

\*OBS: Para receber a atualização por e-mail envie seu cadastro para: editoraquartier@uol.com.br, contendo: nome completo, endereço e nome da obra.

**PAULO BORBA CASELLA**

Professor de Direito Internacional na Faculdade de Direito - USP  
Doutor (1986) e Livre-Docente (1993) em Direito Internacional  
Advogado em São Paulo (*Casella Advogados*)

# **Direito Internacional Tributário Brasileiro**

## Convenções de Bitributação

Editora Quartier Latin do Brasil  
Rua Santo Amaro, 349 - CEP 01315-001  
Vendas: Fone (11) 3101-5780  
Email: vendas@quartierlatin.art.br  
Site: www.quartierlatin.art.br

**TODOS OS DIREITOS RESERVADOS.** Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, verão de 2005  
quartierlatin@quartierlatin.art.br

## NOTA INTRODUTÓRIA À SEGUNDA EDIÇÃO (2004)

A bitributação é tema presente nas discussões do Direito Tributário Internacional. Consiste na *exigência de dois tributos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período*<sup>1</sup>. Seu combate pode dar-se por meio de medidas unilaterais ou por acordos de bitributação. Estes são instrumentos de Direito Internacional Público de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, afastar ou mitigar os efeitos da bitributação, além de servirem de meio de controle da evasão internacional.

Trata-se, na presente obra, de uma coletânea dos textos dos acordos de bitributação assinados pelo Brasil e ainda em vigor, bem como das normas complementares (art. 100, I, do Código Tributário Nacional). Inserem-se, ainda, textos de acordos já assinados mas que ainda não estão em vigor, bem como o conteúdo da Convenção Modelo da OCDE.

Ainda que não se tenha familiaridade com os acordos de bitributação, a mera passagem de olhos sobre os textos aqui inseridos aponta para a extrema semelhança de seus conteúdos. Uma análise mais acurada mostrará, entretanto, que os textos jamais serão coincidentes. Ambos os aspectos – a semelhança e as diferenças – merecem destaque.

Com relação à similaridade entre os textos, esta se explica por um trabalho desenvolvido, de início, pela Liga das Nações, na criação de modelos de acordos de bitributação. As primeiras versões datam da segunda década do século XX, sendo os trabalhos posteriormente retomados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (o “Modelo da OCDE”, publicado, pela primeira vez, em 1963 e revisto, posteriormente, em 1977 e, a partir de 1992, com edição em folhas soltas) e, em particular visando ao relacionamento entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, pelo comitê “ad-hoc” de especialistas em matéria tributária do Conselho Econômico e Social da Organização das Nações Unidas (o “Modelo da ONU”, publicado em 1980 e revisto em 2001).

Tais modelos – e seus comentários – são amplamente utilizados pelos negociadores de acordos de bitributação. Seu emprego generalizado, que se constata pela similitude que se encontra nos acordos de bitributação concretamente assinados pelos países, tem a virtude de permitir que se fale, hoje, numa universalização da doutrina de Direito Tributário Internacional. Trata-se, aqui, de uma peculiaridade deste ramo do conhecimento, já que, em geral, a pesquisa de soluções e estudos desenvolvidos em outros países se encontra dentro do método do Direito Comparado. Este propõe a investigação do Direito alienígena para, após a comparação dos ordenamentos jurídicos, também se investigar a extensão das conclusões doutrinárias e jurisprudenciais a outros sistemas. No caso do Direito Tributário Internacio-

<sup>1</sup> Cf. OCDE, Model Double Taxation – Convention on Income and on Capital, Paris:OCDE, publicação de folhas soltas, atualizada até 1º de março de 1994, p. 1-1

