AILTON CLÁUDIO RIBEIRO

Conflitos de qualificação na aplicação de convenções para evitar a dupla tributação de renda e capital: delimitação conceitual e análise de propostas de solução.

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado *Strictu Sensu* em Direito da Universidade Católica de Santos para obtenção do título de Mestre em Direito

Área de Concentração: Direito Internacional

Orientador: Prof. Dr. José Augusto Fontoura Costa

Santos
2005

FOLHA DE APROVAÇÃO

Ailton Cláudio Ribeiro

Conflitos de qualificação na aplicação de convenções para evitar a dupla tributação de renda e capital: delimitação conceitual e análise de propostas de solução.

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado *Strictu Sensu* em Direito da Universidade Católica de Santos para obtenção do título de Mestre em Direito

Área de Concentração: Direito Internacional

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. .....

Instituição: ..... Assinatura: .....

Prof. Dr. .....

Instituição: ..... Assinatura: .....

Prof. Dr. .....

Instituição: ..... Assinatura: .....

A Silvana, minha esposa e a Sofia, minha filha, com muito amor e carinho.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. José Augusto Fontoura Costa pela orientação segura, objetividade, crítica estimulante e pela generosidade ao compartilhar seu vasto conhecimento.

Ao Prof. Dr. Fernando Fernandes da Silva pelas críticas e apoio na elaboração desta dissertação.

À Universidade Católica de Santos por contribuir para o meu crescimento intelectual e também aos demais mestrandos pela amizade e pelos momentos de realização pessoal que compartilhamos.

RESUMO

RIBEIRO, Ailton C. **Conflitos de qualificação na aplicação de convenções para evitar a dupla tributação de renda e capital: delimitação conceitual e análise de propostas de solução.** 2005. 141 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Mestrado *Strictu Sensu* em Direito, Universidade Católica de Santos, Santos, 2005.

Conflitos de qualificação surgem quando os Estados contratantes divergem na aplicação de convenções para evitar a dupla tributação de renda e capital, em razão de diferenças do seu direito interno ou na ponderação da situação fática. Os termos problema das qualificações e conflito de qualificação têm origem no Direito Internacional Privado e, com adaptações, foram adotados no campo do Direito Internacional Tributário, contudo, não houve elaboração teórica rigorosa de conflitos de qualificação, nem uma distinção entre conflito de qualificação e problema das qualificações. Não há consenso quanto às definições e as classificações dos conflitos de qualificação. O objetivo deste trabalho é explicitar as diferenças em relação ao significado dos termos problema das qualificações e conflito de qualificação no Direito Internacional Tributário e também verificar se conflito de qualificação pode ser expresso pela via conceitual ou por um tipo. Uma crítica às propostas de Alberto Xavier e Paulo Caliendo ao problema das qualificações, diante da necessidade de distinção conceitual, uma revisão crítica das classificações elaboradas pela doutrina e a nova proposta de solução da OCDE têm por fim comprovar que esquemas elaborados se exauriram.

Palavras-chaves: Conflito de qualificação. Convenções. Dupla tributação. Interpretação. Problema das qualificações. Procedimento amigável. Qualificação. Subsunção.Tipo.

RIBEIRO, Ailton C. **Conflicts of qualification on application of double taxation conventions: conceptual delimitation and analysis of solution proposals.** 2005. 141 f. Dissertation (Master Degree) – Master in Law Program, Universidade Católica de Santos, Santos, 2005.

ABSTRACT

Conflicts of qualification come out when contracting States disagree on double tax treaty application, due differences between their domestic laws or factual situation evaluation. The terms problem of qualification and conflict of qualification have taken both from International Private Law and moved to International Tax Law without a suitable theoretical development, that explains the misunderstanding among scholars on defining a concept or sort scheme concerning conflict of qualification. The goals of this work are to achieve a sharp difference between both terms above and check wheter conflict of qualification expresses a concept or type. A critical review to the Alberto Xavier´s and the Paulo Caliendo´s aproaches to problem of qualification, besides a historical review of classificatory schemes and OECD new aproach go toward a conclusion: the major frameworks about conflicts of qualification have past, they don't give all answers.

Keywords: Conflict of qualification. Convention. Double taxation. Problem of qualification. Mutual agreement. Qualification. Subsuntion. Type.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 10
1.1 JUSTIFICATIVA PARA ESCOLHA DO TEMA 10
1.2 COLOCAÇÃO DO PROBLEMA 11
1.3 OBJETIVO 13
1.4 METODOLOGIA 13
2 A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL 15
2.1 CONCEITO 15
2.2 CAUSAS DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL 17
2.3 A DUPLA NÃO-TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL 19
2.4 MEDIDAS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E CAPITAL 19
2.5 MEDIDAS UNILATERAIS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO 20
2.5.1 MÉTODO DO CRÉDITO 20
2.5.2 MÉTODO DA ISENÇÃO 21
2.6 MEDIDAS BILATERAIS 22
2.6.1 MODELOS DE CONVENÇÃO 24
3 O MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE 26
3.1 HISTÓRICO 26
3.2 PARALELO COM O MC-ONU 28
3.3 CONTEÚDO E ELEMENTOS 29
3.4 ESTRUTURA DAS CDTS QUE SEGUEM O MC-OCDE. 31
3.5 PROBLEMAS RELATIVOS À ESTRUTURA DO MC-OCDE 32
3.5.1 MÉTODO DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA 32
3.5.2 OS TIPOS, CONCEITOS E AS ESPÉCIES DE RENDA DO MC-OCDE 33
4 INTERPRETAÇÃO DE CDT 40
4.1 INTERPRETAÇÃO SEGUNDO OS MÉTODOS DO DIREITO INTERNO 40
4.2 AS CDT E A CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE DIREITOS DOS TRATADOS 43
4.3 A IMPORTÂNCIA DO MODELO DA OCDE E DOS COMENTÁRIOS 47
4.4 O ART. 3^{O}, § 2^{O} DO MC-OCDE 51
4.5 INTERPRETAÇÃO ESTÁTICA OU DINÂMICA 60
4.6 COMPARAÇÃO COM OUTRAS CONVENÇÕES TRIBUTÁRIAS 61
5 CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO 63
5.1 QUALIFICAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO 63
5.2 PROBLEMAS DAS QUALIFICAÇÕES E CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL PRIVADO – UMA DISTINÇÃO CONCEITUAL. 68
5.3 PROBLEMA DE QUALIFICAÇÃO E CONFLITO DE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO 75
5.4 UMA DELIMITAÇÃO CONCEITUAL PARA CONFLITO DE QUALIFICAÇÃO. 77
5.5 CRÍTICA ÀS CONCEPÇÕES DE ALBERTO XAVIER E PAULO CALIENDO SOBRE PROBLEMA DE QUALIFICAÇÃO 86
5.6 CLASSIFICAÇÕES DOS CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NO DIT 92
6 PROPOSTAS DE SOLUÇÃO PARA OS CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO 104
6.1 A NOVA SOLUÇÃO DA OCDE 104
6.1.1 ANTECEDENTE 104

6.1.2 A ABORDAGEM DA NOVA SOLUÇÃO 107
6.2 CRÍTICAS À NOVA SOLUÇÃO DA OCDE 109
6.3 PROCEDIMENTO AMIGÁVEL 116
6.3.1 IMPLEMENTAÇÃO DO MAP 118
6.3.2 RESULTADO E EFEITOS DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL 121
7 A TRIBUTAÇÃO DE ROYALTIES E UM CASO DE CONFLITO DE QUALIFICAÇÃO EM CDT DO BRASIL 124
CONCLUSÃO 130
BIBLIOGRAFIA 134

ABREVIATURAS

AD .....Ato Declaratório
CDT .....Convenção para evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital
CAF .....Comitê de Assuntos Fiscais
CF/88 .....Constituição Federal de 5 de outubro de 1988
CIDE.....Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico
COSIT.....Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal
CSLL .....Contribuição Social sobre lucro Líquido
CTN .....Código Tributário Nacional (Lei n 5.172 de 31 de outubro de 1966)
CVDT .....Convenção de Viena para o Direito dos Tratados
DIP.....Direito Internacional Público
DIPr .....Direito Internacional Privado
DOU .....Diário Oficial da União
EF .....Estado da Fonte
ER .....Estado de Residência
FDI.....Investimento Estrangeiro Direto (do inglês f*oreign direct investiment*)
IBET .....Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
IFA.....International Fiscal Association
INPI .....Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IRRF .....Imposto de Renda Retido na Fonte
LICC .....Lei de Introdução ao Código Civil
MAP .....Procedimento Amigável (do inglês *mutual agreement procedure*)
MC – OCDE .....Modelo de Convenção da OCDE
MC-ONU .....Modelo de Convenção da ONU
MF .....Ministério da Fazenda
OCDE .....Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU .....Organização das Nações Unidas
Port .....Portaria
RIR/99 .....Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, publicado no DOU em 29 de março de 1999 e retificado em 17 de junho de 1999)
SRF .....Secretaria da Receita Federal
STF .....Supremo Tribunal Federal
STJ .....Superior Tribunal de Justiça

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA PARA ESCOLHA DO TEMA

O tema conflitos de qualificação no Direito Internacional Tributário é relevante pelos seguintes fatores:

a) A escassez de estudos de autores brasileiros que tratem especificamente do tema, tendo como referência o ordenamento jurídico brasileiro. Constata-se que há poucos artigos e alguns tópicos de trabalhos de cunho mais abrangente sobre Direito Tributário Internacional;

b) Na literatura de modo geral, os termos conflito de qualificação e problema das qualificações são tratados com pouco rigor científico, na maioria das vezes os dois termos são intercambiados como se fossem sinônimos. Um motivo pelo qual se atribuem os fracassos nas tentativas de sistematização do tema;

c) A eliminação de conflitos tributários, particularmente os que levem a dupla tributação é parte do processo de integração econômica do Brasil tanto em escala regional quanto em escala global. Integração regional é uma das linhas de pesquisa da área de concentração em Direito Internacional do programa de Mestrado da Universidade Católica de Santos;

d) O autor pertence ao quadro de Auditoria Fiscal da Secretaria da Receita Federal, atua na fiscalização de imposto de renda há 11 anos, entende que seu conhecimento prático torna mais fácil a compreensão do tema e permitirá que aprofunde seus conhecimentos teóricos.

1.2 COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

A atividade denominada "qualificação" tem no ramo do Direito Internacional Privado um significado que carece de uma elaboração teórica mais consistente. Do mesmo modo, no Direito Tributário Internacional, que nos seus primórdios extraiu o termo "qualificação" do Direito Internacional Privado, existem também certas divergências nas definições de qualificação e sua relação com a interpretação das regras jurídicas aplicáveis a um caso concreto.

Então, encontrar uma definição de qualificação que seja consistente com as etapas que as autoridades de um determinado Estado percorrem para aplicar a convenção a uma situação de fato é uma etapa intermediária à solução das questões principais.

No campo do Direito Internacional Privado e também no Direito Tributário Internacional, encontram-se as locuções "problemas das qualificações" e "conflitos de qualificação", sem que na maioria das vezes se atente para uma distinção precisa entre elas.

Os três exemplos abaixo ilustram o grau de divergência sobre uma expressão e outra:

1. Há quem defina conflitos de qualificação como os problemas que nascem da interpretação e aplicação de uma convenção internacional, ocorrem quando um bem tributável for enquadrado em dispositivos distintos da convenção;

2. Outra definição é o problema da qualificação como a dupla valoração de uma situação da vida à luz de leis integradas em grupos heterogêneos, leis internas e tratados;

3. E há quem só fale em problema de qualificação em Direito Tributário Internacional se uma expressão da convenção refere-se ao direito interno dos Estados contratantes, e se a expressão tem significados distintos nos respectivos ordenamentos jurídicos. Na mesma

linha de pensamento, os conflitos de qualificação ocorrem quando dois Estados tratam distintamente, para fins de tributação, uma mesma situação de fato.

É imperativo examinar o conteúdo do conceito de “conflitos de qualificação” e dos chamados "problemas das qualificações" e explicitar o porquê distinguí-los.

