

# INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. ESTUDO EM HOMENAGEM AO MIN. JOSÉ DELGADO.

*Igor Mauler Santiago*

## **1. Métodos de interpretação das convenções contra a dupla tributação internacional.**

É intuitivo que qualquer tratado só atinge completamente os seus fins se for compreendido de maneira uniforme pelas partes. A tal desiderato se voltam os arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (doravante, CVDT)<sup>1</sup>, que, constituindo mera consolidação do costume internacional na matéria, orientam a exegese inclusive de tratados anteriores à Convenção e são observados mesmo por países que não a ratificaram<sup>2</sup>, caso do Brasil, o que justifica o seu estudo nesta sede<sup>3</sup>.

Afirma REZEK<sup>4</sup> que os dispositivos, até porque muito mais voltados à determinação do objeto do que dos critérios da interpretação, não exaurem

---

<sup>1</sup> "Art. 31. Regra geral de interpretação.

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 os 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 da conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado;

3. Será levado em consideração, juntamente com o contexto:

a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;

b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;

c) qualquer regra pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as partes.

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

Art. 32. Meios suplementares de interpretação.

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, em particular aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação de conformidade com o artigo 31:

a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro;

b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado."

O art. 33 da CVDT, também relacionado com o tema, cuida exclusivamente das formas de superação das disparidades entre versões autênticas em idiomas diversos de um mesmo tratado, não interessando para o presente estudo.

<sup>2</sup> Nesse sentido, DIHN, DAILLIER e PELLET (1999, p. 242), VOGEL e PROKISCH (1993, p. 66), BORRÁS RODRÍGUEZ (1979, p. 65), XAVIER (2002, p. 156-157), citando BAKER, e SINCLAIR (in AVERY JONES, SINCLAIR, VAN RAAD, VOGEL e WARD, 1986, p. 75).

<sup>3</sup> PARAÍSO ROCHA (1993, p. 254) afirma, entretanto, que a CVDT não é considerada no Brasil como direito internacional consuetudinário, não sendo aplicada na prática. Pesquisa jurisprudencial que empreendemos nos TRF's, no STJ e no STF confirma a assertiva, sendo de notar que quase todas as menções à CVDT fazem-se, não para aplicar, mas para excluir as suas normas, por não ter sido ratificada pelo País.

<sup>4</sup> 1984, p. 452 e 455-456.

estes últimos, não referindo, entre outros, o princípio do efeito útil, segundo o qual o tratado não contém disposições inúteis, e a regra *contra proferentem*, que determina a interpretação contra a parte que a sugeriu ou redigiu de qualquer disposição convencional obscura ou ambígua<sup>5</sup>.

De todo modo, deixam claro que o ponto de partida da interpretação é o texto do tratado (acrescido de “*avenças complementares, ainda que não escritas*”<sup>6</sup>, contemporâneas ou subseqüentes à sua celebração – art. 31, alíneas 2 e 3) e que o objetivo final do processo é a elucidação de seu conteúdo normativo, e não da suposta vontade recôndita das partes<sup>7</sup>. Isso não exclui, na linha do art. 32, a perquirição subjetiva e a histórica (trabalhos preparatórios, v.g.), úteis para confirmar a conclusão obtida com base no contexto ou para esclarecê-lo, nas circunstâncias excepcionais de este ser obscuro ou conduzir a resultado absurdo.

VOGEL e PROKISCH<sup>8</sup> ressaltam que a CVDT não distingue para fins de interpretação entre tratados-leis (que editam regras jurídicas válidas *pro futuro*) e tratados-contratos (que instrumentalizam operações jurídicas), não predicando sequer para estes últimos a exegese voluntarista aplicável aos contratos de Direito Privado<sup>9</sup>. Segundo os Autores, o afastamento desse método é tanto mais aconselhável para as convenções contra a dupla tributação internacional (que incluem entre os tratados-contratos<sup>10</sup>) quanto se recorda que não criam direitos e deveres só para os Estados-partes, mas também para os particulares, assemelhando-se às leis, e que são cada vez mais modelados segundo as prescrições da OCDE ou da ONU, o que lhes

---

<sup>5</sup> Essa regras são também referidas por MELLO (1994, vol. 1, p. 216). Para DIHN, DAILLIER e PELLET, a regra do efeito útil está referida de forma implícita na menção do art. 31(1) da CVDT ao objeto e ao fim do tratado.

<sup>6</sup> A expressão é de REZEK (1984, p. 454).

<sup>7</sup> Nessa linha, REZEK (1984, p. 454) e VOGEL e PROKISCH (1993, p. 73). DIHN, DAILLIER e PELLET (1999, p. 237-238), apesar de fixarem como objetivo da interpretação a averiguação da vontade das partes, sustentam que esta vem expressa no contexto do tratado, ressaltando, ademais, que os trabalhos preparatórios têm pouco valor probante, por serem “caóticos” e em regra “confidenciais”. Em sentido contrário parece ir MELLO (1994, vol. 1, p. 215), ao afirmar que o fim da interpretação é “verificar qual a verdadeira intenção dos contratantes”.

<sup>8</sup> 1993, p. 67-68.

<sup>9</sup> Até porque, acrescentamos, a distinção “vem padecendo de uma incessante perda de prestígio”, devida, entre outras razões, pela inexistência de tratados contratuais em forma pura, dado o caráter normativo de toda avença (REZEK, 2002, p. 28-29).

<sup>10</sup> A nosso ver sem razão, dado o evidente caráter normativo destas. XAVIER (2002, p. 125) e GODÓI (2002, p. 1004), apesar de negarem importância à distinção para fins de sua supremacia sobre a lei interna, também as classificam como tratados-leis. Na mesma linha vai a jurisprudência do STJ, que daí retira a sua não-submissão ao art. 98 do CTN (1ª Turma, REsp. nº 37.065/PR, Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, DJ 21.02.94), como também fez o Min. CORDEIRO GERRA no RE nº 80.004/SE (Pleno, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, maioria, DJ 29.12.77, p. 9.433).

retira em grande medida o caráter de ajustes recíprocos negociados caso a caso.

Indagação relevante a respeito dos tratados tributários é se devem receber interpretação meramente literal ou se comportam a utilização dos demais critérios hermenêuticos (e, em especial, do critério teleológico).

BAUMGARTNER<sup>11</sup>, *“em prol da liberdade fiscal dos Estados-partes”*, advoga a primeira alternativa, partindo do princípio de que as restrições à soberania fiscal devem ser expressas<sup>12</sup>. Desse modo, prossegue, a falta de regulamentação de um determinado ponto deve ser tomada como indício de ausência de vontade negocial das partes a seu respeito, não se podendo tecnicamente falar em lacunas nas convenções tributárias.

Opinião semelhante é sustentada por VOGEL e PROKISCH<sup>13</sup>, que partem de uma crítica genérica à alusão do art. 31, alínea 1, da CVDT à finalidade do tratado. Confundindo-se com a vontade das partes, dizem, cuja obtenção constitui o objetivo final do processo interpretativo, não pode por isso mesmo ser um dos métodos deste. Daí concluem não ser legítimo o afastamento da dupla tributação em hipóteses não previstas no tratado.

De outro lado, MICHEL<sup>14</sup>, mesmo admitindo não existir um princípio geral impeditivo da dupla tributação internacional, defende a possibilidade de interpretação ampla dos tratados pelos juízes nacionais, desde que adstrita aos seus escopos objetivo e subjetivo (impostos e pessoas contempladas), sobretudo em caso de alteração subsequente da legislação interna.

TÔRRES<sup>15</sup> também defende que a interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional deve ser generalizante e abrangente, *“para uma melhor congruência com os ordenamentos internos e a realidade cambiante”*.

O *Conseil d'État* francês, conquanto se diga prioritariamente vinculado pela letra do tratado, não deixa de perquirir os seus fins, mormente por meio da análise dos Comentários, e de esforçar-se para

---

<sup>11</sup> 1951, p. 77-78 e 81.

<sup>12</sup> A noção é também referida por REZEK (1994, p. 455), cuidando dos tratados em geral e fazendo menção às cláusulas que importem limitação à soberania ou submissão a juízo arbitral ou permanente. Também MELLO (1994, vol. 1, p. 216) a menciona.

<sup>13</sup> 1993, p. 72.

<sup>14</sup> 1951, p. 13-14 e 17.

<sup>15</sup> 2001, p. 646.

dotar as suas decisões de sistematicidade (que extrai das – ou antes infunde às – convenções de interpretação)<sup>16</sup>.

Quer parecer-nos que haja mais concordância do que divergência nas opiniões mencionadas. Deveras, todos estão de acordo em que o intérprete não pode estender os benefícios do tratado a pessoas ou situações nele não contempladas, conclusão a que nos alinhamos sem dificuldade. Já não nos parece necessário (e sequer possível) aderir à premissa de que a extraem VOGEL e PROKICSH, a qual, levada ao extremo, impediria a consideração teleológica de todo texto normativo, tida por LARENZ como imprescindível – ao lado das abordagens literal, contextual (ou sistemática) e histórica – *“para que o resultado da interpretação deva poder impor a pretensão de correção (no sentido de um enunciado adequado)”*<sup>17</sup>.