nal, o "diálogo" entre estudiosos de diversos países dá-se doutra maneira, já que todos eles enfocam acordos cuja redação se inspira em poucos modelos, amplamente difundidos. Tais modelos - e seus comentários - possibilitam a adoção de uma linguagem técnica específica, consolidada pela doutrina e prática internacionais. Assim, conceitos como "estabelecimento permanente", "residência", "Estado Contratante", "Empresas Associadas" e outros vão sendo construídos mediante a colaboração paulatina de estudiosos de diversos países. O recurso, portanto, à doutrina estrangeira torna-se amplamente justificado, já que ali, como cá, estar-se-á investigando um mesmo instituto jurídico, originado de um mesmo modelo. O resultado será, na medida do possível, uma interpretação comum dos textos dos acordos de bitributação, permitindo também uma aplicação uniforme, de modo que o próprio objetivo dos acordos de bitributação não se veja frustrado. Afinal, interpretações e aplicações díspares dos acordos de bitributação podem facilmente implicar soluções diferentes nos Estados contratantes, gerando, por vezes, a bitributação que se buscou evitar e, por outras, um igualmente indesejado duplo alívio da incidência tributária.

Esta certa uniformização dos textos dos acordos de bitributação, por outro lado, ao mesmo tempo em que facilita seu processo de interpretação e a própria harmonia interpretativa, lança luz ao segundo aspecto a que acima se fez referência: o fato de que cada acordo de bitributação apresenta suas peculiaridades.

Com efeito, erro grotesco mas que lamentavelmente se vê com freqüência maior que a desejada é o do operador do direito que, valendo-se de um conhecimento que possui a partir de sua prática com outros acordos de bitributação, generaliza-os a ponto de dispensar uma análise acurada de um acordo em concreto. Não atenta, com isso, aquele aplicador, para o fato de que cada texto de acordo de bitributação - conquanto partindo de um mesmo modelo - apresentará suas peculiaridades. Estas, note-se, não se limitam ao texto do acordo, indo, também, ao Protocolo firmado no momento mesmo do acordo em questão. O Protocolo é parte integrante do próprio acordo. A este respeito, não deixa dúvidas o art. 31 (2) da Convenção de Viena sobre a interpretação dos tratados internacionais<sup>2</sup>.

Esta peculiaridade de cada texto de acordo de bitributação foi bem percebida por Klaus Vogel, como se vê da seguinte passagem:

*"Cada acordo é autônomo. O uso de modelos de acordos e formulações padronizadas não deve esconder que cada acordo toca em interesses bastante concretos e contrapostos dos Estados contratantes, para cujo equilíbrio geralmente são necessárias negociações duras e demoradas. É preciso ter-se a sorte de escutar, de vez em quando, ainda que em raras oportunidades, em fim de noite, as experiências relatadas pelas pessoas que participaram de negociações envolvendo acordos*

*de bitributação. Tal como uma negociação que se arrastou tanto sobre pontos fundamentais, até que já se aproximava a hora do vôo de volta; é nesse momento, quando a outra parte ainda espera fechar negociações nessa rodada, que se pode esperar uma pré-disposição para concessões sob a pressão do tempo. Ou ainda, sobre quaisquer negociações noturnas, nas quais aquele fisicamente mais robusto tem mais vantagem. Ainda, sobre aquela delegação anfitriã que prometeu um jantar frio após as negociações, deixando a comida já preparada visível na ante-sala e a negociação continuou impiedosamente (parece que a delegação anfitriã, neste interim, foi se servindo individualmente). Ainda que se deduzam cinquenta por cento das histórias, por conta da 'conversa de negociador', semelhante à 'conversa de pescador' ou 'de caçador', ainda assim restará o suficiente para não deixar dúvidas de que os acordos implicam uma luta dura e maliciosa, na qual as partes que negociam estão prontas e dispostas a se valer de todas as vantagens que se oferecerem. Isto não pode ser desconsiderado na interpretação do acordo."*<sup>3</sup>

Vê-se, aqui, a importância da obra que ora se apresenta ao público: reunindo num só volume a totalidade dos acordos de bitributação assinados pelo Brasil, permite que se identifiquem as semelhanças e as peculiaridades de cada texto.

Encontrada uma semelhança entre dois textos, que não seja desmentida pelos respectivos Protocolos, estará o intérprete autorizado a iniciar investigação no sentido da possibilidade de eventuais conclusões doutrinárias ou jurisprudenciais referentes a um dos textos estenderem-se ao segundo. Embora não haja necessidade de tal extensão, esta será, pelo menos, o ponto de partida da análise, somente podendo ser desmentida a partir de outros elementos que revelem peculiaridades nos textos em questão.

