários ao cumprimento de suas normas[10].

Diante da inovação constitucional positivada pela EC nº 45, supra delineada, em sede de direitos humanos é possível a incorporação do tratado ou convenção internacional com o *status* de emenda constitucional, desde que submetido ao *quorum* e forma de aprovação próprio de emenda constitucional. Nesse sentido, ensina Anna Candida da Cunha Ferraz que a inovação constitucional contida no § 3º do artigo 5º não cogitou de disciplinar matéria nova, mas de atribuir novo formato ou nova categoria, mediante procedimento específico, atribuindo-lhe agora *status de equivalência* constitucional, aos tratados e convenções de direitos humanos aos quais se remete, com precisa abrangência ao futuro[11].

Via de regra, os tratados e convenções internacionais incorporam-se ao ordenamento jurídico pátrio através de procedimento complexo com a atuação conjunta do Chefe de Estado e do Legislativo Federal. Inicialmente cumpre esclarecer que a União Federal representa a República Federativa do Brasil nas suas relações internacionais, de sorte que faz às vezes da federação como um todo, pois atua em nome da nação, como pessoa política de direito internacional público. Logo, sob o prisma internacional a União representa todas pessoas políticas internas, vez que age em nome da República Federativa. Tal constatação tem expressiva importância para a articulação de competências entre os demais entes federativos, pois perante a comunidade internacional o País é representado tão somente pela União Federal, pois age em nome da Federação, ex vi o disposto no art. 21, I, da Constituição da República: "Compete a União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais".

E, assim, decorre importante viés interpretativo, segundo o qual os demais entes federativos encontram-se vinculados aos Tratados e Acordos internacionais, pois a atuação da União na perspectiva internacional é realizada sob o manto da Federação, assim representando os demais entes federativos, pois, como observa Michel Temer, o federalismo faz da União uma figura de duas faces, que tanto age em nome próprio como em nome da Federação. Ora se manifesta por si, como pessoa jurídica de capacidade política, ora em nome do Estado Federal[12].

Dispõe o art. 84, VII, que cabe ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. A atuação do Presidente é como Chefe de Estado, e como tal, representa a República e a na-

[10] MORAES, Alexandre. Tratados Internacionais na Constituição de 1988. (Coord) Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. Lex Editora, 2005, p. 31-46.
[11] FERRAZ, Anna Candida da Cunha. Os Tratados e as Convenções Internacionais de Direitos Humanos Anteriores à Emenda Constitucional n. 45/2004. **Revista Mestrado em Direito**, ano 7, n. 1, p. 117-132.
[12] TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 77.

ção brasileira para negociar e firmar os acordos, mas sua atuação é condicionada pela necessária aprovação do Congresso Nacional, consoante expressa o art. 49, I

> - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

A deliberação do Poder Legislativo é realizada primeiramente na Câmara dos Deputados e em seguida pelo Senado Federal. Sua aprovação é explicitada por um decreto-legislativo, promulgado pelo Presidente do Senado Federal. Uma vez recusada, o tratado internacional é tido como recusado pela nação. O Congresso Nacional, ao conferir autorização ao tratado, pode suprimir em parte ou integralmente as reservas que o Poder Executivo vinculou originalmente ao tratado, e mesmo adicionar outras reservas ao texto. Contudo, o texto em si do tratado não pode ser objeto de emendas dos parlamentares[13]. Tanto porque a tradição determina o acréscimo de preceitos advém da negociação efetivada pelos representantes dos Estados.

Por derradeiro, uma vez aprovado o tratado pelo Legislativo, segue sua última fase nacional que é a sua promulgação, através da edição do Presidente da República que por sua vez promulga e publica o próprio tratado, tal como aprovado pelo decreto-legislativo, pela forma do Decreto comum. E por isso, grande parte da doutrina[14] considera que o ordenamento jurídico pátrio adotou o monismo moderado, eis que se aprova e se promulga o próprio tratado; não é necessária lei que edite os preceitos do tratado (dualismo) – contudo, pende expressiva polêmica acadêmica sobre o assunto, mas em ambas correntes atualmente firmam-se posturas moderadas.

Rezek ensina que o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais do Império. Cuida-se de um decreto, unicamente porque os atos do chefe do Estado costumam ter esse nome. Por nada mais. Vale aquele como ato de publicidade da existência do tratado[15].

Fiel ao princípio republicano que demanda publicidade dos atos institucionais, é só a partir do decreto que o tratado adquire executoriedade interna – em sede internacional, dependerá dos contornos de cada tratado, prazo e necessidade de aprovação ou depósito do tratado - e se sujeita ao controle de constitucionalidade (CF, art. 103, III, b).

Releva observar ainda os tratados que não acarretam compromisso financeiros ao País (CF, art. 49, I), prescindem de aprovação do Congresso e seguem diretamente para publicação no Diário Oficial da União, autorizada pelo Ministro das Relações Exteriores, garante a introdução na ordem jurídica nacional dos acordos celebrados no molde "executivo", em analogia ao modelo norte-americano que os qualifica como *executive agreements*. Contudo, a matéria reservada a esses é de caráter restrito. Os acordos de bitributação por

[13] GODOI, Marciano Seabra. **Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação**. Coord. Luis Eduardo Shcoueri, Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge da Costa, Quartier Latin, p. 976-1010.

[14] Vide GODOI, Marciano Seabra. op. cit. p. 983-984. Adotaram o monismo com prevalência do direito internacional Hidelbrando Accioly, Vicente Ráo, Carlos Maximiliano, Marota Rangel, e Celso D. Alburquerque Mello. Ainda sobre o tem, vide Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 88-89.

[15] REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 84.

natureza explícita seguem o rito ordinário e exigem evidentemente a aprovação do Congresso Nacional.

Qualquer das formas de tratado ou convenção internacional, todas essas são submetidas ao controle de constitucionalidade difuso e concentrado próprio do Poder Judiciário, expressamente previsto na Constituição da República, 103, III, b). Essa a tradição do direito brasileiro em similitude com grande parte do direito comparado, dada a supremacia das normas constitucionais. É justamente essa a jurisprudência iterativa e atual de nossas Cortes Superiores, cujo deslinde do voto explicita com propriedade a relação de paridade normativa entre os atos internacionais e normas infraconstitucionais de direito interno - Adin nº 1.480/DF, Rel. Celso de Mello, confirmada pelo Pleno, informativo nº 135:

> 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 conseqüência, 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 de alternativo do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

Enfim, a orientação atual do Supremo Tribunal Federal é admitir o controle de constitucionalidade de Tratados e Acordos inclusive os de Bitributação, pois se acata a premissa inerente ao Direito Constitucional que a Constituição é o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico, que será elaborado a partir dela e em conformidade com as suas disposições, de sorte que a recepção dos tratados se aloja no plano infraconstitucional.

Já no âmbito infraconstitucional, tem-se como assertiva a paridade normativa entre a lei ordinária federal e esses atos internacionais, como ocorreu no *leading case* RE 80.004 cuja matéria versava sobre direito comercial e se admitiu que lei posterior modificasse preceito contido em tratado internacional. Contudo, no âmbito tributário permanece o entendimento da prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, tão somente por força do art. 98 do Código Tributário Nacional[16], norma com *status* de lei complementar. Observa-se, entretanto, que o fenômeno deve ser compreendido baseado na interpretação hierárquica da própria lei complementar que define os limites da incidência tributária da lei impositiva, tal como delineado no art. 146, III, da Constituição Federal vinculante para todos os entes federativos – situação ordinária para tantas outras disposições do Código Tributário Nacional, cuja missão é de regular e limitar a atuação das normas de imposição tributária, de forma que não se vê fundamento para argüir sua inconstitucionalidade, eis que amplamente sufragado pela jurisprudência.