No caso das convenções tributárias, o intérprete se aterá aos limites de suas atribuições, não descambiando para a criação do direito, se tiver em mente que a finalidade daquelas é evitar a dupla tributação e a dupla não-tributação nas hipóteses e para as pessoas nelas contempladas (e não em todas as situações tributáveis em que tenham interesse comum os Estados-contratantes). Dentro desses rígidos limites, tem não somente a faculdade, mas também o dever, de dar preferência, entre diversas leituras possíveis, àquela que melhor realize os objetivos do tratado (tais como nele inscritos, e não como presumivelmente concebidos pelos seus negociadores).

Tal atitude, ver-se-á adiante quanto ao problema das qualificações, é de fundamental importância para combater o solipsismo a que podem tender os fiscos nacionais, premidos por respeitáveis necessidades arrecadatórias, e cujo resultado é uma virtual anulação, ainda que com base em argumentos juridicamente sustentáveis (exegeses *pro domo sua*), dos compromissos assumidos por seus Estados na cena internacional.

Outra técnica – a nosso aviso bem menos legitimada pela CVDT do que a exegese finalística – de que a doutrina especializada lança mão, na tentativa de evitar os inconvenientes da aplicação unilateral (i.e., pelo órgãos de jurisdição de cada Estado) das convenções tributárias, é a

---

<sup>16</sup> GOUTHIERE (2001, p. 157).

<sup>17</sup> 1997, p. 450. Tratando do que chama critérios teleológicos-objectivos da interpretação, afirma ou Autor que “o intérprete há-de, portanto, dar preferência, nos quadros do sentido literal possível e da cadeia de significação (do contexto), à interpretação por meio da qual se evite uma contradição de valoração adentro do ordenamento jurídico” (1997, p. 487).

ampliação do sentido do termo *contexto*, para os fins do art. 31, alínea 1, da Convenção de Viena, no que se refere a elas.

XAVIER<sup>18</sup>, esteira dos Comentários da OCDE ao art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC<sup>19</sup>, inclui no contexto a intenção das partes no momento da assinatura do acordo<sup>20</sup> e o significado dado aos termos convencionais pela legislação do outro Estado-contratante. Não vai ao ponto, porém, de atribuir idêntico *status* aos próprios Comentários, especialmente para os países que não integram a organização<sup>21</sup>.

AVERY JONES<sup>22</sup> também segue os Comentários. A diferença<sup>23</sup> está em que os considera, eles mesmos, integrantes do contexto, quer para os países membros da OCDE, quer para os não-membros que, como permitido pela organização nos últimos tempos, manifestam as suas restrições quanto a eles. Na visão do Autor, os Comentários vigentes ao tempo da celebração do tratado, ou são um acordo no mesmo momento feito pelas partes (CVDT, art. 31, alínea 2, letra a), ou são a forma pela qual estas definem o sentido especial que querem dar aos termos nele empregados (CVDT, art. 31, alínea 4). Num e noutro caso, naturalmente, ficam ressalvadas as objeções que os Estados hajam exteriorizado na forma devida.

Conquanto continue a defender uma concepção larga do *contexto* das convenções tributárias – indo mesmo além da OCDE, para nele incluir as legislações relevantes *de ambos* os Estados-partes – VOGEL reconsiderou há pouco a sua opinião anterior quanto aos Comentários.

Abandonando posição antes defendida individualmente e em conjunto com PROKISCH<sup>24</sup> – no sentido de que integrariam o contexto dos tratados firmados pelos membros da OCDE que não lhes tivessem oposto ressalvas, dada a resolução do Conselho da organização que lhes determina adotarem

---

<sup>18</sup> 2002, p. 160.

<sup>19</sup> “12. (...) The context is determined in particular by the intention of the Contracting States when signing the Convention as well as the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State (an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based).” (2003, p. 76)

<sup>20</sup> O que conduz a uma exegese voluntarista, sendo – aqui, sim, a nosso aviso – aplicável a crítica de VOGEL e PROKISCH referida acima no texto.

<sup>21</sup> Interessante notar que os próprios Comentários não se arrogam esse status. No item 29 da sua Introdução, registra a OCDE que “although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by Member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes” (2003, p. 14-15).

<sup>22</sup> 1993, p. 609-610.

<sup>23</sup> 2002, p. 102.

<sup>24</sup> VOGEL (1997, p. 215), VOGEL e PROKISCH (1993, p. 64-65).

os modelos em suas negociações – sustenta agora o Autor<sup>25</sup> que a primeira alternativa proposta por AVERY JONES (com base no art. 31, alínea 2, letra a, da CVDT) exigiria que os integrantes do Comitê Fiscal da OCDE agissem na condição de plenipotenciários dos Estados ali presentes, *“o que seria uma interpretação ousada”* e não dispensaria a submissão dos Comentários ao crivo parlamentar. Opta, pois, pela segunda solução (estribada no art. 31, 4, da CVDT), esclarecendo que só vale para a versão dos Comentários em vigor quando da assinatura do tratado e que só cobre os membros da OCDE que não lhes tenham oposto *“qualquer reserva”* (mais apropriado seria, ao nosso ver, excluir para cada Estado somente o sentido especial atingido por suas objeções).

Para os Estados não-membros da organização que negociam as suas convenções a partir dos modelos (caso do Brasil), parece-nos mantida a sua tese, expressa no artigo conjunto com PROKISCH<sup>26</sup>, de que constituem não mais do que material preliminar, no sentido do art. 32 da CVDT.

GOUTHIERE<sup>27</sup> adota uma atitude ainda mais restritiva em relação aos Comentários: afirmando que em diversos casos vão além do texto, na tentativa de *“criar direito em vez de o explicitar”*, reserva-lhes simples *status* de trabalhos preparatórios, mesmo para os países integrantes da OCDE.

De uma ou de outra maneira, a verdade é que os Comentários têm gozado de prestígio nos tribunais dos países-membros da OCDE. Reportam VOGEL e PROKISCH<sup>28</sup> julgamentos proferidos nos EUA, na Áustria e na Alemanha em que foram invocados para interpretar tratados celebrados antes mesmo da edição dos modelos. AVERY JONES<sup>29</sup>, que relata casos similares ocorridos nos EUA, no Canadá e na Austrália, defende que os Comentários supervenientes sejam vistos como acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado, com *status* idêntico ao do contexto (CVDT, art. 31, alínea 3, letra a). A proposta esbarra nas mesmas censuras expressas por VOGEL quanto à versão coetânea à assinatura do tratado, aqui agravadas pelo fato de que os novos Comentários,

---

<sup>25</sup> 2003, p. 967.

<sup>26</sup> VOGEL e PROKISCH (1993, p. 64-66).

<sup>27</sup> 1999, p. 153.

<sup>28</sup> 1993, p. 65.

<sup>29</sup> 2002, p. 103.

obviamente, sequer poderiam ter sido levados em conta pelo Legislativo ao tempo do referendo.

GOUTHIERE<sup>30</sup> informa que a retroatividade em exame é rejeitada pelo *Conseil d'État* francês.

VOGEL<sup>31</sup> tampouco a aplaude, defendendo que o novo texto seja acolhido apenas como manifestação de opinião do Comitê Fiscal da OCDE, sem qualquer efeito vinculante em relação aos tratados anteriores.

A retroação de novos Comentários, quando não devidos a alterações substanciais no texto do dispositivo a que se referem, é recomendada pela OCDE nos §§ 35 e 36 da Introdução aos Comentários, sob a justificativa de que *"they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations"*<sup>32</sup>. Fica por definir o que seja uma alteração substantiva.

Ressalvando as cautelas que se deve ter na matéria, admitem ainda VOGEL e PROKISCH a existência de um contexto entre diferentes tratados tributários, mesmo que celebrados com países diferentes<sup>33</sup>.

Defendem, por fim, que as autoridades administrativas ou judiciais de um Estado-parte levem em consideração as decisões tomadas pelos fiscos ou tribunais do outro, só se afastando delas com apoio em fundamentação explícita e convincente. Referem exemplos dessa prática por parte de cortes neozelandesas, canadenses e da Suprema Corte americana<sup>34</sup>.

Na forma da CVDT, devem ser levados em conta, juntamente com o contexto, os acordos interpretativos celebrados entre os Estados-partes ao termo de um procedimento amigável, nos termos art. 25, alíneas 1, 2 e 3 (1ª frase), do Modelo da OCDE/IRC<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> 2001, p. 153.

<sup>31</sup> 2003, p. 968-970.

<sup>32</sup> 2003, p. 16.

<sup>33</sup> 1993, p. 70. GOUTHIERE (2001, p. 152) também alude a uma *"méthode comparative"*, consistente na comparação de diferentes convenções com vistas ao esclarecimento de estipulações obscuras. No mesmo sentido, ainda, TÓRRES (2001, p. 653).

<sup>34</sup> 1993, p. 63-64.

<sup>35</sup> "Article 25. Mutual agreement procedure.