É fundamental definir conceitos jurídicos e também agrupá-los segundo características comuns, em categorias, sendo que uma categoria é submetida a um determinado conjunto de regras de direito. O direito lança mão de conceitos e os agrupa em categorias, e estas, por seu caráter ordenador, permitem identificar a partir de um dado fenômeno o conjunto de regras jurídicas que incidem para aquela categoria em que se enquadra o fenômeno, bem como as conseqüências jurídicas que opera quando ocorre.

1. No que tange aos conflitos de qualificação no Direito Tributário Internacional, são classificados segundo critérios, por exemplo, de localização do termo na convenção até as etapas dos processos de interpretação e qualificação. A solução para os conflitos de qualificação passa por duas questões: o “como qualificar” e “quem é competente para qualificar”. Daí derivam as opções apontadas para a solução de tais conflitos: a vinculação à qualificação da fonte, a proposta da OCDE; a proposta de Alberto Xavier que denomina de qualificação segundo a “vocação natural” e outros mecanismos tais como procedimento amigável e arbitragem.

O presente estudo toma o Estado brasileiro como referência, bem como as convenções para evitar a dupla tributação da renda e capital por ele ratificadas. Pretende-se aqui analisar tão somente os limites das soluções na forma como se apresentam às autoridades brasileiras, se compatíveis ou não e em que grau com o ordenamento jurídico interno e o convencional.

1.3 OBJETIVO

Em síntese, busca-se neste trabalho responder às seguintes questões:

1. Definir qualificação e o que a distingue da interpretação, objetivo mediato;

2. Definir conflitos de qualificação e a diferença entre eles e os problemas das qualificações. No momento pode-se afirmar que há conflito de qualificação;

3. Depurar a classificação de conflitos de qualificação, responder se os conflitos originados por divergência de interpretação pertencem à classe "conflitos de qualificação", uma vez que qualificação é distinta da interpretação;

4. Analisar a viabilidade da solução proposta pela OCDE e solução via procedimento amigável;

5. Apresentar um caso de conflito de qualificação no caso de convenção ratificada pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

1.4 METODOLOGIA

Para atingir os objetivos deste trabalho o autor utiliza os conceitos, princípios, a doutrina do Direito Internacional Tributário, a teoria das qualificações do Direito Internacional Privado e a análise da convenção-modelo da OCDE para extrair comparativamente os conceitos de problema de qualificação e conflito de qualificação no campo das convenções tributárias.

A definição de dupla tributação da renda é a chave para entender por que o conflito de qualificação nasce no caso concreto, e a crítica à noção de subsunção é fundamental ao entendimento dos critérios classificatórios dos conflitos de qualificação.

Por fim, análise das soluções comporta em verificar os limites constitucionais e legais das autoridades competentes brasileiras na utilização dos mecanismos da convenção tributária e de Direito Internacional Tributário.

2 A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

2.1 CONCEITO

A definição mais difundida na literatura[1] de *dupla tributação jurídica* é denominada *regra das quatro identidades*. Segundo esta definição, ocorre a *dupla tributação jurídica* quando dois ou mais Estados impõem os mesmos impostos sobre idênticas situações fáticas, em idêntico período e à mesma pessoa tributável. Convém para melhor entendimento uma breve análise destes quatro elementos:

a) Identidade de pessoas tributáveis é o critério utilizado para distinguir a *dupla tributação econômica* da *dupla tributação jurídica*, visto que a última para ocorrer exige que se trate de idênticas pessoas tributáveis[2];

b) No segundo critério, compreende-se como a *situação fática* os elementos descritivos dos fatos ocorridos que têm relação de correspondência com os elementos constitutivos da *hipótese legal de incidência* do imposto. Fatos que uma vez ocorridos dão surgimento à *obrigação tributária*. A *dupla tributação jurídica* caracteriza-se então pela sobreposição

[1] OECD, Model tax convention on income and capital, cond. ver., Paris, 28 january 2003, p. 7.

[2] Manuel Pires, International juridical double taxation of income, series on international taxation, nº 11, Deventer: Kluwer, 1989, p. 16. Se um dos Estados adota o conceito de substituto tributário associado à retenção de tributo na fonte, surgirá a dificuldade em se interpretar a identidade de sujeitos passivos tributários. O que pode ser superado pelo entendimento, que o contribuinte continua a ser o substituído.
Jean-Pierre Le Gall, General Report in International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal, vol. 80a, The Hague: Kluwer, 1995, p. 662-664. Outro problema ocorre com as sociedades de pessoas (partnerships). O denominado critério da transparência, há Estados que não reconhecem como entidades responsáveis por tributos, as participações societárias, termo que abarca sociedades de responsabilidade limitada, sociedades em nome coletivo etc. Nesta condição, os Estados atribuem aos sócios a parcela do rendimento auferido pela participação e a co-respectiva responsabilidade sobre o tributo que incide sobre aquela parcela. Não há entre os Estados um tratamento uniforme, pode-se verificar diferenças quanto ao reconhecimento da personalidade jurídica, atribuição da responsabilidade tributária e dos deveres quanto às obrigações acessórias.

de pretensões tributárias[3]. Objeto tributário é o bem tributário com o conteúdo e extensão da realização do *suporte fático*[4]. A técnica do *suporte fático* apreende o bem tributário de diferentes maneiras, como acontecimento: renda, herança, doações, objeto físico, como capital, posse de imóvel, etc. Não importa a qual dos diferentes bens jurídicos se refira o suporte fático, o imposto sempre incidirá sobre uma manifestação de capacidade contributiva, seja renda, capital ou consumo[5].

c) Quanto à identidade de impostos, entenda-se aqui que o mais apropriado é falar em similaridade, pois não há uniformidade de entendimento em relação a um critério que informe em relação quanto a dois impostos serem idênticos: a mesma base de cálculo ou sua classificação no sistema tributário interno como elemento preponderante[6]. Dada a diferença entre os sistemas tributários dos vários Estados, é pouco provável que haja dois impostos com idênticas bases de cálculo[7];

d) A identidade de período de tributação também gera dúvidas, pois existem dois modos pelos quais se entende "mesmo período"; uns entendem que é aquele no qual a renda é

[3] Heleno Tôrres, Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2ª ed. ver. atual e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 377. O termo *dupla tributação* sofreu críticas de Heleno Tôrres. Argumenta aquele professor que o fenômeno impositivo pode ocorrer com mais que duas soberanias a reivindicar impostos. O termo correto é ao seu ver pluritributação que engloba todas as cumulações de pretensões tributárias independente do número de Estados envolvidos. Reconheça-se a relevância do argumento de Heleno Torres, mas para os fins deste trabalho mantém-se a expressão *dupla tributação*, por duas razões: uso consagrado e a maioria das convenções para tratar do fenômeno pluriimpositivo são bilaterais.

[4] Amílcar Falcão, Fato gerador da obrigação tributária, 6ª ed., Rio de Janeiro:Forense, 1999, p. 3. A tributação não incide sobre o objeto, mas decorre de uma situação descrita que guarda relação com determinado objeto

[5] Klaus Tipke, Steuerrecht, 17. völl., über., Aufl., Köln: O. Schmidt, 2002, p. 166.

[6] Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação in Contribuições de intervenção no domínio econômico, p. 102-103. As contribuições para intervenção no domínio econômico estão previstas no art. 193 da Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal no art. 174 dispõe sobre o conceito de intervenção econômica do Estado. A CIDE sobre royalties foi instituída pela Lei n 10.168/2000. Há a alíquota de 10% sobre os valores pagos, creditados, remetidos a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, à título de remuneração (art. 2º § 2º e § 3º).

[7] Estabelecer qual é o grau de semelhança suscita dúvidas, por exemplo, se em relação ao Brasil, a Contribuição Social sobre o Lucro seria similar ao imposto sobre a renda e se a CIDE Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico que entre as hipóteses de incidência encontra-se o pagamento de royalties ao exterior, e portanto similar a imposto de renda na fonte por pagamento de royalties.

produzida e não aquele no qual é realizada ou mesmo o exercício. Nos casos de tributos não-periódicos, deve haver identidade do momento de ocorrência dos fatos (situação fática) que corresponda à hipótese de incidência do imposto.

A *dupla tributação econômica* não se deve considerar como pertencente ao mesmo gênero da *dupla tributação jurídica*. Aquela representa a carga acumulada de impostos que recai sobre um mesmo objeto, em decorrência dos impostos que lhe aplicam dois Estados, sem importar que o sujeito seja o mesmo.

2.2 CAUSAS DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Niboyet afirmou que a dupla tributação jurídica tem como causa um conflito positivo de pretensões tributárias de dois ou mais Estados, que reivindicam a atribuição impositiva sobre o mesmo elemento reditual ou bem patrimonial de um mesmo contribuinte[8]. Manuel Pires relaciona como causas de tais conflitos[9]:

a) Legislações que utilizam elementos de conexão distintos, países que utilizam o elemento de conexão subjetivo e tributam residentes ou nacionais todas as rendas por eles obtidas (princípio da universalidade); por outro lado, outro Estado adota o princípio da territorialidade de forma a abranger toda a renda proveniente de seu território, incluída a de não-residentes. Da sobreposição dos dois sistemas pode surgir a dupla tributação internacional. Outra possibilidade é os Estados adotarem como elemento de conexão subjetivo, a residência e a nacionalidade, e atingir a mesma pessoa; novamente tem-se uma condição de sobreposição de sistemas tributários;

[8] J. P. Niboyet, Les doubles impositions au point de vue juridique, Recueil de Cours, 1930, p.14-22.
[9] Manuel Pires, op. cit., p. 66-69.

b) Legislações idênticas com diferenças de soluções. Por exemplo, quando ambos os Estados adotam como elemento de conexão pessoal a nacionalidade, pode ocorrer que um Estado adote o critério do *jus sanguinis* e outro o do *jus solis* como vínculo a seus nacionais e ao final o mesmo sujeito ser alcançado pela tributação de ambos. Quando dois ou mais países adotam como *elemento de conexão*, a localização do bem ou território, podem surgir divergências na determinação do local da obtenção da renda, particularmente nos casos em que as atividades se desenrolam em sucessivas etapas em mais de um país, um Estado pode adotar o critério financeiro (onde foi pago o rendimento) e outro Estado, o critério econômico (onde a renda foi obtida).

Alegria Borrás acrescenta como causa da dupla tributação, as diferenças na forma de determinar a base de cálculo que exemplifica com método de apuração da renda, lucro presumido em contraposição ao lucro real ou quando os países atribuem dedutibilidades diversas aos mesmos componentes da base de cálculo dos impostos que incidem de um lado e do outro sobre a mesma situação fática[10]. A causa que Borrás aventa é de dupla tributação econômica que, como exposto acima, não pertence à mesma classe de fenômenos que a *dupla tributação jurídica*.

Manuel Pires acrescenta a possibilidade de a dupla tributação internacional originar-se mesmo quando os *elementos de conexão* e os princípios de tributação são idênticos; porém as situações fáticas são aplicadas em normas distintas das respectivas legislações, dá os exemplos com rendimentos que em um Estado é classificado como dividendos e em outro como ganho de capital[11].

[10] Alegria Borrás, La doble imposicion: problemas juridico internacionales – Estúdios de Hacienda Pública, Madrid: 1974, p. 24.
[11] Manuel Pires, op. cit., p. 68.

2.3 A DUPLA NÃO-TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Afora os conflitos positivos de pretensões tributárias, fala-se também em conflitos negativos ou vácuos de pretensões . Se os primeiros conduzem à dupla tributação jurídica, os segundos, à dupla não-tributação, quando nenhum Estado exige imposto sobre uma situação fática com elemento de estraneidade.

Ocorre a dupla não-tributação na situação em que as legislações tributárias internas de dois ou mais Estados não exercem quaisquer imposições sobre a situação fática seja por *imunidade* seja por *isenção* ou mesmo *não-incidência*. Outra possibilidade de ocorrência é aquela que decorre de tratados bilaterais ou multilaterais que em sua aplicação os Estados contratantes acabam por excluir de tributação a situação de fato tanto no Estado da fonte quanto no Estado de residência, o que será visto com mais detalhes adiante[12].