De qualquer sorte, tendo em vista que somente a lei revoga a lei – princípio assente da teoria geral do direito, ratificado pelas disposições da Convenção de Viena – eventuais conflitos entre a legislação

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

interna e o tratado resvala sobretudo no campo de aplicação e interpretação das normas, cujas especificidades serão abordadas nos itens abaixo.

Outro ponto de relevo na natureza jurídica dos tratados e convenções internacionais resvala sobre a tese jurídica que acolhe a divisão de tratados-contratos e tratados-norma, onde somente os primeiros efetivariam direito subjetivo às partes, é repelida por considerável parte da doutrina[17], a qual endossamos, pois a distinção de um e de outro não é contemplada pela Convenção de Viena ou de Havana, nem tampouco oferece base sólida de distinção, ao contrário apresenta-se imprecisa e confusa, sequer apontada nas disposições do art. 98 do CTN. Vale pois, a sábia assertiva da hermenêutica, onde o legislador não distinguiu, não deve o intérprete fazê-lo.

3 Interpretação dos Tratados e Acordos Internacionais

Ensina Canotilho que a interpretação de toda norma jurídica é um conjunto de métodos e princípios, desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência com base em critérios ou premissas – filosóficas, metodológicas, epistemológicas – diferentes mas, em geral, reciprocamente complementares[18]. Vejamos, pois, as peculiaridades da interpretação aos Tratados e Acordos Internacionais.

Como visto, os Tratados e Acordos Internacionais são fonte imediata do Direito Internacional Público, seara extraordinária do direito que tem características próprias condizentes a sua natureza jurídica tão peculiar. Entre essas a constatação de que a sociedade internacional é descentralizada, ao contrário do âmbito interno próprio dos demais ramos do direito, não há autoridade superior que efetive ou garanta a aplicação de suas normas. Ensina Rezek que por isso os Estados se organizam *horizontalmente*, e prontificam-se a proceder de acordo com normas jurídicas na exata medida em que estas tenham constituído objeto de seu consentimento. A criação das normas é, assim, obra direta de seus destinatários[19]. Decorre daí relações de *coordenação* entre os aplicadores e destinatários das normas de Direito Internacional Público, ao passo que na relação jurídica interna firma-se a idéia de subordinação.

Releva, dessas observações, a pujança do compromisso efetivado pelo consentimento dos Estados, do primado do *pacta sunt servanda*, na força jurígena do próprio pacto celebrado segundo a palavra e o compromisso moral de seu cumprimento. Daí a notável importância da boa-fé objetiva ao cumprimento dos acordos e ao próprio princípio da reciprocidade que condiciona e equilibra as relações jurídicas dos Estados aos seus respectivos direitos e obrigações, premissas que devem nortear o jurista na interpretação dessa especial seara do direito. Essa observação é expressamente apontada nos considerandos da Convenção de Viena como universalmente reconhecidos, condições necessárias à manutenção da Justiça e do respeito das obrigações resultantes dos tratados, diante dos princípios da igual-

[17] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 125-129. GODOI, Marciano S. Op. cit. p. 1002-1005.
[18] CANOTILHO J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.
[19] REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 1-3.

dade de direitos e autodeterminação dos povos, da igualdade soberana e independência de todos os Estados.

Como já frisado, o Direito Internacional Público é baseado essencialmente nos costumes e nos princípios gerais de direito. E, no século passado cristalizou-se internacionalmente essas normas de conduta do Direito Internacional Público, através da Convenção de Viena de 1969, conhecida como Convenção sobre os Tratados de âmbito mundial. Já sua entrada em vigor só iniciou em 1980 e atualmente tem a adesão de mais de 99 Estados.

E como delineia a praxe consular, apesar do Brasil não ter aderido expressamente à Convenção de Viena (tal como os EUA e a França), suas normas são também aplicáveis ao País, pois as normas da Convenção de Viena[20] são consideradas a concretização de relações costumeiras entre os Estados e referendadas pelos julgamentos internacionais.

De outra banda, é necessário frisar que o Brasil é signatário da Convenção de Havana sobre o direito dos Tratados, elaborada em 1928, promulgada no Brasil pelo Decreto n. 18.596, de 22/10/1929. Contudo, essa Convenção limita-se a apenas oito países americanos (Brasil, Equador, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá, Peru e República Dominicana). Assim, quanto a esses Estados aplica-se a Convenção de Havana, atentando-se que dentre esses países, apenas o Equador firmou com o Brasil Acordo para evitar a bitributação.

Assim, por importância histórica e repercussão geopolítica com exceção das relações entre tais países, a primeira diretriz para a interpretação dos Tratados ou Convenções Internacionais é a Convenção de Viena, que detalha até mesmo as fases de efetiva negociação e efetiva celebração do compromisso internacional, bem como a interpretação jurídica dos Tratados e Acordos internacionais, justamente para amparar o compromisso original estabelecido entre os Estados na busca da manutenção do sinalagma do acordo de vontades e de seu propósito que deu ensejo a negociação internacional. Na mira desse vetor, a Convenção de Viena prescreve preceitos relativos à interpretação. Destacamos entre os seus preceitos, os seguintes:

> Parte III
>
> OBSERVÂNCIA, APLICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS
>
> Seção I – OBSERVÂNCIA DE TRATADOS
>
> Art. 26
>
> Pacta sunt servanda
>
> Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.
>
> Art. 27
>
> Direito Interno e observância de tratados
>
> Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.
>
> (...)
>
> Seção 3 – INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS
>
> Artigo 31
>
> 1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé, segundo o sentido comum dos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.
>
> 2. Para fins de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, seu preâmbulo e anexos:
>
> a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes por ocasião da conclusão do tratado;
>
> b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes por ocasião do tratado e

[20] A Convenção de Viena representa a codificação do Direito dos Tratados, baseados na prática reiterada da convivência diplomática, assinada em Viena aos 23 de maio de 1969 só entrou em vigor aos 27 de janeiro de 1980, quando obtivera o *quorum* mínimo previsto na Convenção de 35 Estados-partes.

aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

c) Será levado em consideração, juntamente com o contexto:

(...)

Artigo 33

Interpretação de tratados autenticados em duas ou mais línguas

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

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

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

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

Seção 4 – TRATADOS E TERCEIROS ESTADOS

Artigo 34

Regra geral sobre terceiros Estados

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

(...)

Artigo 38

Nada nos artigos 34 a 37 impede que uma regra prevista em tratado se torne obrigatória para terceiros Estados como regra costumeira de direito internacional, reconhecido como tal.

(...)

Como se vê, diante das peculiaridades do Direito Internacional Público fundado essencialmente no livre consentimento dos Estados na busca da cooperação entre as nações, os preceitos da Convenção de Viena expressamente apontam para o cumprimento do consensualismo do pacto e na valorização da boa fé contratual, de forma que se dá especial ênfase à interpretação teleológica, tal como estabelece o art. 31, segundo o sentido comum dos termos e à luz de seu objeto e finalidade, conforme o encadeamento leal das negociações (anteriores e posteriores) e até mesmo a prática reiterada dos Estados relativo a sua interpretação do tratado – art. 31, 3, b) supra.