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24 [non-discrimination], to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not



Tais acordos, para os quais não se cogita de referendo parlamentar, ou bem veiculam interpretação autêntica do tratado, como predica o art. 31, alínea 3, letra a, da CVDT e aceita REZEK<sup>36</sup>, ou quando nada constituem prática comum posterior à assinatura, na forma do art. 31, alínea 3, letra b, da Convenção de Viena.

A sua vinculatividade sobre os juízes internos é, entretanto, altamente questionável no Direito Comparado, ficando a depender do Direito Constitucional positivo de cada país.

Cuidemos agora do problema logicamente anterior das qualificações, de longe o ponto mais polêmico no estudo da interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional.

## **2. O problema das qualificações.**

### **2.1. Apresentação e definições.**

Sendo o Direito Tributário matéria especializada, parece evidente que os termos de um tratado contra a dupla tributação internacional devem, sempre que possível, ser tomados em sua acepção técnica (CVDT, art. 31, alínea 4), e não no sentido que lhes atribua a linguagem comum (CVDT, art. 31, alínea 1).

A questão está em saber de onde se inferirá esse sentido técnico: do próprio tratado ou da lei interna dos Estados-partes, à qual os Modelos da OCDE fazem freqüentes remissões, explícitas ou implícitas. Na hipótese de reenvio, importa ainda determinar a qual dos dois direitos em causa se há de recorrer.

Exemplos de reenvio explícito, que TÔRRES<sup>37</sup> chama de integrativo, são o do art. 4, alínea 1, de ambos os Modelos da OCDE<sup>38</sup> e o do art. 10, alínea 3, do Modelo/IRC<sup>39</sup>.

---

*in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.*

3. *The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.*

4. *The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs."*

<sup>36</sup> 1984, p. 446-448. O Autor exige o referendo congressual, todavia, para a nem sempre facilmente distinguível alteração do tratado – caso de alteração é, v.g., o previsto no art. 25, alínea 3, 2ª frase, dos Modelos da OCDE.

<sup>37</sup> 2001, p. 648.

<sup>38</sup> "Article 4. Resident.



Reenvio implícito, que TÔRRES<sup>40</sup> designa como interpretativo, dá-se sempre que a análise do texto e do contexto da convenção não baste para o esclarecimento do significado de um termo por esta empregado. O impasse se resolve pela adoção do sentido que aquele tenha nas leis do Estado que aplica o tratado (e, preferencialmente, nas leis fiscais relativas ao tributo em questão), a teor do art. 3, alínea 2, dos Modelos da OCDE<sup>41</sup>.

O prejuízo que esses reenvios, e sobretudo o interpretativo, trazem na busca de uma exegese comum para as convenções é evidente, visto que em princípio as autoridades de um Estado não se sujeitam ao direito do outro (e, pois, tampouco ao enquadramento a partir dele feito), o que pode conduzir a situações de dupla tributação ou dupla não-tributação.

Para minorar tais desencontros, registram VOGEL e PROKISCH<sup>42</sup> que alguns tratados têm evitado referências à legislação interna, definindo autonomamente os termos mais relevantes<sup>43</sup> ou fixando regras para a sua própria interpretação que limitem o recurso às leis domésticas.

---

1. For the purposes of this Convention, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. The term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein."

"Article 4. Domicile fiscal.

1. Au sens de la présente convention, l'expression 'personne domiciliée dans un État contractant' désigne toute personne dont la succession ou la donation est, en vertu de la législation de cet État, soumise à l'impôt dans ce État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes dont la succession ou la donation n'est soumise à l'impôt dans cet État que pour les biens qui y sont situés."

<sup>39</sup> "Article 10, paragraph 3. The term 'dividends' as used in this Article means income from shares, 'jouissance' shares or 'juissance' rights, mining shares, founder's shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident."

<sup>40</sup> 2001, p. 644.

<sup>41</sup> "Article 3, paragraph 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."

"Article 3, alinéa 2. Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente." (OCDE/SD)

<sup>42</sup> 1993, p. 75.

<sup>43</sup> Como fazem ambos os Modelos da OCDE quanto a estabelecimento permanente (art. 5 do Modelo/IRC e art. 6 do Modelo/SD) e faz o Modelo/IRC relativamente a juros (art. 11, alínea 3), royalties (art. 12, alínea 2) e diversas outras expressões.

Exemplo de combinação das técnicas de reenvio integrativo e definição autônoma é o art. 6, alínea 2, do Modelo/IRC, segundo o qual:

"Article 6, paragraph 2. The term 'immovable property' shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property."

O Tratado Alemanha-Suécia de 1992, *v.g.*, inverte a regra do artigo 3, alínea 2, do Modelo/IRC, determinando que a referência ao direito interno só se fará quando o contexto o exigir e as autoridades não conseguirem chegar a um acordo no âmbito de um procedimento amigável<sup>44</sup>.

Entretanto, nem mesmo a definição autônoma dos termos no texto ou no contexto do tratado basta para evitar os conflitos. A uma porque a dúvida pode estar na exata configuração dos fatos. A duas porque, evidentemente, também as definições autônomas estão sujeitas a interpretação, que não dispensará o reenvio à *lex fori* sempre que o contexto não ofereça elementos bastantes. Noutras palavras, é apenas de grau a diferença existente entre as expressões não-definidas, de um lado, e as autonomamente definidas, de outro, já que estas últimas o são forçosamente com o emprego de termos a sua vez não definidos na convenção, o que torna inevitável um certo nível de remissão ao direito interno<sup>45</sup>.

Figure-se – numa simplificação do sempre citado caso *Pierre Boulez*, passado entre os EUA e a Alemanha<sup>46</sup> – que um músico foi contratado para fazer, fora de seu país, um concerto do qual resultará um disco. A paga que recebe pode ser enquadrada como remuneração de serviço independente, tributável apenas no Estado da fonte<sup>47</sup>, posição dos EUA, como *royalty*, tributável apenas no Estado da residência (Modelo/IRC, art. 12, alínea 1<sup>48</sup>), posição da Alemanha, ou ainda – numa terceira possibilidade não invocada por qualquer dos países envolvidos no caso concreto – como rendimento de

<sup>44</sup> A informação é de VOGEL (1997, p. 209).

<sup>45</sup> A assertiva é enunciada também por TÓRRES (2001, p. 647-648), que, entretanto, não a leva ao extremo, admitindo a existência de expressões “cujo conteúdo é captável sem a necessidade de qualquer reenvio”.

<sup>46</sup> Descrito em detalhe por WARD (in AVERY JONES, SINCLAIR, VAN RAAD, VOGEL e WARD, 1986, p. 77-78).

<sup>47</sup> O art. 14, que previa tal categoria de rendimento, foi suprimido do Modelo/IRC, tendo em vista as dificuldades interpretativas que ocasionava. Entretanto, disposições nele baseadas encontram-se em diversas convenções ainda em vigor, como aquela que vincula o Brasil e a Alemanha, referendada pelo Decreto Legislativo n° 72/75 e promulgada pelo Decreto n° 76.988/76. É ver a sua redação:

“Artigo 14. Profissões Independentes.

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo só são tributáveis nesse Estado, a não ser que o pagamento desses serviços e atividades caiba a um estabelecimento permanente situado no outro Estado Contratante ou a uma sociedade residente desse outro Estado. Nesse caso, esses rendimentos são tributáveis nesse outro Estado.

2. A expressão ‘profissão liberal’ abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo e pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.”

<sup>48</sup> “Art. 12, paragraph 1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.”

artista, tributável em ambos os Estados (Modelo/IRC, art. 17, alínea 1<sup>49</sup>), a depender da visão que as autoridades de cada país tenham das definições autônomas constantes do tratado.

No caso concreto, o maestro – que residia na Alemanha e atuou nos EUA – ficou irremediavelmente sujeito a dupla tributação.

É a dessintonias como a descrita no exemplo acima, decorrentes seja da disparidade de visões sobre uma definição convencional autônoma, seja da diversidade dos direitos internos a que o tratado remete, que a doutrina reserva o epíteto de conflitos de qualificação.

O acerto da designação – oriunda do Direito Internacional Privado – não é indisputado na doutrina tributária.

XAVIER<sup>50</sup> lembra a diferença a entre a interpretação de um conceito (definição de todos os seus conteúdos possíveis) e a operação logicamente posterior de subsunção de um *quid* concreto nesse conceito (qualificação), para concluir que a aplicação das convenções tributárias exige duas qualificações sucessivas: a primária, do fato no conceito da lei interna do Estado com vocação para regulá-la, e a secundária, do conceito legal a que o fato se subsumiu no conceito aplicável do tratado.

Não pensamos que seja assim. A nosso aviso, o mecanismo descrito vale somente para as normas de conflitos (categoria em que não se incluem as normas de Direito Tributário Internacional), e mesmo assim apenas para uma categoria daquelas: as que empregam conceitos jurídicos gerais integrantes do que LARENZ<sup>51</sup> chama de *sistema externo* do direito<sup>52</sup>. O testemunho que XAVIER invoca para referendar a sua tese bem demonstra o acerto de nossa ressalva<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> "Art. 17, paragraph 1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State."