2.4 MEDIDAS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E CAPITAL

As medidas para eliminar a *dupla tributação* podem ser classificadas segundo a fonte de onde emanam. As medidas poderão ser[13]: unilaterais, quando previstas no ordenamento jurídico interno de cada país ou multilaterais as que são estipuladas em convenções para eliminar a *dupla tributação* - CDT.

[12] Alberto Xavier, Direito tributário internacional do Brasil, 6ª ed., atual., Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 45-47.
[13] Fernando Serrano Antón, Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación, Revista de Direito Tributário, nº 79, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 145.

2.5 MEDIDAS UNILATERAIS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

2.5.1 Método do crédito

Método do crédito ou imputação consiste em que o Estado da residência considera o imposto pago no Estado da fonte, como se fora pago a ele próprio. Quando o imposto pago no Estado de residência supera o montante pago no Estado da fonte, somente a diferença é que será cobrada pelo primeiro. Caso contrário, o Estado da residência não cobrará imposto algum.

Se o crédito do imposto pago no Estado da fonte for totalmente dedutível do imposto a pagar no Estado de residência, tem-se o método de crédito integral (*full credit*). O crédito pode ser limitado ao que se deveria pagar pelos rendimentos no Estado de residência, o que é chamado método da imputação ordinária (*ordinary credit*).

Os Estados que exportam capital têm diante de si, além da tributação que seus residentes sofrem no outro Estado, a tributação que ele próprio aplica, o que acarreta dupla tributação e desvantagem em relação àqueles que investem no próprio Estado de residência. Como alternativas para minimizar a dupla tributação, o Estado de residência tem como mecanismos: o *crédito do imposto* pago no exterior em relação ao imposto a pagar em relação ao total da renda.; a *isenção* da renda do investimento e a *dedução*, ou seja, permite subtrair do total da renda tributável, o montante pago no exterior.

Há também as chamadas cláusulas *tax sparing*, crédito por imposto não pago. O Estado de residência permite o crédito do imposto fictício no Estado da fonte, esse imposto ficticio (não cobrado) é um incentivo fiscal. A cláusula *tax sparing* é alvo de críticas, em especial nos Estados Unidos da América, o que tem dificultado que aquele país conclua uma CDT com o Brasil.

Diversa é a cláusula *matching credit*, o Estado de residência permite a imputação de um imposto calculado com uma alíquota superior àquela aplicada pelo Estado da fonte, independente de haver ou não incentivo fiscal neste segundo. Trata-se de medida unilateral do Estado da residência.

2.5.2 Método da isenção

O Estado de residência desonera de tributação determinados tipos de rendimentos de fonte estrangeira. O Estado de residência pode considerar um rendimento isento para fins de aplicação de progressividade, isto é o rendimento isento compõe a base de cálculo no momento da determinação da alíquota a aplicar, mas é subtraído no momento do cálculo do *quantum* devido. A isenção integral praticada pelo Estado de residência coloca em situação de igualdade o investidor estrangeiro e os residentes no Estado da fonte.

A isenção reconhecida em conseqüência de uma convenção desloca a um dos Estados contratantes o direito de tributar determinados tipos de rendimentos e também a possibilidade de aplicar-se isenção com progressividade.

Estados receptores de investimento (importadores de capital) tendem a tributar o mínimo possível ou até não tributar o investimento estrangeiro, partindo das premissas que investimentos estrangeiros elevam o nível de bem-estar do Estado receptor e que o mercado internacional de capitais é competitivo. Se a economia do Estado é pequena em relação a economia global e não oferece um retorno aos investimentos muito acima da média mundial, então o nível de tributação afetará esse retorno e por conseqüência a atratividade ao investimento estrangeiro.

Visto em uma escala de incentivo ao investimento realizado no exterior, o método de isenção é o que propicia maior incentivo, seguido pelo método do crédito e por último o da dedução; pois quanto menor o montante tributável maior a propensão a investir no exterior. Se um investidor

decidir investir no exterior ou no Estado de residência, para um mesmo nível de retorno de investimento será indiferente se o Estado de residência aplicar a dedução dos impostos pagos no exterior, a chamada neutralidade nacional.

2.6 MEDIDAS BILATERAIS

A finalidade das CDTs que consta do preâmbulo das convenções é eliminar a dupla tributação e a evasão fiscal internacional. Em relação à primeira, sua eficácia está em coordenar os termos em que se dará a aplicação de impostos pelos Estados contratantes e a redistribuição entre eles de receita tributária. O combate à evasão fiscal se dá por meio dos mecanismos de troca de informações previstos na própria CDT.

Contudo, as CDT têm finalidade mais abrangente do que eliminar a dupla tributação. Elas também são utilizadas para eliminar a dupla não-tributação. A dupla não-tributação é indesejada, pois não só afeta a arrecadação dos impostos em ambos os Estados contratantes, como também afeta a competitividade, em relação entre residentes e não residentes no Estado da fonte.

Ressalte-se que deve haver cláusula que elimine na CDT a dupla isenção, não se pode utilizar para fins de interpretação (método teleológico) a eliminação da dupla não-tributação como objeto e finalidade da convenção[14].

As CDT garantem aos investidores que os níveis de tributação se manterão estáveis segundo as obrigações assumidas na convenção. O que antes era direito do Estado da fonte, alterar as alíquotas de tributação de renda e capital, passa na vigência de uma CDT a ser atenuado pelo que ficou concertado na convenção. A CDT representa estabilidade de regras e assim, maior

[14] Michael Lang, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und doppelten Nichtbesterung als DBA-Auslegungmaxime?, Internationales Steuerrecht, Heft 18, Berlin, IFA, 2002, p. 610.

segurança jurídica em relação em relação à ausência de CDT, situação na qual Estados adotam medidas unilaterais[15] livres de quaisquer restrições.

Outra vantagem é que as CDTs alteram que o Estado de residência consegue a tributação exclusiva de espécies de renda as quais no mecanismo unilateral o Estado receptor tributaria normalmente.

Quando há assimetria no fluxo de investimentos entre os Estados contratantes, o Estado exportador de capital extrai redução de alíquotas de imposto do Estado da fonte, o que redunda em um nível de tributação mais baixo que há apenas com medidas unilaterais. Assimetrias de investimento estrangeiro ocorrem com freqüência quando há um país desenvolvido de um lado e outro em desenvolvimento do outro[16].

As CDTs permitem aos Estados que ao concluí-las adotem tratamento tributário seletivo aos outros Estados, considerados aos pares (convenções bilaterais) ou grupos de Estados (multilaterais)[17]. Medidas unilaterais ao aliviar a dupla tributação não fornecem essa via, pois contemplam indistintamente os não-residentes.

---

[15] Tsilly Dagan, The tax treaties myth, Journal of International Law and Politics, Vol. 32, No. 939, 2000, disponível em :<http://ssrn.com/abstract=379181>, acesso em: 16/12/04, passim.

[16] Richard Chisik, Ronald B. Davies, Asymmetric FDI and tax-treaty bargaining: theory and evidence, University of Oregon Economics Department Working Papers 2001-2, revised 01 Jun 2002. Disponível em: <http://economics.uoregon.edu/papers/UO-2001-2_Chisik_Asymmetric_FDI.pdf>, acessado em: 12/05/05, p. 23-24. Os dois autores concluem com base em dados empíricos que quanto maior a assimetria do FDI entre dois países reciprocamente considerados, à medida que o nível de investimento aumenta, na negociação da convenção passa da cooperação para barganha. Maior a assimetria maior o nível das alíquotas de impostos.

[17] Javier Lasso Peña, Jérome van Staden, The treatment of outbound service fee payments under the Brazilian double tax conventions part two, Intertax, v. 28(11), Amsterdan, Kluwer, 2000, p. 452. Os dois autores mostram as diferenças de tratamento dos pagamentos de royalties e serviços de consultoria financeira nas CDT do Brasil.

2.6.1 Modelos de convenção

O modelo de convenção mais difundido é o elaborado pela OCDE Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico. Em relação a ele que serão feitas análises posteriores, pois é o modelo que o Brasil adota para suas CDTs. O Brasil concluiu 22 CDTs com os seguintes países[18]:

a) Alemanha (Decreto Legislativo nº 92/1975, Decreto nº 76.988/1996, Portaria nº 43/1976, Portaria nº 469/1976, Portaria nº 313/1978);

b) Argentina (Decreto Legislativo nº 74/1981, Decreto nº 87.976/1982, Portaria MF 22/1982);

c) Áustria (Decreto Legislativo nº 95/1975, Decreto nº 78.107/1976, Portaria nº 470/1976);

d) Canadá (Decreto Legislativo 28/1985 Decreto 92318/1986 Portaria 055/1988 Portaria 199/1986);

e) Chile (Decreto Legislativo 331/2003, Decreto 4.852/2003, Portaria 285/2003);

f) China (Decreto Legislativo 85/1992, Decreto 762/1993);

g) Coréia (Decreto Legislativo 205/1991);

h) Bélgica (Decreto Legislativo 076/1972; Decreto 72.542/1973, Portaria 71/1976, Portaria 271/1974);

i) Dinamarca (Decreto 75.106/1974, Portaria MF 70/1976; Portaria MF 68/1975);

j) Equador (Decreto 75.717/1988, Decreto Legislativo 04/1986);

k) Espanha (Decreto 76975/1976, Decreto Legislativo 62/1975, Portaria MF 45/1976, ADI SRF 006/2002, Decreto Legislativo 198/1991, Decreto 241/1991, Decreto Legislativo 035/1997, AD SRF 012/1998, Decreto 2465/1998);

l) França (Decreto Legislativo 087/1971, Decreto Legislativo 140/1995, Portaria MF 287/1972, Portaria MF 20/1976);

m) Hungria (Decreto nº 53/1991; Decreto Legislativo nº 13/1990);

[18] Nota do autor: o texto das convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo Brasil estão disponíveis no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

n) Índia (Decreto Legislativo nº 214/1991 Decreto nº 510/1992);

o) Itália (Decreto Legislativo nº 77/79, Decreto nº 85.985/81, Portaria MF 203/1981, Portaria MF 226/1984);

p) Japão (Decreto Legislativo nº 43/67, Decreto nº 61.899/67, Decreto Legislativo nº 69/76, Decreto nº 81.194/78, Portaria MF nº 92/78);

q) Luxemburgo (Decreto Legislativo 078/1979, Decreto 85.051/1980, Portaria MF 413/1980, Portaria MF 500/1985);

r) Noruega (Decreto Legislativo 50/1981, Decreto 86.710/1981, Portaria MF 025/1982, Portaria MF 227/1984);

s) Países Baixos (Decreto Legislativo nº 060/1990, Decreto nº 355/91);

t) Portugal (Decreto 4012/2001, Decreto Legislativo 188/2001, Portaria MF 28/2002);

u) Repúblicas Eslovaca e Tcheca (Decreto 43/1991);

v) Suécia (Decreto Legislativo nº 93/1975, Decreto Legislativo nº 57/1997, Portaria MF 05/1979).

Não há CDT de tributação de renda e capital entre Brasil e os Estados Unidos da América e entre Brasil e o Reino Unido da Grã-Bretanha. Em ambos os casos os Estados reconhecem a reciprocidade no tratamento da tributação. Por parte das autoridades tributárias brasileiras, os Atos Declaratórios AD SRF nº 28/2000 (publicado no DOU 27/04/2000) e AD SRF nº 48/2000 (publicado no DOU 27/06/2000) definem as condições de reconhecimento, para fins de crédito, do imposto pago naqueles países, respectivamente.

Além das convenções listadas, há convenções específicas relativas à eliminação da dupla tributação de transporte aéreo e marítimo que o Brasil concluiu[19].

[19] Nota do autor: As convenções para evitar a dupla tributação no transporte aéreo e marítmo encontram-se disponíveis no sítio eletrônico do Ministério das Relações Exteriores: <http://www.mre.gov.br>.

3 O MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE

3.1 HISTÓRICO

O Conselho da Organização para Cooperação Econômica Européia – OCEE adotou em 1955 a sua primeira recomendação relativa à dupla tributação jurídica em 25 de fevereiro de 1955. Naquela época já havia 70 convenções bilaterais assinadas entre países que hoje são membros da OCDE. Em grande medida os trabalhos se iniciaram em 1921 com a Liga das Nações. O trabalho conduziu ao primeiro modelo de convenção bilateral para eliminar a dupla tributação em 1928 e finalmente a Convenção do México de 1943 e de Londres de 1946, cujos princípios foram seguidos com certas variantes em muitas convenções concluídas ou revisadas nas décadas seguintes[20].