A boa-fé objetiva funciona como uma válvula do sistema jurídico, nele introduzindo o elemento ético, impondo deveres de lealdade recíproca, correção, transparência e servindo como cânone hermenêutico-integrativo dos contratos. Apesar de sua aplicação mais ressaltada ser nos contratos, é certo que a eles não se restringe, devendo orientar as pessoas em quaisquer tipos de relações que travam com outrem. O seu núcleo essencial, segundo Karl Larenz, é a obrigação de não trair a confiança depositada ou dela abusar, já que esta, segundo o autor e como defendemos anteriormente, é a base indispensável de todas as relações humanas[21].

Deveras, a boa-fé objetiva repousa na idéia original traçada por Rousseau, segundo a Teoria do Contrato Social, que firma o conceito sociológico de Estado, quer para amparar a confiança dos súditos contratantes quer para reforçar a proibição do *venire contra factum proprium* – a proibição de ir contra os próprios atos, de forma a sufragar a obrigação do sujeito titular de direitos ou prerrogativas públicas de respeitar a aparência criada por sua própria conduta anterior nas relações jurídicas subseqüentes, ressalvando a confiança gerada em terceiros. De tal forma, a boa-fé contratual há de ser interpretada como princípio coordenador de regras,

[21] LARENZ, Karl. **Derecho de Obligaciones**. Madri: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958. T. 1, p. 142 e ss.

eis que resguarda na pós-modernidade papel fundamental ao Direito.

Consagra-se ainda a expressão comum dos termos, tal como determinado em seu contexto, de sorte que a ressalva para entendimento especial deverá ser expresso, e na dúvida deve-se dar primazia pelo sentido que melhor reflita o objeto e a finalidade ou propósito do tratado.

Daí, decorre que a interpretação do tratado deverá ser fundada segundo as normas de direito internacional, conforme aponta a teoria da adoção, segundo a qual o fato de uma norma ser aplicável no direito interno de um Estado contratante não lhe faz perder sua natureza internacional[22]. Ora somente assim, ter-se-á preservado o princípio do consensualismo contratual entabulado entre as partes na elaboração do tratado ou do acordo internacional.

Tal constatação também se estende para o Direito Comunitário que também clama pela autonomia interpretativa dos métodos de Direito Internacional, considerando que a *ratio conventionis* é elaborada principalmente com enfoque nos próprios tratados, independentemente de quaisquer peculiaridades nacionais que possam ser inconsistentes com a uniformidade, conforme pontua Jan Kleinheisterkamp ao parafrasear Dietrich[23]. Tanto mais ainda para os Acordos de bitributação, cuja característica é singular para cada acordo, resultado de efetivo embate e negociação de cada Estado parte.

Segundo tais premissas deve seguir a interpretação dos tratados e acordos internacionais para a desafiante tarefa de tomar a regra abstrata e encontrar a solução aplicável à situação concreta, posto que não se pode interpretar nenhum texto jurídico a não ser colocando-os em relação com problemas jurídicos concretos, com soluções que se procuram para os casos ocorrentes, porque é somente na sua aplicação aos fatos da vida e na concretização, que assim necessariamente se processa, que se revela completamente o conteúdo significativo de uma norma e ela cumpre a sua função de regular situações concretas[24].

Nessa esteira, compartilhamos o entendimento do caráter necessário da atividade interpretativa, de forma a desacreditar no velho brocardo *interpretatio cessat in claris*, pois como é sabido a aplicação do direito é infinitamente mais criativa que a mente do legislador que evidentemente não contempla todas as soluções reais para a vida, sobretudo na hermenêutica constitucional que se utiliza de valores fluidos, bem como no próprio contexto do Direito Internacional que muitas vezes trabalha com a interpretação de normas de outras normas, com grau de abstração em segundo grau, como o caso do Direito Tributário Internacional nos acordos de bitributação[25].

Essa observação destaca-se na tarefa de aplicação do caso concreto em eventual conflito com a lei interna, onde a tarefa do aplicador é eleger uma das normas em conflito, segundo os critérios da hermenêutica constitucional e da teoria geral

[22] SCHOUERI, L. E. Notas sobre os Tratados Internacionais sobre tributação. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. Aduaneiras: Lex Editora, 2005. p. 189-241.

[23] DIEDRICH apud KLEINHEISTERKAMP, Jan. A Interpretação Uniforme do Direito Comunitário. In: RODAS, João Grandino (Coord). **Contratos Internacionais**. 3. ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 351.

[24] LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 1978, p. 396.

[25] Nesse sentido, SCHOUERI Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual,** n. 17, p. 36.

do direito. Por isso, a inexistência de contradições intra-sistêmicas não é condição *sine qua non* para estrutura sistêmica do jurídico, mas a coerência (inexistência de antinomias) é imprescindível para o ato de aplicação do direito, conforme pontua Heleno Torres. E conclui que é da lógica operacional do sistema que somente no ato de aplicação pode-se definir a norma válida aplicável ao caso concreto, mediante decisão entre eventuais contradições normativas[26].

Nesse particular, entendemos ter primazia o critério especialidade, baseado evidentemente na comparação entre as normas e o tratado, sob o aforismo l*ex posterior generalis non derogat priori specilalli* – partindo da premissa que o tratado por sua peculiaridade ínsita seja a lei especial. Vale aqui a nosso ver a lição de Bobbio: Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente[27].

Relevante, portanto, traçar os limites da interpretação justamente para que a atividade interpretativa não se perca no relativismo. Conforme ensina Emilio Betti o sentido há de ser extraído ou provir das formas significativas, e não introduzido nas objetivações do espírito humano de modo arbitrário – *sensus non est inferendus sed efferendus*. E as formas significativas têm de ser consideradas autônomas e compreendidas de acordo com a sua própria lógica de desenvolvimento, coerência e racionalidade[28].

Em sede constitucional, Anna Candida da Cunha Ferraz já chama a atenção para o que se convencionou chamar de mutações constitucionais, então utilizadas para designar exclusivamente os processos informais que, sem contrariar a Constituição ou o alcance das suas normas, rotulando como inconstitucionais os que ultrapassem os limites da interpretação e produzam resultados hermenêuticos incompatíveis com os princípios estruturais da Lei Fundamental[29]. Essa constatação estende-se na sua exata medida aos tratados e acordos internacionais, segundo as suas premissas de interpretação supra apontadas, em especial os preceitos dos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena, bem como segundo a lógica de desenvolvimento, criação e comportamento da norma advinda do tratado internacional, sua coerência e finalidade.

Enfim, o intérprete deve pautar sua tarefa de interpretação das normas jurídicas tendo como mote a tônica de consensualismo e dos propósitos que as partes originalmente estabeleceram, frete aos problemas que surgirem da realidade concreta, até como medida de guarnecer a confiança e leal expectativa traçada pelas partes.

4 Peculiaridades dos Tratados e Acordos para Evitar a Bitributação

O fenômeno da bitributação ocorre pela simultânea coincidência de mais de uma pretensão tributária de entes soberanos,

[26] TORRES, Heleno T. Aplicação dos Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro. In: AMARAL, Antonio C. R. do. (Coord.) **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira.** Lex Editora, 2005, p. 160.
[27] BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 5. ed. Brasília: UnB, 1994, p. 108.
[28] BETTI Emílio. La interpretaación da la ley y de los actos jurídicos. **Revista de Direito Privado**, Madrid, 1975.
[29] FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 10.

em face do mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato imponível (situação do mundo concreto descrito na norma impositiva tributária). Diante dos perversos efeitos econômicos da bitributação há muito se discute a mitigação de tais efeitos, que muitas vezes conspurcam o patrimônio do contribuinte com matizes de confisco; impedem o investimento seguro internacional e dificultam o crescimento econômico de países ditos em desenvolvimento. Basta assim imaginar a dupla tributação da renda do contribuinte com alíquotas elevadas, o que ensejaria a tributação de mais da metade de sua renda bruta. Daí a indagação, ter-se-á assim ilicitude jurídica internacional?