<sup>50</sup> 2002, p. 162-164 e 168.

<sup>51</sup> 1997, p. 397-398, 621-627 e 674-686 (estas últimas referentes ao sistema interno)

<sup>52</sup> Ordenação das normas jurídicas segundo a presença de notas distintivas que vão sendo progressivamente eliminadas, em direção a uma abstração sempre maior. A utilidade desse sistema está em facilitar a identificação das normas potencialmente aplicáveis a cada caso concreto. Opõe-se ao sistema interno, fundado em princípios ético-jurídicos e que orienta a interpretação e a integração das normas aplicáveis ao caso. Exemplos de sistemas externos são a sequência compra-e-venda < contratos < obrigações < Direito Privado, ou a distinção entre direitos pessoais e direitos reais.

<sup>53</sup> 2002, p. 169. Trata-se da seguinte citação de COLLAÇO, retirada da p. 108 de sua obra *A Qualificação no Direito Internacional Privado* e referente a um dentre vários tipos de normas de conflitos:

"Na verdade, uma coisa será pretender que entre A e B se estabeleceu, por exemplo, uma relação jurídica de arrendamento, à face dos preceitos materiais desta ou daquela ordem jurídica e outra coisa será sustentar que essa concreta relação jurídica de arrendamento deve ter-se por uma relação creditória, para o efeito de poder ser subsumida na norma de conflitos que se reporta a relações de

De diversa natureza são definições constantes dos tratados contra a dupla tributação internacional, que se referem:

a) às mesmas categorias existentes na lei interna dos Estados-partes (empresas vinculadas, dividendos, juros, *royalties*, etc.), e não a conceitos mais largos em que aquelas devessem ser enquadradas;

b) a termos ignorados pelo direito interno dos Estados-partes, como estabelecimento permanente (para o Direito brasileiro); ou

c) nos casos de reenvio integrativo, a termos a que não dão qualquer definição específica<sup>54</sup>, de modo que toda situação que se encaixe na lei interna se subsume, só por isso, na disposição convencional<sup>55</sup>.

No primeiro caso (letra *a*), na óptica de um mesmo Estado, não há duas subsunções sucessivas (num juízo de pertinência ou não-pertinência), mas paralelas (num juízo de coincidência ou disparidade). Uma e outra levam em conta diretamente o fato concreto – a primeira observando-o à luz da lei interna, a segunda focalizando-o a partir da definição do tratado (que, ademais, pode ser completada por disposições do direito interno, quanto a termos não definidos no texto ou no contexto da convenção).

Nas duas últimas hipóteses (letras *b* e *c*), também sob a óptica de um mesmo Estado, não há sequer dois enquadramentos, mas um só.

Nada disso exclui, obviamente, a possibilidade de essas subsunções serem diferentes em cada um dos Estados, o que é problema diverso do que se discute neste momento.

Acertada, assim, a afirmação de VOGEL<sup>56</sup> de que o Direito Tributário Internacional não conhece problemas de qualificação, tais como entendidos pelo Direito Internacional Privado. Já não podemos concordar com o Autor<sup>57</sup> quando, depois de aceitar a expressão também para aquele campo, dada a sua consagração doutrinária<sup>58</sup>, pretende limitá-la às situações em que um tratado emprega expressões derivadas do direito interno (definindo-as de forma autônoma ou procedendo a reenvio). Para o Autor, são de diferente natureza os problemas:

---

*crédito. Do ponto de vista do direito de conflitos só a respeito desta última operação pode em rigor falar-se de qualificação.*"

<sup>54</sup> É conferir o art. 3, alínea 1, letra c, do Modelo/IRC: "*the term company means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes*".

<sup>55</sup> A menos que o caso não seja de reenvio integrativo puro, mas de miscigenação desta técnica com a da definição autônoma, como no caso referido em nota precedente.

<sup>56</sup> 1997, p. 52. No mesmo sentido, BORRÁS RODRÍGUEZ (1979, p. 68).

<sup>57</sup> 1997, p. 52-53.

<sup>58</sup> Postura que também seguimos.

a) de como uma instituição ou um ato estrangeiros são acolhidos no direito interno (a que denomina *substituição*<sup>59</sup>); e

b) de um rendimento sofrer dupla tributação ou dupla não-tributação, apesar do tratado, em virtude de os Estados adotarem critérios diferentes para a definição da sujeição passiva tributária (a que denomina *conflito de atribuição*<sup>60</sup>).

A sua vez, os Comentários da OCDE reservam a expressão *conflitos de qualificação* para as situações em que a aplicação de disposições convencionais diversas pelos Estados-contratantes decorre de disparidades em suas leis internas<sup>61</sup>.

Estamos em que as distinções – além de aumentarem a confusão na matéria – não merecem acolhida. Com XAVIER<sup>62</sup> – que invoca a norma impositiva portuguesa que trata diferentemente os não-residentes, segundo sejam pessoas físicas ou jurídicas, perante a qual se apresenta a questão de saber como será tratada uma *partnership* estrangeira (um caso de *conflito de substituição*, na terminologia de VOGEL) – somos da opinião de que a discussão é sempre a mesma: decidir qual Estado, e principalmente com base em que critérios (os seus próprios ou os do outro) pode dar a última palavra sobre a conceituação dos fatos em exame, para que sobre eles se aplique o tratado ou a lei (impositiva ou exonerativa) local.

## **2.2. Primeiras considerações acerca do art. 3, alínea 2, dos Modelos da OCDE.**

Apesar de algumas convenções isoladas restringirem ao mínimo o reenvio aos direitos internos (Tratado Alemanha-Suécia de 1992, referido no item precedente), o fato é que, continuando a figurar nos Modelos da OCDE, o art. 3, alínea 2, goza ainda de largo curso internacional, sendo reproduzido na maioria absoluta das convenções tributárias atualmente em vigor. Consta, por exemplo, de todas as 25 convenções<sup>63</sup> em matéria de imposto de renda e capital mantidas pelo Brasil, sendo de notar que só

<sup>59</sup> No mesmo sentido, com base nas lições de VOGEL, vai SCHOUERI, (2002, p. 132-133).

<sup>60</sup> O Autor dá como exemplo a renda de um espólio, que nos EUA são atribuídos a este, ao passo que na Alemanha pertencem aos herdeiros.

<sup>61</sup> Ver parágrafos 32.3 a 32.5 dos comentários aos arts. 23 A e 23 B (2003, p. 240-241).

<sup>62</sup> 2002, p. 166. E embora discordemos da sua afirmação de que a qualificação no Direito Tributário Internacional é idêntica à do Direito Internacional Privado.

<sup>63</sup> As convenções ratificadas foram, na verdade, 24. Com a cisão da Tchecoslováquia em 1993, porém, tanto a República Tcheca quanto a República Eslovaca sucederam o país no tratado que mantinha com o Brasil desde 1991.

aquelas celebradas com a Argentina e o Equador prevêm de forma expressa a instauração de procedimento amigável para a solução dos conflitos dela decorrentes<sup>64</sup> – embora seja claro que tal mecanismo pode, nos demais casos, ser adotado com base em sua previsão genérica, constante das disposições especiais do tratado (o já referido art. 25 do Modelo/IRC).

Cuidando especificamente do dispositivo em tela, registra KOCH<sup>65</sup> que constitui a causa maior de divergências na interpretação dos tratados.

VOGEL e PROKISCH<sup>66</sup>, reproduzindo a opinião do relator norueguês para o Congresso da IFA de 1993, questionam se o dispositivo não cria mais problemas do que resolve.

VOGEL, em sua obra principal, depois de afirmar que a OCDE aceita as interpretações divergentes que dele decorrem como inevitáveis<sup>67</sup>, chega a declarar incrível que não tenha sido suprimido nas recentes revisões do Modelo/IRC<sup>68</sup>.

O comando – inaugurado no Tratado Estados Unidos-Reino Unido de 1945, disseminado sobretudo pela prática convencional britânica e incluído no Modelo da OCDE/IRC desde a sua primeira versão, de 1963<sup>69</sup> – tem, é certo, também a sua serventia.

BAUMGARTNER<sup>70</sup>, em 1951, afirmava que a remissão à *lex fori* era a única alternativa que sobrava para o juiz diante de termos não-definidos no tratado e nos trabalhos preparatórios, se aquele quisesse manter-se nos lindes da interpretação, sem resvalar na integração.

VOGEL e PROKISCH<sup>71</sup> evidenciam ainda as vantagens práticas que acarreta, ao dispensar o tratado de alongar-se em definições, que tornariam

---

<sup>64</sup> É ver o art. 3, alínea 2, do Tratado Brasil-Argentina, referendado pelo Decreto Legislativo n° 74/81 e promulgado pelo Decreto n° 87.976/82:

“Art. 3, alínea 2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente. Caso os sentidos resultantes sejam opostos ou antagônicos, as autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a interpretação a ser dada.”

Redação praticamente idêntica tem o art. 3, alínea 2, do Tratado Brasil-Ecuador, aprovado pelo Decreto Legislativo n° 4/86 e promulgado pelo Decreto n° 75.717/88.