Nenhuma destas convenções era completa e de forma unânime aceita. Além disso, apresentavam lacunas. O aumento da interdependência econômica e cooperação entre membros da OCEE e subseqüentemente OCDE no pós-guerra mostrou a necessidade de prevenir a dupla tributação internacional. A necessidade foi reconhecida pela extensão da rede de convenções bilaterais tributárias a todos os membros da OCEE e a necessidade de harmonizar essas convenções dentro de princípios uniformes, definições, regras, métodos e acordos sobre interpretação comum.

Estabelecido o Comitê Fiscal em 1956, se pôs a trabalhar em um projeto de convenção que resolveria os problemas existentes entre os países membros e que seria aceitável a todos os membros. De 1956 a 1961, o Comitê Fiscal elaborou quatro relatórios parciais, antes de submeter

[20] OECD, Model tax convention on income and on capital, cond. ver., 2003, p. 7-8. Um histórico do MC-OCDE encontra-se nas páginas 7 a 9 da versão condensada do Modelo e Comentários de onde o autor extraiu esta breve retrospectiva.
Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, über. 4. Aufl., München, Beck, 2003, p. 105- 107. Também há um histórico do MC-OCDE.

em 1963 seu relatório final *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*. O Conselho da OCDE adotou em 30 de julho de 1963 a recomendação relativa à prevenção da dupla tributação e conclamou os governos dos Estados-membros quando concluíssem ou revisassem convenções bilaterais entre eles, que o fizessem em conformidade com o projeto de convenção.

O Comitê Fiscal da OCDE estipulou na apresentação de seu projeto em 1963, que o projeto de convenção fosse revisado em um estágio posterior, seguido de estudo. A revisão levaria em conta a experiência adquirida pelos Estados-membros na negociação e aplicação de convenções bilaterais e mudanças nos sistemas tributários dos Estados-membros, além do aumento da experiência nas relações tributárias internacionais.

O Comitê Fiscal e após 1971, seu sucessor, o Comitê de Assuntos Fiscais – CAF – levou avante a revisão do projeto de 1963 e os *Comentários*. O resultado foi a publicação em 1977 do novo *Modelo de Convenção e Comentários*.

A pressão resultante das alterações da economia mundial, práticas sofisticadas de elisão fiscal e as novas tecnologias fizeram com o que o CAF examinasse várias questões relacionadas ao Modelo de 1977 e fizesse alterações no Modelo de Convenção e seus Comentários. A fonte de tais alterações foram os relatórios elaborados por um *Grupo de Trabalho*, o n 1.

Em 1991, o CAF reconheceu que a revisão deve ser um processo contínuo e adotou o conceito de *Modelo de Convenção* dinâmico com atualizações e alterações periódicas sem aguardar por revisões completas.

Em 1992, o *Modelo de Convenção* foi publicado no formato folha solta e a partir das revisões periódicas, o CAF passou a colher também as posições dos Estados não-membros da OCDE, publicadas em um segundo volume do *Modelo e Comentários*.

Graças a um dos Relatórios gerados pelo *Grupo de Trabalho n 1*, o denominado *Partnership Report* de 1999, o CAF manifestou sua posição sobre vários problemas relativos as sociedades de pessoas (partnerships) e as diferenças no tratamento a elas dispensado nos membros da OCDE. As alterações propostas pelo *Grupo de Trabalho n 1* levaram em conta os denominados *conflitos de qualificação* que surgem dessas diferenças de tratamento. Posteriormente, as mudanças propostas no *Partnership Report* foram adotadas na revisão de 2000 do *Modelo de Convenção* e *Comentários*.

3.2 PARALELO COM O MC-ONU

O Modelo de Convenção da ONU surgiu do Manual de Negociação entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento criado pela ONU nos anos 60 para atender a crescente demanda dos países em desenvolvimento por investimentos. As negociações se inserem na forma pela qual os países em desenvolvimento podem distribuir o poder de tributar com os países desenvolvidos sem realizar concessões onerosas.

O Modelo de Convenção da ONU baseia-se em larga medida no MC-OCDE, contudo há diferenças marcantes no alocar a prerrogativa de tributar no Estado da fonte (que se presume ser um país em desenvolvimento) e na definição de estabelecimento permanente que o MC-ONU.

3.3 CONTEÚDO E ELEMENTOS

O fundamento das CDTs é a distribuição do poder de tributar, que ocorre quando os respectivos Estados no exercício de sua soberania fiscal concordam em autolimitar o seu poder de tributar. A divisão do poder impositivo que daí decorre se baseia nos princípios da reciprocidade e da mútua cessão que conformam as imposições do Estado da fonte e a residual do Estado de residência.

As convenções para eliminar a dupla tributação não determinam como as *normas de colisão* do Direito Internacional Privado – DIPr – qual é o direito aplicável. O que ocorre é que cada Estado aplica seu próprio direito, limitado nesta aplicação. A denominação das convenções para evitar a dupla tributação como normas de conflito é equivocada.

As CDTs não estabelecem regras impositivas, isto é, não criam impostos *in abstracto*, é o próprio direito interno dos Estados que os autoriza a tributarem. A restrição da competência tributária se faz pelo próprio ordenamento jurídico deles, matéria geralmente, constitucional. Portanto, a visão de uma CDT regula conflito de competência tributária é incorreta. Os Estados através de acordo dividem o exercício de sua soberania tributária respectivas e não das competências. Os Estados são competentes originalmente pelo seu direito e pelo direito internacional para tributar.

As CDTs figuram como um sistema regulatório próprio, nas quais as áreas se sobrecortam. Contém seus pressupostos de aplicação, *regras distributivas*, descrição das espécies de rendimentos e sua atribuição a cada Estado.

Antes das *regras distributivas*, deve-se ter mente os pressupostos de aplicação da convenção, ou seja, os seus requisitos de eficácia territoriais, pessoais e materiais. O pressuposto territorial delimita o espaço geográfico em que se considera válida a aplicação da convenção. O pressuposto

pessoal indica quais são os Estados contratantes e as pessoas que a eles se vinculam na condição de residentes. No âmbito material, relacionam-se os impostos de ambos Estados contratantes aos quais se considera aplicável à convenção.

As regras distributivas se dividem: 1) em *hipótese de incidência da convenção* e 2) seu *conseqüente*. A *hipótese de incidência* se desdobra, segundo terminologia de Vogel, em hipótese-objeto (espécie de renda ou capital) que é acoplada a uma origem ou metahipótese de incidência rendimento de aluguéis, juros de empréstimos bancários, etc, e critério de divisão do objeto (art. 7 º, § 2º da convenção modelo) e a conexão do objeto com o sujeito ativo ("de imóvel situado no outro Estado contratante") e com o sujeito passivo ("o residente que recebe...")[21].

Quanto ao conseqüente, há três possibilidades:

a) Para um dos Estados contratantes permanecerá incólume o exercício de sua pretensão tributária, enquanto que para o outro no âmbito de aplicação do direito interno, abster-se-á;

b) Um Estado isenta a situação de fato de imposto ou obriga-se a creditar um aplicado pelo outro Estado;

c) Cada Estado aplica seu imposto, sem considerar o imposto que outro Estado contratante aplicou.

Uma outra terminologia é empregada por Alberto Xavier que resume a *hipótese de incidência* da *regra distributiva* a dois conceitos: o *conceito-quadro* e o *elemento de conexão*[22]. Conceito-quadro é a descrição da situação de fato que pode ser decomposta em espécie de rendimento,

[21] Klaus Vogel, op. cit., p. 139.
[22] Alberto Xavier, op. cit., p. 54.

ganho ou bem patrimonial e a origem do rendimento. *Elemento de conexão* é a ligação da situação fática descrita no conceito-quadro às ordens jurídicas dos Estados contratantes da convenção.

Na linguagem utilizada no MC-OCDE, uma disposição sobre determinado rendimento ou item de patrimônio conterá a expressão "*poderá apenas em... ser tributado"*, o que significa que o outro Estado deverá isentar. Se a disposição "*poderá em... ser tributado"*, esta aplicação relaciona-se sempre com o Estado da fonte, pois as conseqüências serão tratadas no art. 23 da convenção-modelo. Há *regras distributivas* com conseqüência exclusiva *("poderá apenas"*), chamadas também *"fechadas"* e há as de conseqüência aberta (*"poderá"*), normas *abertas* que são resolvidas com os métodos de eliminação da dupla tributação dos art. 23A e 23B[23].

3.4 ESTRUTURA DAS CDTS QUE SEGUEM O MC-OCDE.

A convenção modelo da OCDE divide-se em 7 capítulos; os dois primeiros contém as cláusulas do âmbito de aplicação, ou seja, os denominados pressupostos que compreendem os artigos 1 (pessoas compreendidas), artigo 2 (impostos compreendidos) e as definições básicas, o artigo 3 (definições gerais), artigo 4 (residência), art. 5 (estabelecimento permanente) e art. 6 , § 2 (definição de propriedade imobiliária).

O terceiro capítulo contém as *regras distributivas* (art. 6 até o art. 21)[24]. O quarto, a regra distributiva para tributação de patrimônio (art. 22). O capítulo quinto contém a solução para os

[23] Klaus Vogel, op. cit., p. 141.
[24] OECD, op. cit., p.198. O art. 14 foi excluído na versão de 29 de abril de 2000 do MC-OCDE. A razão é que o CAF constatou que não havia diferenças entre o conceito de estabelecimento permanente do art. 7 e o de base fixa do art. 14, outro motivo é a dificuldade para enquadrar uma atividade no art. 14 em detrimento ao art. 7.

casos em que regra distributiva for aberta, os modelo da OCDE dispõe nos artigos 23 A e 23 B sobre os métodos de isenção e crédito para eliminação da dupla tributação.

O sexto capítulo veicula a regra da não-discriminação (art. 24), procedimento amigável (art. 25), troca de informações (art. 26) e ajuda mútua (art. 27), tributação de diplomatas e agentes consulares (art. 28) e os casos em que validade territorial deve ser estendida a outros territórios dependentes dos Estados contratantes (art. 29), seguem as disposições sobre a entrada em vigor e denúncia da convenção.

3.5 PROBLEMAS RELATIVOS À ESTRUTURA DO MC-OCDE

3.5.1 Método de tributação da renda

Não há uma definição universal de renda ou uma definição universal de capital, reflexo disto é que no MC-OCDE não aparecem definições de renda ou das espécies de renda. Quanto aos métodos de tributação da renda, há dois:

a) O método analítico ou cedular que separa e tributa de maneira distinta cada espécie de rendimento de acordo com sua origem, que refletiria a diversidade de tempo de trabalho, criatividade, riscos envolvidos na sua obtenção. Há alíquotas e deduções respectivas a cada espécie de rendimento;

b) Método sintético é aquele em todos rendimentos são somados sem qualquer distinção de origem e sem exceções de modo a comporem a uma única base de cálculo do imposto de renda. Substitui-se o critério qualitativo do método anterior pela adoção da progressividade, aplicam-se alíquotas crescentes conforme as faixas de renda.

O método cedular é adotado no MC-OCDE, fruto da influência do modelo de convenção para evitar a dupla tributação de renda da Liga das Nações, do qual o primeiro se originou. O método reflete a forma de tributação predominante na Europa na época em que o modelo da Liga foi concebido.

3.5.2 Os tipos, conceitos e as espécies de renda do MC-OCDE

As espécies de renda que o MC-OCDE lista nas regras distributivas não contém definições, mas exemplos do que se compreende por royalties, juros, dividendos, lucros de negócios, rendimentos de serviços profissionais, etc. Longe de serem exaustivas, tais listas não esgotam todas as possibilidades de formas como os rendimentos se apresentam nas situações fáticas, pois os casos concretos admitem gradações em suas características que não se enquadram precisamente nos exemplos que o MC-OCDE relaciona.