Ora, tal situação merece a crítica do direito, segundo os pronunciamentos da doutrina. Por essa razão, há vozes que pregam que a bitributação tem conotação de ilegitimidade perante a ordem jurídica internacional, quer baseado no resguardo do direito de propriedade ou quer no direito da igualdade, internacionalmente reconhecidos na Declaração dos Direitos do Homem. Como decorre do discurso proferido por Wilhelm Kann em 1961, em Viena, citado por Schoueri[30] no qual defende a ilegitimidade da bitributação diante do seu efeito confiscatório diretamente baseado no direito de propriedade, e daí a obrigação dos Estados partes adotarem medidas contra a bitributação.

Por sua vez, Schaumburg defende a ilicitude da bitributação fundada no princípio da igualdade e no seu corolário tributário a capacidade contributiva do contribuinte[31], o que também acarretaria a mesma obrigação dos Estados partes em evitá-la. Deveras, tais considerações representam vanguarda no Direito Internacional Tributário e merecem afinada discussão, conforme ressalta o Professor Convidado de Viena Michel Lang, ao considerar a existência de um regime jurídico internacional, tendo por princípio exatamente a legitimidade jurídica de apenas uma tributação.

Registro, daí, a questão ainda em aberto, a bitributação conspurca contra direitos fundamentais ou mesmo aos princípios gerais de direito? Dada a dimensão da questão, remeto ao leitor sua consideração.

Como já pontuado, além de medidas unilaterais que firmam mitigação dos efeitos da bitributação aos contribuintes, como a política da isenção de uma taxação calcada na reciprocidade, o instituto jurídico mais eficiente para alcançar efeitos sólidos e previsíveis aos contribuintes e investidores é o tratado ou o acordo de bitributação, cuja projeção política ganhou voga a partir da Primeira Guerra Mundial, impulsionada inicialmente pela Sociedade das Nações em 1921, através dos trabalhos empreendidos por um grupo de *experts*, que culminou num relatório pioneiro e modelo de convenção para evitar a bitributação. Esses trabalhos firmaram a base dos estudos para as Convenções-Modelo de maior importância na geopolítica mundial: a Convenção-Modelo da OCDE (Organização para Cooperação Econômica Européia); a Convenção-Modelo da ONU e a norte-americana.

[30] Cf. Vorstand des Oesterreichischen Juristentages, 196, apud SCHOUERI, L. E. Notas sobre os Tratados Internacionais Sobre Bitributação. In: AMARAL, Antonio C. R. (Coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira.** Lex Editora, 2005, p. 192-193.

[31] SCHOUERI, L. E. Notas sobre os Tratados Internacionais Sobre Bitributação. In: AMARAL, Antonio C. R. (Coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira.** Lex Editora, 2005, p. 193.

O papel da Convenção-Modelo é de expressiva importância sobre os efetivos Tratados e Acordos Internacionais assinados pelos Estados, pois toda negociação parte do modelo jurídico desenhado, debatido e em constante estudo pela doutrina do Direito Tributário Internacional, de sorte que a interpretação desses últimos tem grande relevância sobre os Tratados concretos, pois a prática consular ratifica os modelos já estruturados com raras exceções. Contudo, a interpretação legítima advém do próprio Tratado ou Acordo Internacional que efetiva especificamente a vontade dos Estados contratantes.

Deveras, para o País, a Convenção-Modelo de maior importância é a da OCDE, pois apesar do Brasil não ser parte dessa Organização Internacional pactuou a maior partes dos Tratados a partir desse modelo, cuja projeção é de expressiva repercussão em termos de perspectivas globais. Douglas Yamashita[32] pontua que até 1977, 179 acordos inspiraram-se nesta Convenção-Modelo da OCDE de 1963.

Embora sucessora da Sociedade das Nações, a Organização das Nações Unidas (ONU) só desenvolveu sua Convenção-Modelo em 1980, cuja principal distinção em relação a Convenção-Modelo OCDE é a proeminência do princípio da territorialidade como critério da fonte de pagamento. Nessa convenção-modelo busca-se equilibrar a relação entre os países desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento, cujos fluxos financeiros são praticamente unidirecionais, dos primeiros para os últimos. Sua última revisão ocorreu em 2003, em Genebra[33], inclusive com a participação brasileira no grupo de expertos com ampla temática de revisão. Nesse cenário constata-se que a Convenção-Modelo da ONU vem ganhando maior importância no cenário internacional.

Por sua vez, a Convenção-Modelo norte-americana estabelecida em 1976 utiliza-se muito mais o critério da nacionalidade e da cidadania ao revés da residência e sua estrutura também é semelhante ao da OCDE, mas limita sua aplicação ao imposto de renda federal, de forma que não atinge os impostos estaduais e locais. O Brasil não é signatário de nenhum tratado de bitributação com os EUA, contudo impera a reciprocidade de tratamento para a isenção de impostos federais entre o País e os EUA – reconhecido em ato administrativo da Receita Federal[34], nos termos do art. 103 do Decreto n. 3000 (RIR):

> Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei n. 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei n. 5.172, de 1966, art. 98):
>
> I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou
>
> II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.
>
> § 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.
>
> § 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América in-

[32] YAMASHITA, D. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a Influência de suas Alterações na Interpretação nos Tratados Para Evitara a Bitributação. In: AMARAL, Antonio C. R. do. (Coord.) **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira.** Lex Editora, 2005, p. 105.

[33] A reunião de Genebra contou com a participação de observadores internacionais, entre esses o Professor Titular da USP Luís Eduardo Schoueri, conforme relatado pelo próprio, Tributação e Cooperação Internacional, **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 7, 2004, p 25-54.

[34] Respectivamente, Atos Declaratórios da SRF n. 28/00 e 48/00.

formado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei n. 9.250, de 1995, art. 6º).

O sítio da Receita Federal na *internet* arrola todos os Acordos de Bitributação já firmados pelo Brasil com os seguintes países: África do Sul, Alemanha (já denunciado), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, República Checa, Eslováquia, Suécia e Ucrânia.

Grande parte desses Acordos firmados pelo País seguiu em linhas gerais a Convenção-Modelo da OECD que, por sua vez, aponta interessantes diretrizes para a sua interpretação; descreve os contribuintes e os tributos sujeitos ao Acordo; tece definições próprias sobre o que se entende por residência, empresa permanente, empresas associadas e outros importantes conceitos; arrola as regras de qualificação tributária aos fatos (dividendos, royalties, ganhos de capital, rendimento imobiliário, lucros das empresas); define os métodos para evitar a bitributação: a isenção ou a dedução; bem como elenca a hipótese do procedimento amigável e a troca de informações entre os Estados.

A rigor, a maioria dos tratados internacionais para evitar a bitributação apresenta normas de renúncia ou de repartição de competência tributária, aplicáveis a cada regra do tratado, a uma espécie de rendimento, de forma que cada espécie de rendimento firmará regra que cabe ao Estado da fonte ou ao Estado de residência. Ex. no modelo da OECD, o pagamento a título de *royalties* é reservado ao país de residência do contribuinte, ao passo que o trabalho autônomo é reservado ao país da fonte onde o rendimento é pago.