<sup>65</sup> 1981, p. 56.

<sup>66</sup> 1993, p. 77.

<sup>67</sup> 1997, p. 42.

<sup>68</sup> 1997, p. 209.

<sup>69</sup> A resenha está em VOGEL (1997, p. 169). Afirma ainda o Autor (1997, p. 209) que ao tempo da introdução do dispositivo, todos os tratados celebrados pelos EUA e pelo Reino Unido baseavam-se no sistema do crédito, o que impedia que ele acarretasse dupla não-tributação.

<sup>70</sup> 1951, p. 79-80.

<sup>71</sup> 1993, p. 77.



a sua aplicação mais difícil, e ao permitir que os contribuintes, os fiscos e os juízes continuem a lidar com os institutos de direito interno, que conhecem bem.

AVERY JONES<sup>72</sup> chega ao extremo de predicar a superioridade do dispositivo em tela sobre uma definição autônoma das categorias redituais pelo tratado.

Afirma que, se a definição convencional fosse mais ampla do que a da lei interna, essa amplitude adicional:

a) ou seria sem efeito (quando o rendimento em discussão não fosse incluído pela lei interna em outra categoria retitual), porque:

a.1) um Estado não pode tributar apenas com base em tratado<sup>73</sup>; e

a.2) se o tratado previsse a tributação exclusiva pelo outro Estado ou a isenção, o rendimento que recaísse naquela amplitude adicional seria de todo modo intributável no primeiro Estado (por falta de previsão legislativa);

b) ou modificaria a classificação diversa que a lei interna atribuisse ao rendimento incluído naquela amplitude adicional, podendo com isso alterar a sorte que teria se fosse submetido ao artigo da convenção que disciplina a categoria em que a lei interna o enquadrava.

Se, ao contrário, a definição convencional fosse mais estreita que a da lei interna, o rendimento subsumido na amplitude adicional desta última (a menos que, nos termos do tratado, recaísse em outra categoria retitual) seria enquadrado como *other income* (art. 21, alínea 1, do Modelo/IRC<sup>74</sup>), ficando livre de imposto no Estado da fonte, o que seria indiferente se este já o isentasse, mas mudaria a sua sorte se o Estado da fonte em princípio o tributassem.

Na situações previstas na letra *b* supra e no parágrafo anterior, em vez de uma desvantagem, como apontado por AVERY JONES, enxergamos uma superioridade da definição autônoma em face da remissão à lei

---

<sup>72</sup> 1993, p. 608.

<sup>73</sup> O chamado princípio do efeito negativo dos tratados tributários, corolário do princípio da legalidade da tributação (XAVIER, 2002, p. 138).

<sup>74</sup> "Art. 21. Other income.

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxed only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply."



interna. Deveras, o que aquela faz nas hipóteses descritas é corrigir – a partir de critérios estáveis, consensados entre as partes e cujos efeitos são de todo previsíveis – a classificação realizada com base no direito interno de um dos Estados, sujeito a alterações inopinadas sob o influxo, inclusive, de suas necessidades de caixa.

Sobre a interpretação do art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC, a doutrina é uníssona no sentido de que não procede a uma abertura imediata ou geral para o direito interno. A uma porque diz respeito somente à definição dos termos não conceituados no tratado, e não à disciplina de quaisquer outras situações. A duas porque condiciona o recurso à *lex fori* à prévia exaustão das possibilidades exegéticas a partir do texto e do contexto do tratado<sup>75</sup>.

A atribuição de sentido lato ao termo *contexto* nos tratados tributários visa precisamente a ampliar a ressalva contida na fórmula *unless the context otherwise requires*, de modo a reduzir as hipóteses de reenvio para o direito interno e, em consequência, os riscos de dupla tributação ou dupla não-tributação dele decorrentes.

Transparece, nesse ponto, o ilogismo da proposta da OCDE de incluir no contexto, visto da perspectiva de cada Estado-contratante, as definições atribuídas pela legislação do outro país aos termos convencionais (parágrafo 12 dos comentários ao artigo 3). A ser assim, o Estado que aplica o tratado teria sempre, à falta de conceito convencional bastante em si, de seguir a legislação do outro, só recorrendo à sua própria quando aquela fosse omissa, o que não resolve nada (visto que, se numa mesma situação os dois Estados tivessem de aplicar o tratado, e cada um atendesse às leis do outro, o conflito se instalaria da mesma maneira, com a diferença única de que com sinais invertidos) e ofende a letra do art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC, que determina a cada país observe a sua própria lei.

O problema não é solucionado por VOGEL, ao incluir no contexto as disposições aplicáveis *de ambos* os sistemas tributários<sup>76</sup>. E isso porque, ou elas são coincidentes, e a referência ao contexto para evitar o recurso à lei

---

<sup>75</sup> Ambas as restrições são expressas por XAVIER (2002, p. 159-160) e TÔRRES (2001, p. 644 e 655-656), para quem, ademais, a remissão se faz apenas à lei reguladora dos tributos disciplinados pela convenção, e não ao direito interno (ou sequer ao Direito Tributário) como um todo. A ressalva não encontra mais apoio na redação do dispositivo, que, desde a alteração sofrida em 1995, faz menção ao direito doméstico como um todo, apenas dando primazia para as leis fiscais. Nesse sentido, o parágrafo 13.1 dos comentários da OCDE ao art. 3. Quanto à primeira restrição, ver ainda VOGEL e PROKISCH (1993, p. 79-80). Em relação à segunda, a visão de VOGEL é mais moderada, como se verá mais à frente no texto.

<sup>76</sup> 1997, p. 215.

interna é inútil, ou são díspares, não formando um contexto harmônico e, assim, não impedindo o reenvio.

De um modo geral, sustenta VOGEL<sup>77</sup> que, à falta de definição de um termo no tratado, a remissão à lei interna só pode ser afastada quando o contexto o *exija*, e não quando tão-só o *permita*. Desse modo, a definição obtida com arrimo na lei doméstica não cederia ante uma interpretação apenas razoável decorrente do contexto, só o fazendo quando esta última se fundasse em razões especialmente fortes. Em suma, nega o Autor que o dispositivo imponha um dever de exaustão das possibilidades exegéticas da convenção antes do recurso à lei local.

Não podemos concordar com a tese, por entendermos que o contexto de um tratado exige, sempre que esta seja possível, leitura que o prestigie, não nos parecendo coerente admitir que dê preferência a interpretação que contrarie os fins por ele expressos e que lhe negue força vinculante, pondo-o em desvantagem ante estipulações em contrário de leis locais.

Esse também o parecer de VAN RAAD<sup>78</sup> e de AVERY JONES<sup>79</sup>, o qual dá o exemplo da definição de *artistas e esportistas*, para efeito do art. 17 do Modelo/IRC. Na sua visão, sendo certo que os Comentários discutem amplamente o significado desses termos, dando-lhes aceção particular (para incluir artistas de palco, mas excluir diretores de cinema, p.ex.<sup>80</sup>), fica excluída pelo contexto (no qual inclui os Comentários) a aplicação da lei interna, qualquer que seja o seu conteúdo. Nesse sentido, ainda, decisão da Corte Fiscal alemã mencionada por SCHOUERI<sup>81</sup>, na qual ficou dito que “*o recurso ao direito interno somente será permitido e obrigatório quando for impossível uma interpretação a partir do próprio acordo*”.

### **2.3. A interpretação do art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC.**

Há mais de vinte anos, uma corrente de juristas vem se esforçando para dar ao dispositivo uma exegese que vá além da sua mera literalidade, de modo a evitar que a remissão do intérprete, em todo e qualquer caso, ao seu direito local, solapasse a eficácia das convenções tributárias.

---

<sup>77</sup> 1997, p. 213-214.

<sup>78</sup> in AVERY JONES, SINCLAIR, VAN RAAD, VOGEL e WARD (1986, p. 80).

<sup>79</sup> 2001, p. 221.

<sup>80</sup> O que, a bem dizer, decorre da letra do tratado, que usa a palavra inglesa *artiste*, em vez da mais abrangente *artist*.

<sup>81</sup> 1995, p. 38.

O objetivo é definir que Estado – e principalmente a partir de que critérios: os seus próprios ou os do outro contratante – pode enquadrar as situações da vida nas diversas disposições convencionais que remetem à lei local (reenvio integrativo ou interpretativo).

A reação contra a interpretação literal do dispositivo em exame partiu de AVERY JONES e seu *International Tax Group*<sup>82</sup>. A viga-mestra de sua teoria é um particular conceito de *aplicação* (lembre-se que é ao Estado que *aplica* o tratado que se reconhece o direito de, sendo o caso, interpretar as definições convencionais à luz de sua lei local). Para o Autor<sup>83</sup>, *aplicar* uma norma significa pô-la em contato com os fatos, colocá-la em prática.

A seu juízo<sup>84</sup>, no que tange à qualificação dos rendimentos, a não ser no caso dos serviços civis previstos no art. 19 do Modelo/IRC<sup>85</sup>, é sempre o Estado da fonte quem aplica o tratado, razão por que somente este pode, sendo o caso, invocar a sua lei doméstica.