Para explicar melhor o acima, pense-se no legislador doméstico ao criar as hipóteses de incidência das espécies de renda. Ele descreve situações típicas, ou seja, situações que ocorrem com maior freqüência no mundo da vida que outras. A situação típica tal como descrita no texto normativo é uma situação hipotética, se suas características são especificadas ou melhor, discriminadas tem-se um conceito definido por conteúdo. Se a situação típica é representada por exemplares, tem-se o conceito apresentado por extensão.

Em linguagem técnica, a introdução de conceitos em uma linguagem científica efetua-se, principalmente através de definições. As definições podem ser designativas ou denotativas. As designativas são construídas pela enumeração dos atributos (notas) que são vinculados ao um

termo. Já as denotativas são formuladas através de lista de exemplares que podem se enquadrar na extensão de um termo[25].

A criação (abstração) conceito a partir da situação típica é a chamada especificação conceitual, visa por parte do legislador segurança jurídica, pois o nascimento da obrigação tributária só acontece se houver correspondência entre a situação fática e a descrição normativa.

O conceito é a apreensão da coisa pela representação sensitiva ou imagem do objeto. O que apreende não é o todo, mas o essencial da coisa, apenas as características do objeto que interessam ao observador. Conceito é sempre abstrato[26].A cada conceito corresponde um termo. O termo é signo lingüístico do conceito, termo é coisa (signo) que representa o seu objeto, o conceito.

Os conceitos jurídicos não são referidos a objetos reais, mas sim a significações. O objeto do conceito jurídico não existe em si; tem existência abstrata cuja validade é provida no mundo jurídico por força de convenção normativa[27].

A finalidade dos conceitos jurídicos é a viabilização da aplicação a uma coisa, estado ou situação, de uma determinada norma ou de um determinado conjunto de normas jurídicas. Os conceitos jurídicos são usados não para definir essências, mas para permitir e viabilizar a aplicação de normas jurídicas[28].

---

[25] Luis Alberto Warat, O direito e sua linguagem, 2ª ver., 2ª ed. aum., Porto Alegre,Fabris, 1995, p. 55. Designação é, portanto, um conjunto de propriedades a partir das quais se estabelece que um termo pode ser aplicado a uma classe de elementos. A palavra "classe", por sua vez, representa uma série de coisas ou elementos agrupados, em virtude de notas que lhes são comuns. Denotação é o conjunto de objetos que correspondem às condições designativas

[26] Eros Roberto Grau, Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito, p. 200.

[27] Eros Roberto Grau, op. cit., p. 201.

[28] Eros Grau, op. cit., p. 209.

Em contraposição à situação hipotética da norma, permanecem as escalas com as quais os fenômenos se apresentam. O tipo[29] refere-se a objetos que devem ser ordenados por meio de comparação de suas características[30]. Se a norma contém uma classe, trata-se como subsunção, enquanto por um tipo opera-se a ordenação. A subsunção conduz a uma decisão que conclui por um "sim" ou por "não", na ordenação fala-se em um "mais" ou "menos".

A ordenação tipológica não se responde com uma definição que o indivíduo pertence a um tipo, mas à posição do indivíduo em relação a cada grau na escala. A questão é obter o local certo na escala de características do indivíduo[31].

O tipo é aberto, significa que pode ser identificado através de uma nota conceitual, a nota serve para ordenação, a relação do indivíduo é de ordem, maior ou menor em relação aos demais indivíduos. Distingue-se do conceito, pois a relação de ordem existe, ainda que em um caso uma outra característica falte, já em uma classe, todas as notas deverão estar presentes para que considere o indivíduo pertinente[32].

Resulta que o tipo não é passível de *subsunção*, mas apenas de ordenação, o que lhe propicia crítica de acarretar insegurança jurídica [33], uma vez que a aplicação a uma situação em concreto

---

[29] Misabel Abreu Machado Derzi, Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade no direito tributário, p. 629-630 in IBET, Justiça tributária: 1 congresso internacional de direito tributário, São Paulo, Max Limonad, 1998. A autora narra que originariamente a palavra *tipo* significa forma, relevo, impressão, cunhagem, etc. Em sentido valorativo palavra *tipo* significa exemplo, protótipo ou modelo.
Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 195. Define tipo como a ordenação dos dados concretos existentes segundo critérios de semelhança.
[30] Jörg. M. Mössner, Typusbegriffe im Steuerrecht in Walter Drenseck, Roman Seer (hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln, O. Schmidt, 2001, p. 166.
[31] Jörg. M. Mössner, op. cit., p.167.
[32] Jörg. M. Mössner, op. cit., p.168.
[33] Jörg. M. Mössner, op. cit., p. 171.

não se limita à ordem legal. Quem aplica o direito por si só decide se uma situação em concreto se situa no âmbito de uma norma, pois a declaração normativa é aberta[34] .

O tipo é fluído[35], se manifesta por transição (gradação), decidir demanda visão geral. O aplicador chega ao mesmo resultado quando classifica uma situação fática, pois o resultado é o mesmo "sim" da subsunção com a conseqüência que a tributação é completa**,** pois pelo princípio da certeza do direito é inconcebível tributar 50% do montante da previsão legal, porque uma situação fática corresponde a 50% do tipo.

A confusão entre tipo e conceito ocorre no direito brasileiro[36]. As expressões tipicidade aberta e tipicidade fechada são incorretas, na medida que tipos são abertos[37]. O que se denomina por exemplo, tipo penal fechado, tipo tributário fechado, etc é no texto normativo um conceito classificatório com limites e notas rigidamente discriminados[38].

O que define ao grosso modo o emprego de conceitos e tipos nas previsões normativas é em que medida deve-se garantir a segurança jurídica do contribuinte ou cidadão, o que é imposição de ordem constitucional. Segurança jurídica pela maior exatidão nos elementos caracterizadores, impõe-se um conceito[39]. Quando há necessidade de praticidade dada pela abrangência, a previsão normativa é construída por meio de tipos[40].

---

[34] Jörg. M. Mössner, op. cit., p. 171.
[35] Jörg M. Mössner, op. cit., p. 171.
[36] Ricardo Lobo Torres, O princípio da tipicidade no direito tributário, Revista do direito administrativo, Rio de Janeiro, Renovar, vol. 235, jan./mar. 2004, p. 200.
[37] Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 194. Tipicidade é a qualidade do tipo jurídico, distingue-se da tipificação que é a formação normativa do tipo.
[38] Heleno Torres, Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária, São Paulo, 2003, p. 61-63. O autor distingüe entre tipo fechado (conceito) e tipo aberto (tipo propriamente dito).
[39] Heleno Torres, op. cit*.*, p. 60.
[40] Misabel Abreu Machado Derzi, op. cit., p. 641.

No campo da tributação da renda, as hipóteses de incidência de impostos são elaboradas a partir da realidade que apresenta como tipos. Quando o legislador elabora as previsões legais (hipóteses de incidência), tenta apreender todas as possibilidades que no concreto se apresentam como renda: à fonte de rendimentos[41]; acréscimos patrimoniais; a ganhos obtidos junto a um mercado.

Também é característica variável a realização[42] da renda, pois há ordenamentos jurídicos que adotam ficções ou presunções no momento de considerar quando houve rendimentos ou acréscimos patrimoniais.

O que se comentou acima é da perspectiva do plano interno de cada Estado. Repita-se o legislador fixa via conceito uma determinada hipótese de incidência de renda, mas a renda como se apresenta no concreto é um tipo. No plano das CDT que seguem o MC-OCDE, tem-se que as espécies de renda não são definidas, visto que o texto da CDT deve ser o mais amplo o possível para contemplar todas as formas de renda como se apresentam nos Estados contratantes. Os Estados podem acrescentar restrições ao escopo das espécies de rendimento por meio de especificação conceitual, isto no próprio texto da CDT ou no protocolo.

Assim, as categorias de renda que o MC-OCDE relaciona não têm demarcações nítidas entre si. Há casos em que as *regras distributivas* (art. 6º ao art. 21 da convenção modelo) sobrepõem-se.

[41] Klaus Tipke; Joachin Lang, Steuerrecht, 17 völlig überarb. Aufl., Köln, O.Schmidt, 2002, p. 221-222. Pela teoria da fonte, renda abrange os ingressos provenientes de uma fonte, seja esta fonte o capital ou o trabalho. Pela teoria dos acréscimos patrimoniais, renda é todo o acréscimo ao patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa), inclusive doações e heranças. A teoria de renda do mercado admite como tributável somente os rendimentos recebidos pela atividade econômica, venda ou prestação de serviços perante um mercado.
O art 43 do CTN não contém uma definição de renda, mas constata-se que o mesmo incorpora em sua redação duas teorias: da fonte (inciso I) e dos acréscimos patrimoniais (inciso II).

[42] Brandão Machado, Breve exame crítico do art. 43 do CTN in Ives Gandra da Silva Martins, Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários, 2ª ed., São Paulo, Atlas,1996, p.108. A realização caracteriza-se pela mudança na forma ou substância da propriedade ou direitos do contribuinte e envolve a participação de um terceiro, por exemplo, uma operação de vendade um bem ou permuta de bens.
Alcides Jorge Costa, Conceito de renda tributável in Ives Gandra da Silva Martins, Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários, 2ª ed., São Paulo, Atlas,1996, p.33. Realização de rendimento é distinta da separação. A primeira é a ocorrência efetiva ou potencial de um acréscimo patrimonial e asegunda é possiblidade de se dispor desse acréscimo independente do capital que o gerou.

Em determinadas provisões há dispositivos que prevêem e antecipam uma regra de decisão, por exemplo, no art. 7º parágrafo último (lucros de negócios) há a prioridade a qualquer outro artigo e o art. 15 (serviços com vínculo empregatício) dá prioridade aos artigos 16 (diretoria), 18 (pensões) e 19 (serviços governamentais)[43].

Restam os artigos com potencial sobreposição onde não há regra de prioridade tais como art. 18 (pensões), art. 16 (diretoria) e art. 17 (artistas e atletas) em casos onde a pensão relacionada é de um diretor, artista ou esportista e o art. 13 (ganho de capital) e art. 10 (dividendos) em caso onde o ganho sobre as ações vendidas à companhia que havia emitido[44].

As provisões sobre lucro de negócios (art. 7) e serviços profissionais dependentes (art. 15º) podem facilmente dar origem a diferenças entre o Estado de residência com relação à atribuição da renda à atividade no Estado da fonte, por exemplo, estabelecimento permanente e ganho com opções quando os direitos foram obtidos em conexão com as atividades exercidas em outro Estado que não o Estado de residência daquele indivíduo.

Uma demonstração eloqüente que as provisões do MC-OCDE referem-se a tipos é que abrangem todas as formas de percepção de renda, numa escala que se pode afirmar que parte do recebimento em dinheiro, pagamento (efetivo ingresso de riqueza) ao zero (fictícia). Muitas das provisões de *regras distributivas* se referem ao contribuinte como a pessoa com uma espécie de renda "*derivada por*", por exemplo, art. 6 , 13, 14, 15,16 e 17. Nos art. 10, 11, 12, 18 e 19 a

[43] Kees van Raad, International coordination of tax treaty interpretation and application in Kees van Raad (coord.), International comparative taxation, series on international taxation n 26, London, Kluwer, 2002, p. 220-221.
[44] John Avery Jones et al., Treaty conflicts in categorising income as business profits caused by differences in aproach between common law and civil, British tax review, n 3, London, Sweet & Mawell, 2003, p. 225. A tributação de ganhos de capital como renda se deu nos países europeus da área do direito continental (civil law) quando mudaram da tributação impessoal cedular para tributação pessoal e geral de todas as formas de renda (sintética).

expressão "*pago a*" é usada e no art. 20 o termo *"recebe"* é empregado. O art. 7 e 21 utilizam somente a expressão "*de*"[45].

Os tipos não ficam restritos apenas à renda. Há termos do MC-OCDEcujo significado é distinto no Estado da fonte (EF) e no Estado de residência (ER), por exemplo, "conduzir negócios através de estabelecimento permanente" (art. 7º, § 1º) é na interpretação das autoridades de alguns Estados, a atividade de negócios que tem estrutura permanente física, onde o objeto prevalece sobre a estrutura, enquanto para outras não é significativa.