3 No original: "Eigenständig ist aber auch das einzelne Abkommen. Die Verwendung von Abkommensmustern und Standardformulierungen darf nicht darüber täuschen, daß jedes Abkommen sehr konkrete, einander entgegengesetzte Interessen der Vertragsstaaten berührt, über deren Ausgleich sie oft langwierig und zäh miteinander verhandeln. Man muß einmal die Chance haben zuzuhören, wenn Personen, die an Doppelbesteuerungsverhandlungen mitgewirkt haben, gelegentlich, wenn auch nur sehr selten, etwa in vorgertückter Stunde, aus ihrem Erfahrungsschatz auspacken. Etwa davon, daß eine Verhandlung über wichtige Punkte so lange hinausgezögert wird, bis schon das Flugzeug für den Rückflug bereitsteht: dann nämlich, wenn die andere Seite die Verhandlungen noch in dieser Runde abschließen möchte und man unter Zeitdruck Konzessionsbereitschaft erwartet. Oder von den beliebten Nachtverhandlungen, in denen der physisch Robustere den Vorteil davonträgt. Oder von jener gastgebenden Delegation, die ein kaltes Abendessen nach Abschluß der Verhandlungen zugesagt, das Essen auch sichtbar im Vorraum aufgebaut hatte, und dann die Verhandlungen mitleidslos in die Länge zog (angeblich haben sich die Gastgeber zwischendurch einzeln versorgt). Mag man fünfzig Prozent solcher Erzählungen auf das Konto eines "Verhandlerlateins", vergleichbar dem Seemanns- oder Jägerlatein, setzen, so bleibt doch genug, um deutlich zu machen, daß um die Abkommen gelegentlich hartnäckig und finitenreich gerungen wird und daß die Verhandlungspartner bereit und bemüht sind, jeden sich bietenden Vorteil auch tatsächlich auszunutzen. Für die Auslegung der Abkommen kann das nicht unberücksichtigt bleiben." (Cf. Klaus Vogel, "Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", in Steuerberater-Jahrbuch 1983-1984, Colônia, Otto Schmidt, pp. 373 a 391 (377-378))

2 Art. 31 (2) Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, inclusive seu preâmbulo e anexos: (a) qualquer acordo concernente ao tratado e que foi ajustado entre todas as partes a respeito da conclusão do tratado. (b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes por ocasião de conclusão do tratado e aceito pelas outras como instrumento relativo ao tratado.

Apontada alguma divergência, seja nos textos ou nos Protocolos, a comparação assume outros rumos, cabendo ao intérprete indagar a razão da adoção dos textos diferentes, podendo pressupor – insista-se, num início de esforço interpretativo – que a decisão pela adoção de textos diversos pode indicar a intenção de criação de normas jurídicas dísparas.

O esforço do jurista insere-se no contexto de sua atividade docente: Paulo Casella sentiu a dificuldade de seus alunos encontrarem textos em vigor dos acordos assinados pelo País. Muitos dos textos aqui inseridos são de difícil acesso, exigindo a experiência do pesquisador (e esta, Paulo Casella tem de sobra) para não desistir diante das dificuldades que surgem. O resultado é uma obra atual e confiável, que repousa na seriedade de seu organizador.

Ainda dentro da importância acadêmica da obra, faz-se mister ressaltar que ela é base para disciplina interdepartamental da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, de responsabilidade conjunta dos Departamentos de Direito Internacional, representado pelo Prof. Casella, e de Direito Econômico e Financeiro, que representa. A referida disciplina – Direito Internacional e Tributário – é oferecida aos alunos do último semestre do bacharelado das Arcadas, apresentando temas como acordos de bitributação e lei interna; elementos de conexão; qualificação e substituição; estabelecimento permanente; planejamento tributário internacional; preços de transferência; paraísos fiscais; tributação da renda universal das pessoas jurídicas etc. Os alunos poderão, assim, aprofundar sua pesquisa, a partir do estudo das soluções encontradas pelos negociadores brasileiros em cada acordo concreto.