Ao Estado da residência, para os fins da alínea 1 do art. 23 A ou B do Modelo/IRC<sup>86</sup>, cabe no máximo aferir se o primeiro tinha mesmo – na forma

---

<sup>82</sup> A informação está em VOGEL (2003, p. 972). Neste trabalho, seguiremos as exposições do pensamento do Autor constantes de *European Taxation* e dos CDFI LXXVIIIa, ambos de 1993. Para diferenciá-los, referiremos o primeiro pelo ano e mês de sua publicação.

<sup>83</sup> 1993 (august), p. 254. No relatório do CDFI (1993, p. 609), AVERY JONES dá conceito ainda mais restritivo de aplicação, dizendo que “significa que um Estado está fazendo algo em razão do tratado que não faria com base na sua lei interna”. A se adotar esta acepção, nem o Estado da fonte aplicaria o tratado, quando este lhe atribuisse poder para tributar livremente o rendimento (i.e., sem redução de alíquota pela submissão a um teto).

<sup>84</sup> Para este parágrafo e o próximo: 1993, p. 608.

<sup>85</sup> Conforme referido por VOGEL e PROKISCH (1993, p. 78). Veja-se a letra do dispositivo: “Article 19. Government service.

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:

(i) is a national of that State; or

(ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. a) Any pension paid, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.

3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.”

<sup>86</sup> “Art. 23 A. Exemption method

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.”

“Art. 23 B. Credit method

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

da convenção e de sua própria (do Estado da fonte) lei interna – poder para tributar o rendimento, tal como ali qualificado. Ao fazê-lo, sempre na visão do Autor, não aplica o tratado, mas somente o *lê*, para verificar se a outra parte o aplicou de forma correta. Se a conclusão for positiva, fica obrigado a conceder a atenuação, ainda que, com base em sua lei interna, devesse enquadrar o rendimento em categoria intributável na origem.

Um exemplo clareia o horizonte: uma empresa residente no Estado A (que considera as *partnerships* fiscalmente opacas<sup>87</sup>) vende os direitos que detém sobre uma *partnership* estabelecida no Estado B (que as considera transparentes). O Estado B trata a operação como venda dos ativos da *partnership* (que toma como um estabelecimento permanente da empresa *partner* em seu território), tributando o *partner* pelos ganhos de capital daí decorrentes, na forma do art. 13, alíneas 1 e 2, do Modelo/IRC<sup>88</sup>.

O Estado A fica obrigado a conceder a atenuação ainda que, na forma de seu direito interno, o negócio fosse equiparável à venda das ações da empresa na *partnership* (porque considerada como entidade autônoma), gerando ganhos de capital que, *ex vi* do art. 13, alínea 5, do Modelo/IRC, não poderiam ser tributados pelo Estado B<sup>89</sup>.

Admite o AVERY JONES<sup>90</sup> que quem aplica a convenção, no sentido de fazer algo por força exclusiva desta, é o Estado da residência (que dá a

---

*b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State."*

<sup>87</sup> Segundo o *International Tax Glossary* (p. 257), *partnership* é termo que não tem um sentido unívoco em todos os países que o adotam, significando em regra uma associação de duas ou mais pessoas com as seguintes notas (contudo, renunciáveis): ausência de personalidade jurídica e de órgãos de administração separados; ânimo de lucro, que será dividido entre os *partners* em proporções definidas (ainda que o seu capital não seja dividido em ações); e responsabilidade ilimitada. A maioria dos países as trata como fiscalmente transparentes (não as tributando como pessoas jurídicas e gravando os seus lucros desde logo nas pessoas dos *partners*), mas alguns os consideram opacas (tributando-as à moda das pessoas jurídicas).

<sup>88</sup> "Art. 13. Capital gains.

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident."

<sup>89</sup> O exemplo foi retirado dos Comentários ao art. 23 do Modelo/IRC (2003, p. 240), que adotam por outros fundamentos, como adiante se verá, a solução ora discutida.

<sup>90</sup> 1993 (august), p. 255.

isenção ou o crédito). Sustenta, porém, que o faz num segundo momento lógico, depois de superada, com aceitação da solução dada pelo Estado da fonte, a questão da qualificação.

Concede ainda<sup>91</sup> que o Estado da residência requalifica o rendimento para fim de o tributar (não ficando, para tanto, preso à categorização feita na origem), mas que tal objetivo não é relacionado com o tratado, que apenas se preocupa com a garantia da atenuação<sup>92</sup>.

A solução é decerto criativa, mas o seu fundamento – conceito restrito de *aplicação* – parece-nos insustentavelmente artificial.

Com VOGEL e PROKISCH<sup>93</sup>, pensamos que há aplicação em *“toda decisão de autoridade administrativa ou judicial relativa a questão tributária em que a convenção tenha ou devesse ter sido considerada”*.

Se é assim, voltamos ao ponto de partida: qualificação do rendimento pelo Estado da residência, para efeito de atenuação da dupla tributação (que não deixa de ser aplicação do tratado), com base em sua própria lei, *ex vi* do art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC.

O passo decisivo na justificação da exegese restritiva do comando foi dado por WARD, em artigo publicado na Inglaterra em 1984, cuja essência foi reiterada em debate de 1986<sup>94</sup> e em artigo conjunto com DÉRY, incluído no *CDFI LXXVIIIa*<sup>95</sup>.

O seu mérito consistiu em enfatizar a relevância para o debate do art. 23 A e B do Modelo/IRC, e em especial da passagem *“which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State”*, relativo ao capital ou ao rendimento a que Estado da residência fica obrigado a conceder atenuação.

O cerne de sua tese está em que, se ambos os Estados concordaram com a inclusão do art. 3, alínea 2, na convenção, não é dado ao Estado da residência negar que a qualificação feita (e a tributação imposta) pelo Estado da fonte com base em sua lei interna é conforme ao tratado. Daí resulta o dever para aquele de conceder a atenuação, ainda que o seu

---

<sup>91</sup> 1993, august, p. 255.

<sup>92</sup> A afirmação, embora possa parecer errônea – já que o fim primeiro dos tratados é dividir o poder impositivo entre os Estados, por meio das normas de atribuição de competência, só depois, sendo o caso, cuidando de atenuar a dupla tributação – é correta quanto ao Estado da residência, a quem o Modelo/IRC, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 19, permite tributar a totalidade da renda de seus residentes, não importa onde obtida.

<sup>93</sup> 1993, p. 77.

<sup>94</sup> AVERY JONES, SINCLAIR, VAN RAAD, VOGEL e WARD (1986, p. 78).

<sup>95</sup> 1993, p. 259-293. Ver, em especial, p. 279-286.

próprio direito conduzisse a categorização diversa (que negasse a competência do Estado da fonte para tributar), só ficando autorizado a negar o alívio se demonstrar que o Estado da fonte interpretou mal o tratado ou a sua própria (do Estado da fonte) lei. Em síntese, a invocação da lei interna do Estado da residência fica afastada pela cláusula “*unless the context otherwise requires*”, constante do art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC. O contexto, *in casu*, é o próprio texto do art. 23 A ou B, na sólida interpretação defendida<sup>96</sup>.

A proposta – na prática, igual à de AVERY JONES, mas com melhor fundamentação do que esta – elimina praticamente todos os casos de dupla tributação e de dupla não-tributação por diversa qualificação de rendimentos decorrente do reenvio à lei interna, tendo sido consagrada nos Comentários da OCDE (ao art. 23 A e B) em abril de 2000.

De dupla não-tributação nesse quadro só se cogita quanto a tratados que adotam o sistema da isenção, já que a tributação em base universal pelo Estado da residência afasta esse risco para os que seguem o regime do crédito<sup>97</sup>. Pois mesmo nos primeiros o fenômeno fica afastado, visto que a não-tributação na origem exclui a aplicação do art. 23 A ou B (que cuida de rendimentos que *podem ser tributados* pelo Estado da fonte, segundo a lei deste), deixando o Estado da residência livre para qualificar e tributar, ainda que o seu direito leve à subsunção do rendimento em tela numa categoria que, segundo o tratado, seria tributável no outro Estado<sup>98</sup>.

Dupla tributação tampouco vai remanescer, pelas razões longamente expostas acima. Cumpre a essa altura expor e refutar a ressalva de VOGEL, que, mesmo abandonando a sua antiga teoria da competência qualificatória cumulativa – segundo a qual o Estado da residência podia negar o alívio se as suas leis apontassem para a subsunção do rendimento em categoria não-

---

<sup>96</sup> DÉRY e WARD (1993, p. 281-282).

<sup>97</sup> A única exceção que vislumbramos ocorreria se o Estado da residência qualificasse um rendimento como remuneração ou pensão pública, só tributável no Estado da fonte (ex vi do art. 19 do Modelo/IRC), e o Estado da fonte o tivesse qualificado como algo que só o Estado da residência pudesse tributar (other income, p.ex.). Conquanto se trate de caso claramente residual, não podemos concordar com WARD (in AVERY JONES, SINCLAIR, VAN RAAD, VOGEL e WARD, 1986, p. 78) em que a não-tributação decorreria da incapacidade do Estado da residência de tributar com base em sua lei doméstica, “irrespective of the treaty”, pois o Estado da residência em princípio tributaria esse rendimento de fonte estrangeira, só não o fazendo por força do art. 19 do tratado.