Outro exemplo é o que se compreende sob a palavra *empresa*. Empresa engloba todas as formas de organização voltada para produção ou comércio, é passível de descrição, mas não de definição. Pode-se afirmar o mesmo quanto às palavras *empregado, esportista, artista, autônomo, empresário, etc* que não são passíveis de definição, mas de descrição.

Pode acontecer que um Estado aplique a uma situação de fato um artigo diferente da CDT daquele que o outro Estado considera correto, o que gera conflitos na aplicação da CDT. Identifica-se a diferença entre a forma como os Estados contratantes elaboram aos elementos da hipótese de incidência das normas tributárias e aquela como o MC-OCDE e os modelos de convenção que lhes são correlatos dispõem sobre os elementos de suas hipóteses de incidência. Os primeiros lançam mão de conceitos, tipos e pautas de valoração e os segundos utilizam tipos, esta diferença é uma das causas dos conflitos mencionados.

Interessa saber se a CDT dispõem em seu texto mecanismos para solução de tais conflitos. O capítulo seguinte deste trabalho é dedicado à interpretação da CDT que segue o MC-OCDE, com ênfase aos tópicos relativos a conflitos em sua aplicação.

[45] Kees van Raad, op. cit., p. 222.

4 INTERPRETAÇÃO DE CDT

É tarefa da interpretação fornecer o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos. A indicação do conteúdo é feita por meio de uma definição pela indicação das conotações conceituais. A indicação do alcance (extensão) é feita pela apresentação de grupos de casos individuais que são de subordinar, quer dizer, subsumir ao conceito jurídico[46].

4.1 INTERPRETAÇÃO SEGUNDO OS MÉTODOS DO DIREITO INTERNO

As CDT diferem dos demais tratados, embora ambas as espécies estabeleçam direitos e deveres das partes contratantes sob o direito internacional. Mas seus objetos diferem, a maioria dos tratados lidam com assuntos autônomos de política e administração, os pontos regulados pelo tratado caem sob a competência e discricionariedade dos governos, com pouca interferência no direito interno. Os termos utilizados nos tratados normalmente não correspondem exatamente aos termos de direito interno.

As provisões correspondentes aos artigos 1 a 24 do modelo da OCDE referem-se aos deveres de impostos relevantes estabelecidos sob o direito interno diretamente e não têm conseqüência legal no que diz respeito à criação da *obrigação tributária* principal *in abstrato,* ao menos que o Estado contratante a tenha estabelecido sob seu direito interno[47].

Os intérpretes na maioria dos Estados são as autoridades administrativas dos Estados contratantes, poderes legislativos, judiciários, os advogados, contadores, planejadores fiscais, os lobistas e os contribuintes. Isso se dá porque o direito tributário é um direito de massa, uma série

[46] Karl Engisch, op. cit., p. 126.
[47] Ekkehart Heimer, Tax treaty in Germany in Michael Lang (hrsg.), Tax treaty interpretation, Wien, Linde, 2001, p. 124.

de atos de aplicação do direito é reservada ao particular, por exemplo, apresentação de declaração de rendimentos, recolhimento de impostos sem a intervenção dos órgãos estatais no que concerne à interpretação da norma[48].

Em poucos ordenamentos jurídicos, um exemplo é o francês, a prerrogativa de interpretar é atribuição exclusiva de um órgão. Na França, tal papel cabe ao *Conseil d' Etat* (Conselho de Estado) que detém a primazia da interpretação de textos normativos, inclusive CDT.

Quanto aos métodos de interpretação das CDT pelas autoridades dos Estados contratantes, eles não trazem qualquer inovação em relação ao que se pratica em relação às regras jurídicas de direito interno. Os métodos literal, sistemático, teleológico e histórico são utilizados pelas autoridades brasileiras na interpretação de convenções tributárias. De fato, a interpretação em especial, no direito tributário não apresenta qualquer especificidade se comparado aos demais ramos do direito[49].

Os métodos de interpretação econômica e a funcional são espécies do método de interpretação teleológica[50].

Cabe, porém, uma ressalva quanto ao método teleológico. Um objetivo do direito tributário ou da CDT devem ser ignorados: a intenção do legislador em financiar o orçamento público não serve, assim como no direito interno, como base para interpretação das convenções tributárias; embora seja objeto e finalidade da convenção eliminar a *dupla tributação* ou a *dupla não-tributação*.

[48] Ricardo Lobo Torres, Normas de interpretação e integração do direito tributário, 3ª ed. rev. e atual., Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 67.
[49] Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 52.
[50] Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 53.

Um problema recorrente na interpretação das CDT é que as autoridades administrativas e o poder judiciário dos Estados contratantes estão mais familiarizados com o seu direito interno do que com as CDT e o direito dos demais Estados contratantes. A questão é de relevo, pois como bem notou Avi-Yonah a percepção é quem aplica a CDT, o faz como se fosse o direito interno com um elemento de estraneidade e não como uma fonte de DIP, aos quais concorrem também na interpretação os princípios do DIP.

É freqüente, por exemplo, em caso em que se aplica a CDT que inicie as pesquisas nas definições de termos da CDT pelo direito interno, mesmo que a CDT já contenha suas próprias definições. Então, deve haver uma ponderação de princípios que são do direito tributário e do DIP. Para que se respeitem as obrigações contraídas reciprocamente pelos Estados e também o ordenamento jurídico interno.

Os princípios de interpretação no direito tributário não se convertem em normas e nem são obrigatórios, pode-se destacar:

a) O princípio da unicidade do direito, o intérprete deve buscar a harmonia, a integração entre as normas e os princípios jurídicos;

b) O princípio da interpretação conforme a Constituição opera quando em dúvida, o interprete deve escolher que dentre várias interpretações possíveis do texto normativo, a que se ajuste às disposições constitucionais, sem redução do texto.

Por outro lado, os princípios de interpretação de tratados e a CDT é um tratado, são veiculados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, o que será visto abaixo.

4.2 AS CDT E A CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE DIREITOS DOS TRATADOS

As regras estabelecidas pela Convenção de Viena do Direito dos Tratados - CVDT são relativas a tratados internacionais em geral e, portanto, cabe tecer alguns comentários sobre as especificidades das regras interpretativas que as CDT veiculam em relação aos princípios definidos na CVDT[51].

As CDT diferem dos demais tratados, embora ambas as espécies estabeleçam direitos e deveres das partes contratantes sob o direito internacional. Seus objetos diferem, pois a maioria dos tratados lida com assuntos autônomos de política e administração, os pontos regulados pelo tratado caem sob a competência e discricionariedade dos governos, com pouca interferência no direito interno. Os termos utilizados nos tratados normalmente não correspondem exatamente aos termos de direito interno.

Uma das particularidades das CDTs é que remetem a conceitos cujas definições encontram-se no direito interno de cada um dos Estados contratantes, e por vezes os termos empregados na convenção têm significado distintos naqueles ordenamentos. Em suma, há heterogeneidade semântica dos termos da CDT em relação aos ordenamentos jurídicos considerados individualmente e há também heterogeneidade semântica *inter* ordenamentos. A diferença na interpretação das provisões domésticas e internacionais (das CDT) não está tanto nos métodos, mas no escopo dentro do qual o direito deve ser procurado[52].

As regras gerais de interpretação de tratados da CVDT são referência para interpretação de CDT. Porém, há aspectos das CDTs para os quais as regras dos art. 31 a 33 da CVDT não elucidam,

[51] Marjaana Helminen, Tax treaty in Finland in Michael Lang (hrsg.), Tax treaty interpretation, Wien, Linde, 2001, p. 79-80.
[52] Guido J.M.E. de Bont, Tax treaty interpretation in the Netherlands in Michael Lang (hrsg.), Tax treaty interpretation, Wien, Linde, 2001, p. 244.

como esperado, eventuais conflitos oriundos de utilização de material (definições) do direito interno. O art. 31, § 1º da CVDT estabelece que "*um tratado deve ser interpretado de boa fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade"*.

Dificuldades surgem quando se faz necessário identificar o *sentido comum ou ordinário* de um termo. O direito das convenções tributárias traz problemas específicos ligados a sua natureza, os termos empregados são resultado de um compromisso entre diferentes posições e têm diferentes significados em diferentes países[53].

Termos do direito tributário doméstico são definidos de maneira mais precisa que os mesmos termos em uma CDT e por vezes, utilizados de longa data na prática jurídica de cada Estado contratante da CDT. O que é diferente para muitos termos empregados no DIP.

Importante lembrar que um texto nunca tem significado *comum*, no sentido de corriqueiro, usual, mas um significado *ordinário* é atribuído a ele, que deve ser plenamente compatível com o restante da CDT e não um significado isolado na CDT.

As provisões correspondentes aos artigos 1 a 24 do modelo da OCDE referem-se aos deveres de impostos relevantes estabelecidos sob a lei doméstica diretamente e não tem conseqüência legal a menos que o Estado contratante tenha estabelecido *obrigação tributária in abstrato* sob seu direito interno[54]. Por exemplo, não existe razão para se discutir a tributação de *royalties* por um Estado em uma CDT, se no seu direito interno não houver lei com *hipóteses de incidência* que contenha o aspecto material *royalties*.

[53] Gianluigi Biazoli, op. cit., p. 209.
[54] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 124.

É equívoco entender um *significado comum* como aquele que os Comentários do MC-OCDE dão a ele, uma vez que há CDT entre não-membros que utilizam o MC-OCDE, e, portanto dão significados aos termos de suas convenções. O significado em um dicionário geral também não é decisivo, mas a linguagem utilizada no comércio internacional, por assessores tributários, pelas autoridades tributárias internacionais, e nos Congressos da IFA é indicativa de significado do termo. Vale dizer, entretanto, que tal significado nunca pode ser apreendido fora do *contexto*[55].

O *significado comum* do art. 31, § 1º de um termo ou provisão deve, portanto ser baseado no uso de todos os elementos especificados. O peso de cada um deve ser avaliado pelo intérprete de acordo com a situação específica[56].

O art. 31, § 2º especifica *contexto* como "qualquer acordo relativo ao tratado feito entre as partes em conexão com a conclusão do tratado", "qualquer instrumento que foi feito por uma ou mais partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como um instrumento relativo ao tratado".

O *Comentário* ao art. 3º, § 2º do MC-OCDE estabelece que "*contexto* é determinado em particular pela intenção dos Estados contratantes quando assinam a convenção, bem como o significado dado pelo termo em questão na legislação de outro Estado contratante (uma referência implícita ao princípio de reciprocidade na qual a convenção é baseada)".

O *princípio da boa-fé* é fundamental para os direitos dos tratados. Mas, se há uma diferença entre interpretar um tratado e interpretar um tratado em boa-fé, convém explicitá-la. *Boa-fé* é com freqüência associado à tópica *pacta sunt servanda*, mas não se confundem. O escopo da

[55] Peter J. Wattel, Otto Marres, The legal status of the OECD Commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties, European taxation, July/August 2003, p. 226. Detecta-se em curso, uma padronização dos termos do DIT, a criação de um autêntico "jargão" tributário.
[56] Gianluigi Biazoli, op. cit., p. 209.

observação em *boa-fé* é mais amplo, pois se verifica que há existência de obrigações internacionais dos Estados anteriores a real conclusão do tratado, e pela aplicação da *boa-fé* a obrigações oriundas de fontes de direito outras que não o tratado[57].

Se há maneiras diversas pelas quais as obrigações de um tratado podem ser cumpridas, o papel da *boa-fé* é servir de medida para o grau de como um tratado deve ser observado. Mesmo quando um Estado tem direito explícito a proceder de determinada maneira pelas regras do tratado, a discricionariedade não é absoluta[58].

Dois princípios se associam ao princípio da *boa-fé*: o *do efeito útil* e o *das expectativas legítimas*. O *princípio do efeito útil* é o considerar que todas provisões do tratado tenham significância e que o tratado como um todo deva ser considerado, para alcançar algum efeito pretendido, ou seja, o objeto e finalidade da convenção[59].