Apresenta-se daí a complexidade do tema da interpretação e da qualificação do fato imponível, dada a natureza das normas dos tratados que impedem a bitributação de lidar com normas sobre aplicação de normas, como ensina Vogel[35]. Prossegue o mestre de Munique ao afirmar que as normas dos acordos de bitributação não disciplinam a aplicação de um direito estrangeiro, como normas de colisão do Direito Internacional Privado, mas elas limitam o próprio direito interno dos Estados Contratantes. Daí a conclusão de Schoueri[36], segundo a qual, os tratados internacionais não revogam a legislação interna; apenas prevalecem. Esta continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional, em um processo de autolimitação desenvolvido pelo próprio Estado soberano tendo em vista o acordado com outro Estado.

Emblemática a metáfora de Vogel[37], ao comparar o tratado internacional de bitributação a uma máscara sobre a face do direito interno, deixando transparecer apenas as partes descobertas, apenas sendo aplicáveis na ordem internacional dos feixes que permanecessem visíveis. Daí se conclui para o âmbito da interpretação dessas excepcionais normas i) a forma com que se dá a prevalência dos tratados

[35] VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação (trad. Luis Eduardo Schoueri). In: **Direito Tributário**, Homenagem a Alcides Jorge da Costa, Quartier Latin, p. 961-973.

[36] SCHOUERI Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 17, p. 35.

[37] VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 72-73.

internacionais sobre a lei interna; ii) somente a lei interna é que veicula a norma de incidência tributária, sendo o papel do tratado internacional outro; iii) devendo ser interpretados em momentos diversos a norma doméstica e a do tratado.

Vê-se, pois, que a interpretação do acordo de bitributação é um raciocínio que se encerra em si mesmo, não se confundindo com a interpretação da lei interna. Nessa linha, o Professor Schoueri arremata: o aplicador da lei deve concretizar os dois processos interpretativos de modo completamente independente, pois o aplicador do tratado indagará se o Estado contratante está autorizado a fazer incidir sua tributação sobre determinada situação? Enquanto que o intérprete da lei interna fará a pergunta de qual o montante da tributação sobre determinada situação. Note-se que as perguntas estão em planos diversos, tal como a máscara e o texto[38].

As normas dos tratados de bitributação são, assim, classificadas como normas de estrutura, pois ora veiculam normas de reconhecimento de competência, que estabelece qual ou quais dos Estados signatários terão competência para a tributação, caso estabeleça competência cumulativa de mais de um Estado signatário, ora normas de limitação de competência, que estabelecem regras para o exercício da competência concorrente destes Estados[39].

A seguir, destacamos alguns preceitos de maior importância para a interpretação, como os arts. 2.4 e 3.2 da Convenção-Modelo da OECD.

O primeiro desses preceitos define a regra de extensão aos tributos albergados pelo Acordo de Bitributação, nos seguintes termos (grifei):

> Article 2
>
> TAXES COVERED
>
> 1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
>
> 2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
>
> 3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
>
> a) (in State A): .....
>
> b) (in State B): .....
>
> 4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

Para ilustração do art. 2.4 destacamos o equivalente no vernáculo já nos termos do Acordo de Bitributação firmado pelo País e a Espanha, publicado no Decreto nº 76.975/76:

> **ARTIGO 2**
>
> **Impostos visados**
>
> 1 .A presente Convenção se aplica aos impostos sobre a renda exigidos por um dos Estados Contratantes, qualquer que seja o sistema usado para a sua exação.
>
> 2, Consideram-se impostos sobre a renda aqueles que incidem sobre a totalidade da renda ou sobre parte da mesma, inclusive os impostos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante dos salários pagos pela empresa (não se incluindo as cotas de Previdência Social) , assim como os impostos sobre as mais-valias.
>
> 3, Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:
>
> a) no Brasil:

[38] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 17, p. 35.

[39] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 421.

- O Imposto de renda com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como "imposto brasileiro");

b) na Espanha:

(i) o imposto geral sobre a renda das pessoas físicas;

(ii) o imposto geral sobre a renda de sociedades e demais entidades jurídicas, com inclusão do imposto especial de 4% estabelecido pelo artigo 104 da Lei n. 41/1964, de 11 de junho;

(iii) os seguintes impostos a conta: a contribuição territorial sobre a riqueza

rural e pecuária. a contribuição territorial, sobre a riqueza urbana, o imposto sobre os rendimentos do trabalho pessoal, o imposto sobre a renda do capital e o imposto sobre atividades e lucros comerciais e industriais;

(iv) no Sahara, os impostos sobre a renda (sobre os rendimentos do trabalho e do patrimônio) e sobre os lucros das empresas;

(v) o "canon " de superfície, o imposto sobre o produto bruto e o imposto especial sobre os lucros, regidos pela Lei n. 21/1974, de 27 de junho, sobre pesquisa e exploração de hidrocarbonetos;

(vi) os impostos de renda locais (doravante referidos como "imposto espanhol") .

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.

Em face da natureza do Acordo de Bitributação pautar-se na divisão tipológica dos tributos e não marcar definição direta às contribuições tributárias, é natural que a interpretação do art. 2.4 faça-se pela ótica do núcleo da hipótese de incidência, baseada no conceito tipológico do tributo, para averiguar se eventual tributo a ser criado deriva da tipologia constitucional e infraconstitucional da renda. Essa interpretação é marcante e de crucial importância para os tributos a serem criados, eis que assim divisam-se os tributos que serão albergados pelo Acordo de Bitributação e aqueles que não serão. Daí a importância da análise da data da assinatura dos Acordos, a análise de seu contexto e do histórico do Acordo.

Relevante observar ainda que os tributos a serem alcançados pelos Acordos de Bitributação são aqueles afirmados pela nação signatária, pessoa jurídica de direito internacional que representa evidentemente suas entidades políticas federativas ou administrativas. Logo, quer se trate de tributo federal, estadual ou municipal, uma vez firmado o Acordo para se evitar a Bitributação que contemple tais e quais tributos, esse é vinculante para o Fisco Federal, Estadual ou Municipal, quer em razão da natureza da vinculação no âmbito internacional firmar-se pela República Federativa do Brasil, quer em razão do disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido é o posicionamento por unanimidade do Supremo Tribunal Federal (RE 229.096[40]), que sufragou o Acordo do GATT no qual se discutia a isenção do ICMS. No voto dos Ministros destaca-se que não há falar em isenção

[40] EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionista pela Constituição da República de 1988.
2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "*possui caráter nacional. com eficácia para a União, os Estados e os Municípios*" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).
3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.
4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

heterônoma, pois em sede internacional é a República Federativa do Brasil que se faz presente, e como tal, representa os demais entes federativos.

Essa decisão é marcante para as diretrizes de integração regional do País, em sintonia ainda com os compromissos internacionais do MERCOSUL, bem como frente às relações comerciais do próprio GATT e o compromisso internacional de lealdade contratual, preconizado no art. 27 da Convenção de Viena.

Por sua vez, passamos à análise do art. 3.2 da OECD, onde até 1995, lia-se:

> As regards the application of the Convention by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning wich it has under the law of that State concerning the taxes to wicht the Convention applies.

Essa mesma diretriz foi seguida praticamente em todos os Acordos firmados pelo País até 1995, segue para ilustração o dispositivo semelhante no Acordo de Bitributação firmado com a Áustria, promulgado pelo Decreto n. 78.107/76:

> 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 objetos da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Esse preceito tem despertado polêmica na doutrina, entre tais correntes destaca-se Vogel que atribui-lhe o significado de cláusula de reenvio que preside a interpretação do tratado, como a própria qualificação jurídica efetivada por ambos os Estados Contratantes. Já Alberto Xavier apresenta opinião mais restritiva sobre a disposição, com a qual compartilhamos. Finca-se a disposição supra estritamente sobre a égide da interpretação dos tratados, não sendo invocável no que concerne ao autônomo problema da qualificação. Basta notar que o texto do § 2º, do art. 3º refere-se à definição de termos e não à subsunção de casos concretos nesses termos.