<sup>98</sup> A explicação, sem a ressalva da nota anterior, consta dos Comentários da OCDE ao art. 23 A e B do Modelo/IRC (2003, p. 241).



tributável pelo Estado da fonte<sup>99</sup> – para aderir à tese de DÉRY e WARD<sup>100</sup>, entende-a inapta para obviar certos casos de dupla tributação.

Parte o Autor<sup>101</sup> da distinção, que formula, entre normas de atribuição de competência *completas* e *abertas*.

Abertas são as que autorizam um Estado (normalmente o da fonte) a tributar (*“may be taxed”*), sem nada dizer sobre o comportamento que deverá ser adotado pelo outro (isenção ou creditamento), que fica a depender da versão do art. 23 adotada no tratado.

Completas são as que indicam o tratamento a ser dado a um certo rendimento ou bem por ambos os Estados, definindo desde logo que sejam tributados somente em um (*“shall be taxable only”*) e, conseqüentemente, não no outro.

Lembra, a seguir, que o art. 23 A e B do Modelo/IRC determina que o Estado da residência atenua a dupla tributação de rendimentos ou bens que *“may be taxed in the other Contracting State”*.

Assim, conclui, quando o Estado da residência, aplicando os critérios do Estado da fonte, verifica que um rendimento que também se considera apto para tributar podia ser onerado na origem, fica obrigado a conceder a atenuação.

Quando, sempre nos termos da lei do Estado da fonte, conclui que o rendimento podia ser tributado naquele, enquanto a qualificação com base em sua lei interna lhe dá competência exclusiva para gravá-lo, diz VOGEL ser discutível que fique obrigado a conceder a atenuação prevista no tratado.

Quando, porém, a qualificação com base nas leis do Estado da fonte leve à conclusão de que este tinha competência exclusiva para tributar, não se poderia obrigar o Estado da residência a conceder o alívio, visto que isso violaria a redação do art. 23 do Modelo/IRC, que fala em rendimentos que *“may be taxed”* (e não *“shall be taxable only”*) na origem.

---

<sup>99</sup> Para a antiga posição do Autor, conferir VOGEL (1997, p. 59-60); VOGEL e PROKISCH (1993, p. 79). A única concessão que fazia com vistas a evitar os “resultados inapropriados” de sua teoria era, no que se refere à qualificação dos rendimentos (ligada ao que denomina *Metatatsbestand*), e para fim de aplicação da fórmula “*unless the context otherwise requires*”, dar preferência a qualquer interpretação contextual, e não somente àquela dotada da força especial que exige para afastar a referência à lei doméstica (1997, p. 215-216).

<sup>100</sup> 2003 (February), p. 41; 2003, p. 971-973.

<sup>101</sup> 2003 (February), p. 43.



Estamos em que a diferença terminológica não tem relevância lógica. Em nossa opinião, se o rendimento, ao ver do Estado da fonte, *só podia* ser tributado ali, é claro que, do ponto de vista do Estado da residência, de todo modo *podia* ser onerado na origem, o que não o autoriza a deixar de lado o art. 23 A ou B do Modelo/IRC.

Eliminando praticamente todos os casos de dupla tributação e dupla não tributação decorrentes do reenvio à lei interna, o critério interpretativo de DÉRY e WARD, mesmo não sendo o único logicamente possível, deve impor-se sobre os demais, por ser o que melhor atende à finalidade das convenções tributárias.

Além dos próprios Autores<sup>102</sup>, também XAVIER<sup>103</sup> – que no particular adota visão semelhante, com a especificidade de que estruturada em termos de Direito Internacional Privado<sup>104</sup> – põe em relevo o elemento finalístico na interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional.

A par da qualificação dos rendimentos, outras hipóteses há em que o contexto pode levar que o Estado que aplica o tratado não observe a sua lei, como as que dizem respeito à residência ou à nacionalidade do contribuinte, que hão de ser definidas, em qualquer lugar, segundo as leis do Estado em que se alega que aquele resida, ou de que se pretenda seja ele nacional. A bem dizer, tais situações estão contempladas no texto no Modelo/IRC, arts. 4, alínea 1<sup>105</sup>, e 3, alínea 1, letra g<sup>106</sup>. Contudo, parece-

---

<sup>102</sup> DÉRY e WARD (1993, p. 282).

<sup>103</sup> 2002, p. 172-175.

<sup>104</sup> Outra particularidade da visão de XAVIER reside em que, fundado na premissa de que o escopo das convenções tributárias impõe sempre uma competência qualificatória exclusiva, vai além da teoria em exame (que admite apenas para a qualificação dos rendimentos ou bens, para efeito de atenuação da dupla tributação pelo Estado da residência), enumerando matérias qualificáveis exclusivamente com base na lei do Estado com vocação natural para as regular, o que exige abordagem casuística e em certos casos subjetiva (a nacionalidade, pela lei do Estado de cuja nacionalidade se trata; a personificação jurídica de um trust, pela lei do Estado onde constituído, etc.), e matérias qualificáveis exclusivamente pelo Estado da residência, quer com base em sua lei, quer com base naquela do Estado da fonte (2002, p. 175-185). Parece-nos que a proposta interpretativa, apesar de extremamente bem urdida, não encontra apoio em nenhum dispositivo do Modelo da OCDE/IRC. Ao contrário, por uma valorização excessiva da cláusula “unless the context otherwise requires” (associada a uma ampliação que julgamos demasiada do termo contexto), acaba por reduzir à total inutilidade o art. 3, alínea 2, contrariando o princípio do efeito útil das regras convencionais, referido acima no texto. Registramos, mais, que vários dos resultados a que chega dispensam a sua elaborada formulação, decorrendo diretamente do texto do Modelo/IRC (como se dá, v.g., com a questão da residência, que o art. 4, alínea 1, remete expressamente à lei do Estado de cuja residência se trata).

<sup>105</sup> “Article 4

*The following principles shall be observed in the application of this Convention:*

1. Where:

(a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of another Contracting State,  
or

nos que assim seria mesmo à falta de regulamentação expressa, pela impossibilidade lógica da solução contrária.

Para concluir, permitimo-nos recordar que a construção exposta neste item, embora bem urdida, evita apenas a dupla (não-)tributação causada por conflitos de qualificação de rendimentos decorrentes da diversidade das leis internas dos Estados-partes a que o tratado tenha remetido.

Nenhum lenitivo traz para as controvérsias sobre a subsunção de um rendimento em categorias de que os Estados tenham idêntico entendimento (variando o conceito que façam do fato), como no caso *Pierre Boulez*, ou das quais, mesmo no quadro de uma exegese exclusiva ou predominantemente contextual, tenham diversa compreensão (a questão de saber, por exemplo, se um escritório em funcionamento num *trailer* em movimento pelo país deve ser considerado um lugar *fixo* de negócios<sup>107</sup>).

Nem evita as divergências quanto à identificação do contribuinte, que podem levar à inaplicação do tratado, por falta de identidade subjetiva (um Estado que não conhece as *partnerships*, aplicando a sua lei interna, como lhe autoriza o art. 3, alínea 2, do Modelo/IRC, tenderá a considerar o pagamento feito a uma delas como realizado às pessoas dos *partners*).

Para todas essas hipóteses, só o procedimento amigável do art. 25 do Modelo/IRC ou outro método de solução de litígios previsto no tratado pode oferecer solução.

## 2.4. Interpretação dinâmica das convenções tributárias.

Um último tema merece atenção dentro do tema das qualificações.

Trata-se do debate sobre a identificação temporal da lei interna a que o art. 3, alínea 2, remete: se aquela em vigor ao tempo da celebração do

---

(b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of one Contracting State and an enterprise of another Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

<sup>106</sup> "Article 3, paragraph 1. For the purpose of this Convention, unless the context otherwise requires: (...)

g) the term 'national', in relation to a Contracting State, means:

(i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and  
(ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State."

<sup>107</sup> A resposta à questão será relevante para enquadrarem-se ou não os ganhos atribuíveis a este escritório como lucros de um estabelecimento permanente, tributáveis no Estado da fonte.

tratado (interpretação estática) ou se aquela outra vigente no momento da sua aplicação, ou melhor, da ocorrência do fato em discussão (interpretação evolutiva ou ambulatoria).

A doutrina majoritária sempre prestigiou a segunda solução, que veio a ser expressamente incorporada no dispositivo, por meio da cláusula *at that time*. Estamos em que essa é a solução que se impõe mesmo para os tratados que não contêm a locução adverbial de tempo, como aqueles que seguem o Modelo/SD e todos, menos dois<sup>108</sup>, dos firmados pelo Brasil em matéria de impostos sobre a renda e o capital. E isso não só porque essa é a atitude que melhor compatibiliza o tratado com o direito interno<sup>109</sup>, aliás especialmente dinâmico nessa matéria; que mais prestigia a interpretação sistemática do próprio Modelo/IRC, que, no art. 2, alínea 4, impõe aos Estados trocarem informações a respeito da evolução de suas legislações tributárias<sup>110</sup>; ou que se impõe para os dispositivos que requerem o reenvio integrativo<sup>111</sup>, mas também porque nos parece que, se a intenção fosse congelar as definições veiculadas pelas leis locais quando das negociações, muito mais lógico e eficiente seria transcrevê-las no texto do tratado.