As *expectativas legítimas* representam que um Estado ao expressar que estará vinculado em definitivo às obrigações do tratado, cria expectativas nos parceiros que o tratado seja cumprido segundo a prática internacional em uma questão particular ou interpretação de um termo do tratado, o não-cumprimento é incompatível com a *boa-fé*. Nem todas as expectativas são legítimas, por exemplo, um Estado considerar que aquilo que não for tributado em um Estado, será no outro.

Outro exemplo de violação do *princípio da boa-fé* é quando sob o pretexto de eliminar a elisão fiscal o Estado escapa de suas obrigações internacionais. Uma requalificação interna de renda que

[57] Edwin van der Bruggen, "Good Faith"in the application and interpretation of double taxation conventions, British Tax Review, n 1, London, Sweet & Maxwell, 2003, p. 28.
[58] Edwin van der Bruggen, op. cit., p. 30.
[59] Edwin van der Bruggen, op. cit., p. 30-34.

represente um deslocamento do poder de tributar favorável ao Estado que requalifica se situa neste quadro.

O dever de cumprir o tratado com *boa-fé*, para sistemática coerência, leva ao dever de conduzir em boa-fé cada operação para determinar o significado[60]. O princípio da *boa-fé* não é atitude específica do intérprete, resulta da interpretação correspondente às regras de lealdade e correção. Exclui que o Estado contratante possa levar vantagem de um termo ambíguo ou de um erro na edição do texto[61].

No direito interno, bem como no direito dos tratados, uma provisão é interpretada em *boa-fé* de acordo com o significado ordinário a ser dado aos termos da lei no *contexto* e à luz do objeto e finalidade. No que tange ao objeto e finalidade, há a dificuldade para aplicar interpretação teleológica ao direito das convenções tributárias. As CDTs, de fato, não têm como único objetivo aquele que é geralmente especificado no preâmbulo dos documentos. Deve-se percorrer todo o texto da CDT para que se extraia um objetivo e uma finalidade[62].

4.3 A IMPORTÂNCIA DO MODELO DA OCDE E DOS COMENTÁRIOS

É controversa a opinião sobre a utilização do MC-OCDE e seus *Comentários* para fins de interpretação. O MC-OCDE não é por si só um tratado internacional e os *Comentários* não são partes explícitas de qualquer convenção.

[60] Gianluigi Biazoli, op. cit., p. 210.
[61] Gianluigi Biazoli, op. cit., p. 210.
[62] Gianluigi Biazoli, op. cit., p. 210.

Os *Comentários* da OCDE não são reconhecidos como uma fonte genuína de DIP e, portanto há os que recusam a aceitar que tenham qualquer efeito vinculante[63]. Em contrapartida, há quem justifique utilizá-los para os fins de interpretação. Tal corrente fundamenta na CVDT, que é relevante para os Estados, signatários ou não[64].

a) Em síntese, para essa segunda corrente, o art. 32 da CVDT estabelece que os *trabalhos preparatórios* da convenção e circunstâncias de sua conclusão são incluídos. Como o MC-OCDE e os *Comentários* serviriam de base para a negociação da convenção, seriam vistos como *meios suplementares de interpretação*[65]*;*

b) Os textos da OCDE determinariam o significado ordinário de todos termos das convenções que são iguais ou similares aos termos utilizados pela OCDE, sob o art. 31, § 1º CVDT, o uso corrente das palavras usadas na convenção[66];

c) O art. 31, § 3 alínea *c* da CVDT afirmaria a influência do MC-OCDE e dos *Comentários* na interpretação das CDT. As regras relevantes de DIP aplicáveis nas relações entre as partes como exigido pelo art. 31, § 3º alínea *c* são ambos o MC-OCDE e os *Comentários*[67].

Os que apresentam argumentos contrários acentuam que:

---

[63] José Francisco Rezek, Direito internacional público: curso elementar, 9ª ed. rev., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 9. O art. 38 do Estatuto da Corte da Haia relaciona como fontes do Direito Internacional Público, segundo a Corte Internacional de Justiça: os tratados, os costumes e os princípios gerais de direito.

[64] Ines Hofbauer, in Tax treaties in Austria in Michael Lang (hrsg.), Tax treaty interpretation, Wien: Linde, 2001, p. 25.
O Brasil é signatário da Convenção de Viena, porém não a ratificou até esta data, o autor considera irrelevante este fato, embora embaraçoso, pelo fato Convenção de Viena incorporar o direito costumeiro internacional, que pode ser supletivamente invocado.

[65] Ines Hofbauer, op. cit., p. 25.

[66] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 135.

[67] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 135.

a) Os *Comentários* da OCDE não são considerados como sendo parte do *contexto* no sentido do art. 31, § 2 da CVDT, pois não foram escritos em conexão com a conclusão de qualquer convenção tributária, como exigido pelo art. 31, § 2 , pois tal regra requer que os contratantes devem concordar com o arranjo [68];

b) Nem os *Comentários* e o MC-OCDE são de *trabalhos preparatórios*, sequer meios *suplementares de interpretação* sob o art. 32 da Convenção de Viena[69].

Entre as duas posições a última é a que parece mais consistente. Os *Comentários* terão valor como meio suplementar de interpretação, se de maneira implícita ou explícita constarem de alguma discussão em torno de significado de algum termo ou trecho da CDT no curso das negociações. Caso contrário, não há que se qualificar os *Comentários* como trabalhos preparatórios.

Como argumento, tem-se que aos *Comentários* podem-se opor *reservas*, o que implica que o concluído neles, não é automaticamente a prática dos países signatários da CDT. É difícil atribuir eficácia vinculante ao MC-OCDE e aos *Comentários* na interpretação de CDT. Há que se ressalvar quando o texto da CDT fizer menção expressa aos *Comentários* como instrumento para dirimir eventuais dúvidas. O valor do MC-OCDE e *Comentários* é mais relevante quando a redação da CDT é equivalente ao texto do MC-OCDE, onde não haja reservas feitas pelas partes ao MC-OCDE e quando o modelo realmente serviu de base para o acordo.

Por fim, a melhor figura que cabe aos *Comentários* é de formação de uma vontade coletiva[70], no qual a legitimidade advém de um processo racional de coleta e análise das práticas e ponderação

[68] Gianluigi Biazoli, op. cit., p. 218.
[69] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 135.

de interesses dos Estados membros e não-membros da OCDE. O que confere aceitação aos *Comentários* é a institucionalização do procedimento de revisão e a abertura do CAF à participação dos Estados.

Outra questão é se os *Comentários* forem escritos ou alterados após a convenção CDT a ser interpretada. O CAF espera que as mudanças nos *Comentários* devam influenciar a interpretação e aplicação das convenções anteriores, mas para eventos futuros, não é aceitável a retroatividade da interpretação, uma vez que os *Comentários* refletem um certo consenso dos Estados-membros da OCDE sem, contudo, implicarem em desconsideração da segurança jurídica. Além disso, o texto original da convenção prevalece sobre os *Comentários* no que conflitarem[71], pois a fonte do direito é a convenção.

Importa reiterar que um novo *Comentário* não se aplica automaticamente a convenções anteriores, os argumentos são[72]:

a) Um automático impacto é contrário à intenção das partes na convenção. As partes, não saberiam de posteriores provisões da OCDE na época que entraram no acordo;

b) A proibição constitucional de referência dinâmica de tratados internacionais que altere sua substância[73] por provisões futuras, a menos que os *Comentários* da OCDE sejam para esclarecer uma situação legal existente[74]. O CAF não seria competente para alterar uma

---

[70] Jürgen Habermas, Towards a communication concept of rational collective will-formation. A thought-experiment, Ratio Juris, vol. 2, n 2, July 1989, p. 144-154.
[71] OECD, Model tax convention on income and on capital, condensed version, 28 january 2003, p. 16.
[72] Victor Uckmar, Princípios comuns de direito constitucional tributário, 2ª ed. rev. atual., trad. Marco Aurelio Greco, São Paulo, Malheiros, 1999, p. 17. O autor cogita uma transmigração ou propagação do Direito, nos vários ordenamentos encontram-se normas de conteúdo análogo, de modo a poder-se identificar princípios constitucionais comuns.
[73] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 138.
[74] OECD, op. cit., p. 14.Nega-se efeito vinculante aos *Comentários* ao MC-OCDE, isto a própria OCDE deixa claro que os *Comentários* são para auxílio na interpretação e aplicação das CDT e em especial, nas resoluções de disputas.

relação legal existente entre dois Estados contratantes, o que seria violação da soberania desses Estados.

4.4 O ART. 3º, § 2º DO MC-OCDE

Nenhuma das convenções firmadas pelo Brasil é anterior a 1963 e todas incluem o art. 3º, § 2º do MC-OCDE ou dispositivo com a mesma redação, porém com numeração diferente[75]. A versão de 1995 do MC-OCDE tem a seguinte redação:

> *"No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado-contratante, qualquer expressão não definida de outro modo deverá ter, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal sobre a que decorra de outra legislação deste Estado".*

Se a convenção não contém dispositivo tal como o art. 3º, § 2º MC-OCDE deve-se assumir que não fará diferença quando interpretar a convenção. Se um termo não é definido em uma CDT, e se não é possível induzir uma compreensão específica de um termo do contexto, o direito interno deverá ser utilizado para resolver o problema de interpretação.

Se a convenção contém regras especiais de interpretação, essas terão precedência sobre a regra geral. Se um termo é definido na convenção, o art. 3º, § 2º não se aplica, e o termo será interpretado de acordo com os princípios do DIP. Se um termo não é definido na convenção, será examinado, previamente a qualquer referência ao direito interno, se um significado específico provém do contexto.

O art. 3º, § 2º do MC-OCDE, dispositivo que embora verse sobre interpretação, carece o próprio de interpretação. Examinem-se alguns de seus elementos, como termo, contexto, o caráter

---

[75] Vide art. 2 , paragráfo último (sem número) da CDT entre Brasil e Japão.

dinâmico da interpretação e a relação da convenção com o direito interno, notadamente com os ramos do direito que não o tributário.

Pijl questiona na interpretação de uma CDT a palavra *termo;* no art. 3º, § 2º deve ser compreendida lingüisticamente como palavra propriamente em si mesma ou inclui conceitos. Indaga se o mecanismo do art. 3 , § 2 é acionado e se o signo (termo) na CDT não coincide literalmente com o signo do direito interno do Estado contratante. O art. 3, § 2 deve funcionar se os signos diferirem, mas os conceitos a que se ligarem respectivamente são similares. Pijl conclui que a palavra *termo* refere-se ao conteúdo de um *conceito*, mas essa não é única concepção, pode-se colocar frente a frente, duas interpretações:

a) Uma derivada do art. 31 da CVDT, o *significado comum*, na qual *termo* é interpretado como uma palavra, resulta o significado daquela palavra sem ser relevante para interpretação da convenção, a referência é de pouco valor para interpretação de um tratado[76];

b) Outra da CVDT, derivada do *princípio do efeito útil*, como uma conseqüência da qual o art. 3º, § 2º deve ser interpretado para significar não apenas uma palavra sem conteúdo, mas um conceito é apresentado[77].

É de especial relevância como o conteúdo do conceito é formulado. Definições legais são inegavelmente aplicáveis neste contexto. A vista do fato de que tais conceitos são interpretados

[76] Hans Pijl,. The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to Dutch pratice, Bulletin for International Documentation, Amsterdam: IBFD, 51 (12), December 1997, p.542.
[77] Guido J.M.E. de Bont, op. cit., p. 251.

nos casos concretos, também não pode ser negado que o valor dado às palavras no caso concreto é fundamental com relação ao art. 3 , § 2 [78].

O art. 3 , § 2 refere-se literalmente somente a *termos* da convenção indefinidos. A palavra *termo* parece incluir não somente simples palavras, mas também frases e conceitos ou grupos de palavras usados na convenção. O direito interno pode ser usado para interpretação de *termos* usados no acordo, mas não para esclarecer partes obscuras do acordo geral, ou preencher lacunas.

Por outro lado, não há razão porque uma regra de interpretação referida no artigo não deva ser aplicável nas situações onde um *termo* é definido na convenção, mas onde sua definição inclui por sua vez, termos indefinidos. A regra interpretativa do art. 3 , § 2 deve ser usada para interpretar em termos indefinidos.