Doutrina Xavier[41] sobre o preceito ora em estudo:

> Que apenas autoriza o recurso subsidiário ao direito interno quando uma determinada expressão não se encontra definida no tratado (versões de 1977 e 1992) ou não se encontra definida de outro modo (versão de 1963)[42] donde se conclui pela ilegitimidade em todos os casos em que as expressões estejam definidas no próprio tratado ou noutro lugar.
>
> (...) Em terceiro lugar, o § 2º do art. 3º não reenvia genericamente para o direito interno do Estado que aplica o tratado, como um todo, mas apenas para a "legislação relativa aos impostos que são objeto do presente acordo", significando isto que a definição de expressões não definidas no tratado só poderá ser obtida a partir das leis fiscais e, dentro destas, das leis especificamente reguladoras do imposto sobre a renda e o capital.
>
> Em quarto e último lugar, o recurso subsidiário ao direito interno é excluído quando o "contexto" impuser interpretação diferente.
>
> A expressão "contexto", utilizada nas convenções, tem um significado mais amplo que a mesma expressão na Convenção de Viena: esta última abrange apenas o "contexto interno", enquanto nos tratados contra a dupla tributação o contexto é constituído em particular pela intenção das partes contratantes quando assinaram o tratado, bem como pelo significado dado aos conceitos pela legislação do outro Estado – o que, de harmonia com os Comentários da OCDE, representa uma "referência implícita ao princípio da reciprocidade em que as Convenções se baseiam. Mas já nos parece que – apesar do seu relevo interpretativo – os Comentários da OCDE não possam ser invocados como "contexto", especialmente quanto aos Estados que não fazem parte desta Organização.

Deveras, pelas razões supra, quer em razão do sentido semântico e sistemático do preceito do art. 3º, 2º, da OECD, seguimos essa corrente interpretativa, que retrata com maior propriedade as finali-

[41] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 186-189.
[42] "Not otherwise defined" (63), "not defined therein" (77 e 92).

dades do tratado. Pois a interpretação baseada na concepção de reenvio genérico ao direito interno do Estado Contratante contrasta na nossa visão com os próprios objetivos do tratado, eis que assim abrir-se-ão às portas para a insegurança jurídica, na medida em que cada Estado-parte poderá dar enfoque diverso ao mesmo fato imponível e ensejar a bitributação ou dupla isenção – propósitos em contrastes com a finalidade dos tratados. Talvez seja essa a razão que Vogel mudara de opinião quanto à qualificação como veremos.

Quanto aos comentários da OECD sobre a sua Convenção-Modelo, firmamos a posição que esses são tidos apenas como orientação doutrinária, assim como qualquer outro trabalho ou parecer jurídico sobre o tema, da mesma forma que qualquer outro código comentado, mesmo porque se deve ter por premissa que a Convenção-Modelo é precisamente um modelo, ao passo que cada Acordo de Bitributação é único e peculiar aos Estados Contratantes.

Mister observar, ainda, que a Convenção-Modelo da OECD foi revisada e modificou-se a sua redação original, nos seguintes termos:

> 2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Segue nossa tradução do preceito supra:

> No que se refere à aplicação do tratado a qualquer tempo por um Estado contratante, qualquer termo ainda não definido deverá, a menos que o contexto exija de outro modo, ter o significado que lhe for atribuído nesse momento pela lei daquele Estado para os impostos aos quais o tratado se aplica, qualquer significado sob as leis fiscais aplicáveis daquele Estado prevalecendo sobre o significado dado ao termo por outras leis daquele Estado.

Enfim, o que se prestigia é a lealdade de cumprimento do entendimento firmado pelos Estados Contratantes no momento da efetivação do Acordo Internacional, de forma a prestigiar o sinalagma de cumprimento de suas disposições, ainda que sobre outras disposições do direito interno desses mesmos Estados Contratantes. Nesse sentido, decidiu a Corte Suprema do Canadá no caso *The Queen Melford Developments Inc.*, em que se discutia se despesas de garantia bancária deveriam ser qualificadas como juros, como admitia a legislação posterior, mas não a vigente à celebração do tratado. A Justiça canadense definiu que a interpretação legítima é a condizente com a celebração do tratado.

5 Qualificação jurídica nos Tratados e Acordos para Evitar a Bitributação

A qualificação é a operação que tem lugar em todos os ramos do direito e consiste na subsumibilidade de um *quid* (objeto da qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte da qualificação)[43]. Assim, a qualificação respeita ao momento da aplicação e não da interpretação do direito. Contudo, essas operações são separáveis apenas idealmente, eis que a interpretação precede a qualificação num sentido lógico, mas essas inter-relacionam-se dialeticamente, já que ambas formam o processo de compreensão do alcance e do sentido jurídico da norma em sua projeção e aplicação ao caso con-

[43] Cf. BAPTISTA MACHADO apud XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 190-191.

creto, como explica o espanhol Gabriel Casado Olero[44], ao concluir que a interpretação vai da norma ao fato, enquanto a qualificação, percorrendo o sentido inverso, vai do fato à norma, consistindo a subsunção no ponto de encontro entre a hipótese normativa e o fato.

A problemática surge quando um mesmo rendimento pode ser qualificado sob os moldes das normas de um determinado Estado e, assim, conceituado juridicamente dentro de uma classe, enquanto que, ao ser qualificado sob os moldes das normas jurídicas do outro Estado Contratante ser qualificado em outra classe, tal como sucedeu no célebre caso do maestro alemão Pierre Boulez[45], o qual ao gravar disco nos EUA, teve seus rendimentos simultaneamente qualificados como royalties pela Alemanha (e ali tributados com base no art. 12 da Convenção Modelo da OCDE) e como pagamento por trabalho independente nos EUA, o que resultou na dupla tributação com fundamento no art. 14 da Convenção, em que pese o Acordo de Bitributação firmado entre esses países.

A doutrina tem se debruçado sobre o assunto e trouxe à tona 3 principais teorias para abordar a qualificação, também chamadas de métodos, pois têm por escopo atribuir a um dos Estados ou a ambos os signatários a função de realizar a referida qualificação. Vejamos, assim, as principais teorias para averiguar quem deve qualificar a subsunção tributária e não como qualificar:

1) Lex fori: Cada Estado que irá aplicar o tratado constrói um conceito de acordo com o seu próprio direito interno, podendo haver duas qualificações distintas, isto é, uma para cada Estado.

Este método fora por muito tempo defendido por Klaus Vogel entre outros, baseado no entendimento conferido pelo seu art. 3.2 (supra referido) da Convenção Modelo da OCDE, com a qual não concordamos, consoante consignado no item V desse ensaio, nos termos do posicionamento do jurista Alberto Xavier, ao esclarecer . Deveras, tal método não traz a almejada *harmonia decisória*, na expressão utilizada por Klaus Vogel[46]. Para o citado autor, esta técnica de qualificação traz o risco de que cada Estado construa uma norma diferente a partir do mesmo texto do tratado, o que poderia sanado, contudo, por um *procedimento amigável*.