A primazia dada, para efeito de aplicação do art. 23 do Modelo/IRC, à qualificação feita, com base em suas próprias leis, pelo Estado da fonte, põe em situação de fragilidade o Estado da residência, na hipótese de aquele, com vistas a aumentar às expensas deste a sua arrecadação, decidir alargar as definições internas das categorias convencionais que pode tributar (com ou sem exclusividade), destruindo o equilíbrio estabelecido no momento da negociação do tratado. A esta conduta, que não se confunde com o *treaty override* (já que não se trata de contrariar o texto do tratado, mas apenas

---

<sup>108</sup> As exceções são os tratados celebrados com Portugal – aprovado Decreto Legislativo nº 188/2001 e promulgado pelo Decreto nº 4.012/2001 – e com o Chile, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 331/2003 e promulgado pelo Decreto nº 4.852/2003. Confirma-se o dispositivo relevante do Tratado Brasil-Portugal:

“Art. 3, alínea 2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.”

Sem embargo de pequenas diferenças redacionais, o tratado com o Chile contém norma essencialmente igual.

<sup>109</sup> Como realça XAVIER (2002, p. 162).

<sup>110</sup> Como aponta TÔRRES (2001, p. 659). VOGEL e PROKISCH (1993, p. 64) informam que o art. 2(2) da US Treasury Model Convention determina que os Estados-partes informem um ao outro as modificações relevantes feitas em suas leis tributárias, bem como todo material relativo à aplicação do tratado, como instruções internas, consultas e decisões judiciais.

<sup>111</sup> Como lembra, sem usar essa terminologia, VOGEL (1997, p. 64).

de manipular as leis cuja aplicação ele mesmo requer), tem-se dado o nome de *treaty dodging* ou *treaty circumvention*<sup>112 113</sup>.

O instituto, embora impreciso em seus contornos, que dependem da definição do patamar a partir do qual uma modificação legislativa passa a ser definível como abusiva, funciona como um freio à interpretação ambulatoria das convenções tributárias. Os seus fundamentos são o art. 27 da CVDT<sup>114</sup> – conquanto não se possa tecnicamente falar em descumprimento do tratado – a pretensa inclusão no contexto do tratado das leis internas dos Estados-contratantes (agora definidas como aquelas em vigor no momento das negociações) e o princípio da boa-fé.

Concede-se que as partes previram e aceitaram a possibilidade de modificações nas respectivas legislações (ou não teriam convindo no art. 3, alínea 2, sobretudo após a expressa consagração no dispositivo do caráter evolutivo da referência a estas). Mas objeta-se que não poderiam concordar com alterações que negassem o objetivo principal do tratado – combater a dupla tributação à custa do igual sacrifício das partes.

Parece-nos que o argumento seria muito mais facilmente acolhido por um juiz interno do que por uma jurisdição internacional. Deveras, a violação de um tratado (e não está claro para nós que é disso que aqui se trata) só justifica a sua extinção ou a suspensão da sua execução quando consista *“na rejeição do tratado, não autorizada pela presente Convenção”* ou *“na violação de uma disposição essencial para a consecução do objeto ou da finalidade do tratado”*<sup>115</sup>.

Idênticos efeitos só podem decorrer da mudança fundamental das circunstâncias subjacentes à conclusão do acordo quando *“não prevista pelas partes”*, quando *“a existência dessas circunstâncias tenha constituído uma condição essencial do consentimento das partes em se obrigarem pelo tratado”* e quando *“essa mudança tenha por efeito a transformação radical*

---

<sup>112</sup> Ver VOGEL (1997, p. 65-67); AVERY JONES (1993, p. 609-610); SINCLAIR (in AVERY JONES, SINCLAIR, VAN RAAD, VOGEL e WARD, 1986, p. 85); DÉRY e WARD (1993, p. 285).

<sup>113</sup> A noção é incorporada aos Comentários da OCDE ao Modelo/IRC, como se verifica no seguinte parágrafo, referente ao art. 3, alínea 2:

*“13. Consequently, the wording of paragraph 2 provides a satisfactory balance between, on the one hand, the need to ensure the permanency of commitments entered into by States when signing a convention (since a State should not be allowed to make a convention partially inoperative by amending afterwards in its domestic law the scope of terms not defined in the Convention) and, on the other hand, the need to be able to apply the Convention in a convenient and practical way over time (the need to refer to outdated concepts should be avoided).”* (2003, p. 76).

<sup>114</sup> *“Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno como justificativa para o inadimplemento de um tratado.”*

<sup>115</sup> CVDT, art. 60, alínea 3, letras a e b.

da natureza das obrigações ainda pendentes de cumprimento em virtude do tratado”<sup>116</sup>. A aferição do cumprimento dessas condições é tão estrita que, segundo DIHN, DAILLIER e PELLET<sup>117</sup>, nenhuma decisão de uma corte internacional, arbitral ou permanente, jamais declarou extinto um tratado por esse motivo.

No caso do *treaty dodging* em matéria tributária, parece-nos evidente não estarem configurados os requisitos, seja do art. 60, seja do art. 62, da CVDT, impondo-se a solução negocial ou, no limite, a denúncia do tratado.

### BIBLIOGRAFIA

AVERY JONES, John F., CBE. *Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation*. In: European Taxation. Amsterdam: IBFD, 1993 (august).

AVERY JONES, John F., CBE. *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*. In: Bulletin – Tax Treaty Monitor. Amsterdam: IBFD, 2002 (march).

AVERY JONES, John F., CBE. *The “One True Meaning” of a Tax Treaty*. In: Bulletin – Tax Treaty Monitor. Amsterdam: IBFD, 2001 (june).

AVERY JONES, John F., CBE. *United Kingdom*. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIIIa, subject 1: *Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

AVERY JONES, John F. CBE, SINCLAIR, Ian, Sir. RAAD, Kees van. VOGEL, Klaus. WARD, David. *Interpretation of Tax Treaties*. In: Bulletin. Amsterdam: IBFD, 1986 (February).

BAUMGARTNER, Max. *Suisse*. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. XVIII, 2e. sujet: *Interprétation judiciaire des conventions de doubles impositions et nécessité ou opportunité d'une juridiction fiscale internationale*. Zürich: Imprimerie Berichthaus, 1951.

DAILLIER, Patrick. DIHN, Nguyen Quoc. PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 4 ed. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

---

<sup>116</sup> CVDT, art. 62, alínea 1, *caput* e letras *a* e *b*.

<sup>117</sup> 1999, p. 286.

DÉRY, Jean-Marc. WARD, David. *Canada. In: Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIIIa, subject 1: *Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

GODÓI, Marciano Seabra de. *Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro. In: Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. II. Coord.: LUÍS EDUARDO SCHOUERI. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOUTHIERE, Bruno. *Les Impôts dans les Affaires Internationales*. 5 ed. Levallois: Éditions Francis Lefebvre, 2001.

International Tax Glossary. 4 ed. Amsterdam: IBFD, 2001.

KOCH, Karl. *Rapport Général. In: Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXVIa, 1er. sujet: *Procédure amiable – procédure et pratique*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Internacional Público*. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

MICHEL, Jean. *Rapport Général. In: Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. XVIII, 2e. sujet: *Interprétation judiciaire des conventions de doubles impositions et nécessité ou opportunité d'une juridiction fiscale internationale*. Zürich: Imprimerie Berichthaus, 1951.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris-Amsterdam: OECD-IBFD, 2003.

REZEK, J. F. *Direito dos Tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

REZEK, J. F. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ROCHA, Roberto Paraíso. *Brazil. In: Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIIIa, subject 1: *Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

RODRÍGUEZ, Alegría Borrás. *Los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición desde el Punto de Vista de la Teoría General de los Tratados Internacionales. In: Estudios de Doble Imposición Internacional*. Colección Fiscalidad Internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda, 1979.

SACCHETTO, Claudio. *Le Fonti del Diritto Internazionale Tributário*. In: *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Coord. VICTOR UCKMAR. 2 ed. Padova: CEDAM, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 54. São Paulo: Dialética, 2000 (março).

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional das Rendas das Empresas*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VOGEL, Klaus. *Conflicts of Qualification: the Discussion is not Finished*. In: *Bulletin – Tax Treaty Monitor*. Amsterdam: IBFD, 2003 (february).

VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. 3 ed. The Hague: Kluwer Law International, 1997.

VOGEL, Klaus. *Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação*. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. II. Coord.: LUÍS EDUARDO SCHOUERI. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VOGEL, Klaus. PROKISCH, Rainer. *General Report*. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIIIa, subject 1: *Interpretation of Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil – Tributação das Operações Internacionais*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.