A importância da obra ultrapassa, entretanto, o campo acadêmico, já que se revela ferramenta útil para o profissional do Direito. Neste sentido, é cada vez mais frequente, nas bancas da advocacia, o surgimento de casos envolvendo transações internacionais, o que exige do profissional a compreensão da situação tributária, à luz de eventual acordo de bitributação aplicável, bem como, na medida do possível, a pesquisa de outros acordos de bitributação que poderiam ser mais benéficos, passando-se a investigar, em atividade de planejamento tributário internacional, a possibilidade de se estenderem as vantagens dos últimos à situação concreta.

Finalmente, a obra assume importância para os negociadores brasileiros, que aqui encontram o histórico das negociações já efetuadas pelo País, podendo-se tratar, posto que em grossas linhas, as diretrizes brasileiras na negociação dos acordos e bitributação.

Saúdo, pois, a iniciativa da Editora Quartier Latin de promover a reedição, atualizada, da obra de Casella. Os pesquisadores e os operadores do Direito Tributário Internacional sentem-se confortados pelo resultado desse esforço.

São Paulo, Arcadas, julho de 2004

*Luis Eduardo Schoueri*

Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

## INTRODUÇÃO

O presente volume reúne, em ordem alfabética, por país, e em relação a cada um destes, em seqüência cronológica, os textos das convenções bilaterais em matéria de isenção, dupla tributação e evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, em alguns casos, também sobre o capital, celebrados pelo Brasil e em vigor na presente data, bem como ordena sistematicamente os respectivos textos aplicativos, compreendendo, conforme o caso, portarias, pareceres normativos, atos declaratórios e textos acessórios, cujo conhecimento e acesso são indispensáveis para assegurar a aplicação de referidas convenções de bitributação no Brasil.

As convenções ou acordos em matéria de dupla tributação e evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda constituem capítulo relevante do ramo do direito que se poderia denominar direito tributário internacional ou direito internacional tributário, conforme se confira prevalência a um ou outro aspecto da matéria – o que simplesmente se pode eliminar denominando “direito internacional e tributário” – o campo onde concretamente se exprime, no ordenamento brasileiro, o direito internacional, como direito positivo, em matéria tributária.

Sem prejuízo de outras modalidades convencionais, até o momento nos ativemos à utilização do modelo clássico OECD das Convenções de bitributação, conforme se depreende da análise das características fundamentais das Convenções brasileiras em relação aos aspectos de direito internacional, visando situar as duas vertentes basilares de orientação e aplicação da matéria.

Agradeço ao Conselheiro José Vicente da Silva LESSA, da Divisão de Atos Internacionais do Ministério das Relações Exteriores, por ter facultado o acesso a textos não disponíveis fora do Itamaraty, tais como as novas convenções assinadas com a África do Sul, Israel e Rússia. Quero e devo, igualmente, consignar o agradecimento pela colaboração de Ana Carla BIACHERIENE, Rodrigo Elian SANCHEZ, Luciana Pines TORRESANI e Eric Coronado RAMOS, na seleção e ordenação dos materiais para esta nova edição, substancialmente ampliada, na qual mais da metade do volume é de novos textos. Os textos convencionais bem como os textos acessórios de aplicação são aqui reproduzidos conforme publicação do Diário Oficial da União (DO). Os países estão elencados em ordem alfabética, ordenando-se os textos acessórios em seqüência cronológica, a partir da Convenção bilateral.

O caráter caótico da legislação acessória, em razão da diversidade de denominações e modalidades de regulamentação e implementação explicam a necessidade de remissão às fontes eletrônicas disponíveis para os textos aplicativos, sujeitos a mudanças mais frequentes que os das convenções, dada a natureza destes, de atos administrativos, passíveis de alteração semanal ou quase pelas autoridades gestoras do sistema fiscal federal (MF-SRF). Isso pode explicar, mas não justificar quaisquer omissões porventura ocorridas. Toda sugestão ou reparo deverá merecer consideração. A partir do trabalho encetado, é possível consultar também o terminal eletrônico da SRF para ver as novidades da semana.