Alberto Xavier[47] recusa essa abordagem de se admitir a cumulação de qualificações, pois sempre deverá haver uma competência qualificatória exclusiva. Assim, o autor não admite este método de qualificação. Também Luis Eduardo Schoueri[48] aponta não ser este o método indicado, pois a divergência de interpretação de duas Cortes poderia levar à dupla tributação ou à dupla isenção.

Deveras, as conseqüências dessa teoria atentam contra os próprios propósitos e o objeto dos Tratados para evitar a dupla tributação.

[44] Apud BELLAN, Daniel V. O Instituto da Qualificação no Direito Tributário Internacional, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 120, p. 45.
[45] BELLAN, Daniel V. O Instituto da Qualificação no Direito Tributário Internacional, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 120, p. 44.
[46] SCHOUERI, Luis Eduardo. Acordos de bitributação como tratados de Direito Internacional Público. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. (Coord.). **Direito Tributário**, homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 71.
[47] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 198-199.
[48] SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual,** n. 17, p. 42.

> 2) Lex causae: O Estado de residência deve realizar a qualificação do tratado internacional nos mesmos moldes do Estado da fonte, ou seja, a qualificação deve ser realizada nos moldes da legislação deste.

Alberto Xavier inclina-se inicialmente para esse posicionamento em diversas hipóteses. Para o autor, para decidir questões torna-se necessário recorrer ao ordenamento interno, uma vez que o tratado por si só não permite a sua aplicação imediata ao caso concreto, pois a vida concreta evidentemente apresentará situações que não se resolvem no tratado, poder-se-ia optar sempre pela definição dada no Estado da fonte.

Posteriormente Alberto Xavier argumenta que deverá ser observada a *vocação natural (lex situationis)* de cada um dos Estados para cada caso, especialmente quando a qualificação assentar-se nos outros pressupostos de aplicação dos tratados, isto é, aqueles diversos dos conceitos quadros – que descrevem os vários tipos de rendimentos a que os acordos se aplicam, como o *salário, aluguel, royalties, lucro de empresa etc*.

Luis Eduardo Schoueri[49], na trilha dos trabalhos dos expertos sobre o tema – um grupo de autores coordenado por Avery Jones, cujo relatório obteve concordância do Comitê Fiscal da OECD –, endossa a presente teoria, mas retoma a concepção do art. 3.2 do modelo da OECD para fundamentar essa posição, sobre o acerto da qualificação baseada no direito do Estado onde o rendimento foi produzido e conclui que o Estado de residência, por sua vez, deverá examinar apenas se o Estado da fonte tinha competência para tributar o rendimento, o que se fará com base na qualificação dada pelo Estado da fonte, e uma vez tendo a resposta afirmativa, concederá o crédito ou a isenção, sem a necessidade de nova qualificação.

A grande vantagem desse método é atender aos princípios e propósitos dos acordos para se evitar a bitributação ou a dupla isenção. A crítica advém no sentido de que a *lex causae* beneficia o Estado signatário cujo direito interno abarca maior número de circunstâncias tributáveis. Diante do atendimento dos propósitos e dos princípios de fundo dos Acordos de Bitributação, acolhemos essa teoria como nossa posição.

> 3) Qualificação autônoma: Os Estados signatários buscam construir um mesmo significado a partir do contexto em que se insere o tratado, havendo, assim, o desapego de ambos aos respectivos sistemas domésticos para a adoção do conceito alternativo convencionado.

Entendemos que a Convenção Modelo dos EUA revisada em 1996 inclina-se para esse modelo ao incluir a alternativa de um acordo entre as autoridades competentes para um significado comum, de acordo com o art. 25 *(Mutual Procedure Agreement)*.

Alberto Xavier não nega as vantagens da qualificação autônoma. Contudo, segundo as suas premissas, trata-se de simples técnica de interpretação e não de qualificação propriamente dita. Esta é posterior e se dá no momento da subsunção do fato à norma, enquanto aquela se dá em momento anterior, quando da construção da própria norma. Para o autor, tratar-se-ia, então, de mera interpretação comum sincronizada entre os Estados signatários, mas não de qualificação propriamente dita.

[49] SCHOUERI Luis Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual,** n. 17, p. 43-44.

Interessante ilustrar a discussão com o polêmico caso, ainda *sub judice* no âmbito do STJ (REsp. 882785), do ex-jogador e técnico de futebol Paulo Roberto Falcão, conhecido popularmente como *Falcão*, eis que fora contratado para treinar durante 8 meses a seleção japonesa de futebol. Houve contrato assinado por parte de Falcão e *The Football Association of Japan*, com validade de oito meses, de forma que Falcão permaneceu no Japão por mais de 183 dias, onde recebeu seus rendimentos e sofrera retenção de imposto de renda na fonte de 20% do valor total recebido.

Pende Acordo de Bitributação entre o País e o Japão, promulgado pelo Decreto n. 61.899/67, daí o contribuinte advoga que não lhe pode ser exigido imposto de renda (IRPF) no Brasil, pois o rendimento auferido no Japão deveria ser exclusivamente lá tributado, sob o fundamento de haver residido e trabalhado no Japão por mais de 183 dias para empregadora japonesa, nos termos do art. 14 do Acordo, *in verbis*:

> Com a ressalva do disposto nos Artigos 18, 19 e 20, os salários, ordenados e outras remunerações semelhantes que uma pessoa residente num Estado Contratante receber como empregado serão isentas do impôsto no outro Estado Contratante, a não ser que o emprêgo seja exercido nesse outro Estado Contratante. Se o emprêgo fôr ai exercido, as remunerações correspondentes serão tributáveis nesse outro Estado Contratante.
>
> 2) Não obstante o disposto no parágrafo (1) as importâncias recebidas por uma pessoa residente num Estado Contratante a título de remuneração de um emprêgo exercido no outro Estado Contratante serão isentas do impôsto nesse outro Estado Contratante se:
>
> a) o beneficiário permanecer nesse outro Estado Contratante durante um período ou períodos que, no ano fiscal e causa, não exceda um total de 183 dias;
>
> b) a remuneração fôr paga por um empregador ou em nome de um empregador que seja residente nesse outro Estado Contratante;
>
> c) o encargo da remuneração não fôr suportado por um estabelecimento permanente ou por uma instalação fixa que o empregador possuir nesse outro Estado Contratante.

Argumenta ainda o contribuinte a aplicabilidade do art. 15 do Acordo, pois o técnico de futebol equipara-se a atleta, que tem rendimentos sujeitos à tributação no Estado contratante, baseado ainda no Parecer Normativo n. 3, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, de 01/09/1995. Eis a redação do Art. 15 do Acordo de Bitributação:

> Não obstante o disposto nos artigos 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos participantes em diversões públicas, tais como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade, serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas.

Pertinente, ainda, o disposto no art. 22 do Acordo de Bitributação ora em voga, que trata da dedução do imposto pago a um dos Estados Contratantes, cuja redação ora segue:

> 1) Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acôrdo com o disposto nesta Convenção, sejam tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do impôsto de renda daquela pessoa, um montante igual ao impôsto de renda pago no Japão. A dedução, entretanto, não excederá a parte do impôsto de renda calculado antes de feita a dedução e que seja apropriada a renda tributável no Japão.
>
> 2) a) Quando um residente do Japão auferir rendimentos provenientes do Brasil(...)

Por sua vez, a Fazenda Nacional defende o entendimento de que o nacional para se desligar de suas obrigações fiscais no País deve expressar tal consentimento ao Fisco, sob pena de manter a condição de residentes durante os doze primeiros meses de ausência, submetendo os rendimentos recebidos de fonte estrangeira, transferidos ou não para o Brasil, ao recolhimento mensal (carnê-leão), nos termos da Lei n. 7.713/88 .

Deixamos, pois, em aberto ao leitor, a questão para o desafiante tema que concretiza as discussões supra apontadas.

Conclusões

Os Tratados, para evitar a dupla tributação são normas de Direito Internacional e representam importante papel no desenvolvimento econômico e financeiro internacional, pois reforçam a segurança dos investidores internacionais, e, por conseqüência, o desenvolvimento das nações. Os Tratados Internacionais são eficientes instrumentos de proteção aos Direitos Fundamentais; representam a mola propulsora da universalização de Direitos Fundamentais. É polêmico o enquadramento dos Acordos para se evitar a bi-tributação como garantias fundamentais. Seu enlace aos direitos fundamentais encontra fundamento na proibição do confisco pelo tributo, baseado no direito de propriedade, bem como na igualdade isonômica de tributação. Sua interpretação segue as diretivas do próprio Tratado, a boa-fé contratual, de forma que prevalece sobre a lei interna.

"The Double Non Taxation Treaties are norms of International Law and represent important role to the international finance and economic develloping, in order to reinforce the security of international investors, and consequently to the develloping of the Nations. International Treaties are efficients instruments to protect the Humans Rights, and represent the way to spread abroad this universal concept. Its controversial the classification of Double Non Taxation Treaties as Human Rights. Its enlacement to the Human Rights are based in the prohibition of the confiscation by the tax matters, regarded to the right of property, as well as in the isonomic tax regime. The interpretation of Double Non Taxation Treaties must follow its own directives, the good faith rule and prevails over internal legislation".

Bibliografia

ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Coord). **Tratados Internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas Jurídicas, Sociedade e o Estado: uma defesa do imposto de pessoas jurídicas. **IBDT** – Direito Tributário Atual, Dialética, São Paulo, 2007, n. 21.

_____. **International Tax as International Law**. Cambridge University: 2007. (Edição digital fornecida pelo autor).

BANDEIRA DE MELLO, Celso António. Legalidade - Discricionariedade - Seus Limites e Controle. **Revista de Direito Público,** n. 86, 1988.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. revista e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 (atualização por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das Finanças**. 14. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense. 1984.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus. 1998.

BELLAN, Daniel Vitor. O instituto da qualificação no direito tributário internacional, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 2005.

BETTI, Emílio. **La interpretaación da la ley y de los actos jurídicos**. Madrid: Revista de Direito privado, 1975.

BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 5. ed. Brasília: UnB, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros. 2001.

BROTONS, Antonio Remiro et al. **Derecho Internacional**. Madrid: McGrawHill, 1997.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico** – direito, economia e tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 333-334.

_____. O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade. **Projeção:** Revista Brasileira de Tributação e Economia, ano 1, n. 11, p. 32-38, out. 1976.

_____. Tratados internacionais em matéria tributária – estudo de um caso concreto. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. Lex Editora: Aduaneiras, 2005.

CELLI JÚNIOR, Umberto. **Teoria Geral da Integração**: em busca de um modelo alternativo. Blocos Econômicos e Integração na América Latina, África e Ásia. (Coord), Curitiba, 2006, p. 32.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

FERNANDES, Edson Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul**: o processo de harmonização das legislações tributárias. 3. ed. Revista dos Tribunais, 2001.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. Os Tratados e as Convenções Internacionais de Direitos Humanos Anteriores à Emenda Constitucional n. 45/2004. **Revista Mestrado em Direito da Unifieo**, ano 7, n. 1.

_____. União, Estados e Municípios na Nova Constituição: Enfoque Jurídico-formal. In: **A Nova Constituição Paulista**. São Paulo: Fundação Faria Lima/ Fundação de Desenvolvimento Administrativo, 1989.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução do Estudo do Direito** - Técnica, Decisão, Dominação. São Paulo: Atlas, 1994.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). São Paulo: Malheiros, 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. **Derecho de Obligaciones**. Madri: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958. T. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária, **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 93, São Paulo, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro. Princípio da Legalidade: **Caderno de Pesquisas Tributárias,** n. 6. Ives Gandra da Silva Martins (coord.) São Paulo: CEEU: Resenha Tributária. 1981. p. 325- 364

_____. Capacidade econômica e capacidade contributiva. In: **Capacidade Contributiva** (Coord.). Cadernos de Pesquisas Tributárias. São Paulo.

_____. Elisão e evasão fiscal, **Revista dos Tribunais,** São Paulo, v. 638, 1988.

MATESCO, Virene Roxo; TAFNER, Paulo. **O Estímulo aos Investimentos Tecnológicos**: O Impacto sobre as Empresas Brasileiras, Rio de Janeiro: IPEA, 1996. (Texto para Discussão, 429).

MAYER, Otto. **Derecho Administrativo alemán**. Trad. Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Depalma, 1982.

MÉLEGA, Luiz. **O Poder de Tributar e o Poder de Regular**. Direito Tributário Atual. Ruy Barbosa Nogueira (coord.). vol. 7-8. São Paulo: IBDT; Resenha Tributária. 1987/88. p. 1771-1813

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira (Coord); COELHO, Inocêncio M. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **A Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2007.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2000.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RODAS, João Grandino (Coord.). **Contratos Internacionais**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 75. São Paulo, 2002.

_____. **Considerações sobre Extensão e Limites do Poder de Tributar**. Estudos Tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa). Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboraçâo). São Paulo: Resenha Tributária. s.d. (cerca de 1974). p. 207-221.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Planejamento Fiscal através de acordos de bitributação** – treaty shopping. Tese de Doutoramento apresentada junto ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

_____. **Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro**. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Marco Aurélio Greco (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 357-373.

_____. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Zilvetti (coords.). São Paulo: Dialética. 1999. p. 82-115.

_____. Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 142, jun. 2007.

_____. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **IBDT** - Direito Tributário Atual, n. 17, São Paulo, 2003.

_____. Direito tributário internacional – qualificação e substituição – tributação no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residentes na Alemanha. **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 54, São Paulo, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais.1968.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16 ed. rev. e at. São Paulo: Malheiros, 1999.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado (coord.), São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária**. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (Coords.). São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 3: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia Rio de Janeiro: Renovar. 1999; volume V: O Orçamento na Constituição. 2 ed., revista e atualizada até a publicação da Emenda Constitucional n. 27, de 21.3.2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar n. 101, de 4.5.2000). Rio de Janeiro: Renovar. 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro, **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 86, São Paulo, 2002.

UCKMAR, Victor. Double taxation conventions. In: **International Tax Lax**, edição Andrea Amatucci, Eusebio Gonzáles, Chistoph Trzaskalik. Netherlands: Klumer law international.

_____. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário.** Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A. s.d. (título original: Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie. Padora: CEDAM. 1932).

VOGEL, Klaus. **Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva. 1984.

_____. Acordos de bitributação como tratados de Direito Internacional Público. In: **Direito Tributário**, homenagem a Alcides Jorge Costa. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Harmonia Decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado, coordenação Luís Eduardo Schoueri. Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

WILLEMART, Elisabeth. **Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier.** Bruxelles: Bruylant, 1999.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário e empres**arial** - pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. Imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos tratados, **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 49, São Paulo, 1999.

Sítios de internet consultados nos dias 10.03.2008 a 25.05.2008:

www.stf.gov.br Supremo Tribunal Federal

www.justicafederal.jus.br – Conselho da Justiça Federal

www.receita.fazenda.gov.br – Secretaria da Receita Federal do Brasil

www.presidencia.gov.br – Presidência da República