As primeiras versões do art. 3 , § 2 do MC-OCDE não eram claras com respeito à questão, se a referência ao direito interno cobre somente o direito tributário ou também outros ramos. A redação da versão de 1985 do art. 3 , § 2 do MC-OCDE clarifica o problema. A versão revisada refere-se ao direito daquele Estado que para os fins dos impostos para os quais a convenção se aplica, qualquer significado sob as leis tributárias aplicáveis prevalecerá sobre o significado dado ao termo por outras leis daquele Estado.

Assim, o significado dado por outras leis não-tributárias pode ser utilizado para interpretar termos indefinidos na convenção, mas o significado atribuído pelo direito tributário precede sobre os demais ramos.

[78] Guido J.M.E. de Bont, op. cit., p. 251.

Os princípios de interpretação estabelecidos na CVDT são aplicáveis. No caso que uma provisão similar ao art. 3 , § 2 do MC-OCDE é incluída na convenção, esta provisão pode ser vista como *lex specialis*. Sem aplicá-la a um caso específico, a provisão deve ser interpretada. Como parte de um tratado internacional os princípios de interpretação são importantes. Para interpretação de outros artigos da convenção em diante o art. 3 , § 2 tem prioridade em relação a CVDT.

De acordo com o art. 31 da CVDT, a interpretação da convenção deve começar do significado ordinário dos termos usados no texto da convenção. A interpretação deve ser feita de boa-fé e à luz dos objetivos e finalidades da convenção como um todo. Poderá ser feita interpretação diferente do significado ordinário se as partes contratantes assim, o pretenderem. Presume-se que o texto da convenção seja a autêntica expressão da intenção das partes[79].

O ponto de partida é o significado universal do texto da convenção e não necessariamente o significado do direito doméstico para o mesmo termo. Como as convenções limitam a tributação baseada no direito interno, os significado dos diferentes termos do direito interno não podem deixar de ter relevância. O objeto e a finalidade da convenção devem ser levados em conta, e a finalidade é eliminar a *dupla tributação jurídica internacional*[80].

De acordo com a CVDT, em adição ao contexto de uma convenção, qualquer acordo subseqüente entre as partes que se refira à interpretação ou aplicação da convenção ou subseqüente prática entre as partes ou regras relevantes de direito internacional deverão ser levadas em conta na interpretação[81].

[79] Marjaana Helminen, Tax treaty in Finland in Michael Lang (hrsg.), Tax treaty interpretation, Wien, Linde, 2001,, p. 82.
[80] Marjaana Helminen, op. cit., p. 82.
[81] Marjaana Helminen, op. cit., p. 82.

A intenção das partes contratantes pode ser interpretada do texto da convenção, do contexto ou outro material que pode ser usado para interpretação. Embora o art. 32 da Convenção de Viena disponha, o problema é que freqüentemente não há publicação do material produzido durante as negociações das convenções, de modo que possa ser utilizado pelas autoridades fazendárias ou poder judiciário[82].

Pijl tem chamado a atenção para o escopo da regra de referência do art. 3 , § 2 . De acordo com ele, *ficções* são relevantes na interpretação de termos indefinidos no tratado. Para corroborar tal posição, ele refere aos exemplos do art. 3, § 4 e art. 6 , § 2 do MC-OCDE, o primeiro dispõe que se uma atividade desempenhada é uma empresa ou é atribuível a uma empresa será interpretada de acordo com os direitos internos dos Estados contratantes[83].

O segundo exemplo, o art. 6, § 2 dispõe que o termo *propriedade imóvel* terá o significado da lei do Estado contratante na qual a propriedade em questão está situada. O *Comentário* da provisão referida indica que se a propriedade estiver relacionada como imóvel sob o direito interno também se enquadra neste artigo da convenção. A dúvida é se pode-se inferir de tal referência específica ao direito do Estado contratante que as *ficções* também são relevantes para o art. 3º, § 2º[84].

Entenda-se que sim, pois se as diferenças nas definições são de tal ordem, conflitos na aplicação da CDT poderão surgir. Por exemplo, há direito como o holandês que prevê rendimentos fictícios, ou seja, rendimentos que são atribuídos aos acionistas sem, contudo, haver a realização ou distribuição de dividendos. Se essa renda é qualificada pelo ordenamento holandês como dividendos e pelo outro ordenamento como outras rendas, tem-se um *conflito de qualificação*.

[82] Marjaana Helminen, op. cit, p. 82.
[83] Hans Pijl, op. cit., p. 543.
[84] Guido J.M.E. de Bont, op. cit.,.p. 254.

Outra dificuldade a se enfrentar na interpretação do art. 3º, § 2 é o significado de *contexto*. Numa primeira abordagem, a palavra *contexto* tem significado determinado de acordo com o art. 31 e 32 da CVDT. Contudo, *contexto* deve ser visto em sentido mais amplo que o do art. 31, § 1 e § 2 , inclui não somente o corpo do contrato, mas também o preâmbulo e o anexo, mas todo material da interpretação referido nos art. 31 e 32.

De acordo com o art. 3º, § 2 , um significado contextual sobrepõe-se ao significado do direito interno, se o *contexto* assim exigir. Assim, mesmo sendo o ponto de partida do art. 3º, § 2º é abordagem do direito interno, e se o *contexto* exigir, um significado universal prevalecerá. Portanto, o fato como a frase "se o contexto exigir" é interpretada assume grande importância. A escolha entre os diferentes significados do direito tributário interno e o *contexto* da CDT depende de quão amplamente o termo *contexto* é interpretado e quão fortemente o *contexto* deve exigir que um significado diferente do direito interno seja utilizado[85].

O termo *contexto* referido no art. 3º, § 2 do modelo OCDE é diferente do termo *contexto* do art. 31, § 2º da CVDT, o qual é puramente textual. A finalidade do *contexto* do art. 3º, § 2º é claramente indicar situações nas quais o significado contextual deve ser utilizado no lugar do significado de direito interno. O *contexto* deve incluir qualquer material que indique eventual inconsistência do significado de direito interno com os fins do art. 3º, § 2 [86].

Outro ponto a alertar é que o termo *contexto* pode ser substituído por outro com significado distinto em uma das versões da CDT. Por exemplo, nas convenções firmadas pela Bélgica, na

[85] Marjaana Helminen, op. cit., p. 85.
[86] Marjaana Helminen, op. cit. , p. 85.
Luis Alberto Warat, O direito e sua linguagem, 2ª ed. aum., Porto Alegre, Sergio Fabris, 1995, p. 67. Contexto não é apenas textual como também factual, o exemplo que esse autor apresenta é esclarecedor: uma placa com a ordem "Proibido usar tanga" teria significados diversos na praia de Ipanema (proibido usar traje de banho reduzido) e em uma praia de nudismo (proibido usar qualquer traje).

versão em holandês, a palavra *zinsverband* significa o lugar do termo em uma sentença ou o lugar de uma sentença em um grupo de outras, ou seja, um significado mais restrito que o da palavra *context* das versões em francês e inglês[87]

O significado contextual pode sobrepor o significado de direito doméstico, se o contexto exigir. No entanto, não é qualquer significado contextual que pode se sobrepor ao significado doméstico. O termo *exigir* implica que o significado contextual deve prevalecer, por critério de razoabilidade ou proporcionalidade. Por exemplo, eliminar a *dupla tributação* por si só não deve ser forte argumento suficiente para exigir que o significado prevaleça. Uma interpretação em conformidade com o direito interno levar segurança jurídica aos habitantes locais, mas não se pode esperar que todos conheçam as variações de significado da mesma palavra ou expressão em vários países.

A convenção se refere ao direito tributário, especificamente ao direito dos impostos. Nos casos onde o direito tributário é utiliza os conceitos do direito civil, o último é também relevante. Palavras ou expressões que regularmente não tenham uma definição na CDT terão de ser interpretadas de acordo com seu significado ordinário, o problema é que as autoridades tributárias imputam aos termos da convenção significados iguais ao direito interno, mas extraídos de outros ramos do direito distintos daquele dos impostos aos quais a CDT se aplica.

As CDTs referem-se ao direito interno em duas maneiras. Algumas regras referem-se somente às conseqüências legais que surgem da aplicação do direito interno (referência às conseqüências de

[87] Olivier Bertin, Tax treaty interpretation in Belgium in Michael Lang (hrsg.), Tax treaty interpretation, Wien, Linde, 2001, p. 53.

direito interno), mas não objetivam a definir termos da convenção. Por outro lado há regras que se referem à compreensão doméstica de termos usados na CDT e no direito interno[88].

Referência ao direito interno é uma exceção ao princípio da interpretação autônoma dos termos da CDT. As CDTs são o vínculo entre dois sistemas legais, mas não esgotam todas a definições que o direito interno apresenta, caso contrário, as CDTs seriam de uma complexidade a toda prova, a obstar sua aplicação, daí as referências ao direito interno[89]. A referência ao direito interno pode ser fornecida por quatro meios distintos:

a) Pela provisão da convenção tributária que explicitamente refira-se ao direito interno do Estado da fonte;

b) Pela provisão da CDT que explicitamente refira-se ao direito interno do Estado de residência;

c) Pela regra do art. 3º, § 2º ou dispositivo da CDT de redação àquele do MC-OCDE;

d) Pelos métodos gerais de interpretação.

Um outro ponto que interessa é em que extensão o direito interno é chamado pela CDT nas quatro regras de referência acima. Isso pode se dar sem qualquer pré-requisito substantivo, no qual o termo é interpretado com a exata cópia da definição de direito interno, por exemplo, nacionalidade, do art. 3º, § 1º alínea *g* ou art. 22, § 1º do modelo da OCDE, a chamada definição homogênea.

[88] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 144.
[89] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 145.

Por contraste, há termos que referem ao direito interno como uma limitada extensão. Ele é dado significado que combina elementos de direito interno e elementos autônomos dispostos na convenção. Essas definições misturam elementos de diferentes sistemas legais e chamadas, portanto de sintéticas. Por exemplo, art. 4, § 1º do modelo[90].

Entre os campos onde a referência é feita, três grupos de casos podem ser distinguidos[91]:

a) Para classificação de renda e para a delimitação de diferentes tipos de renda, a referência ao direito interno é freqüente;

b) O mesmo se aplica à determinação de lucro e a atribuição pessoal de renda ao sujeito passivo e/ou estabelecimento permanente.

c) E há os casos que governados pela interpretação autônoma, raramente há referência para o direito interno.

O art. 3º, § 2º do MC-OCDE permite e recomenda referência somente ao direito tributário, mas também a outros ramos do direito. Nota-se na doutrina que o direito não-tributário pode somente ser feito se o termo também é usado pelo direito tributário. Em contraste, se o termo não aparece no direito tributário somente no direito privado, o art. 3º, § 2º não se aplica.

Se a referência ao direito interno não é governada pelo art. 3º, § 2º do modelo da OCDE, mas pela CDT, por exemplo, como o art. 6º, § 2º do modelo da OCDE, a referência ao direito privado interno pode ser feita mais facilmente que sob o art. 3 , § 2 , pois não há o *contexto* a ponderar.

[90] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 147.
[91] Ekkehart Heimer, op. cit., p. 147.

Não faz sentido determinar o significado do termo doméstico pelo recurso aos métodos de interpretação que se aplicam ao direito dos tratados. O método deve seguir a fonte substantiva do que está sendo interpretado, exclusivamente pelos métodos domésticos.

4.5 INTERPRETAÇÃO ESTÁTICA OU DINÂMICA

Não está claro se as referências da convenção ao direito interno são do direito em vigor na época que a convenção foi assinada (interpretação estática) ou ao direito em vigor na época sendo aplicado (interpretação dinâmica).

Ambas interpretações, estática e dinâmica parecem estar de acordo com a redação do art. 31 da CVDT. Mesmo se a CVDT parece tomar a interpretação estática como o ponto de partida, interpretação dinâmica pode ser considerada admissível, se o *contexto* sugere que a interpretação dinâmica é a pretendida.

De acordo com a versão de 1992 dos *Comentários* do MC-OCDE, a interpretação dinâmica prevalecerá com respeito ao art. 3º, § 2º. Na versão atualizada do modelo de OCDE, a redação do art. 3º, § 2º foi emendada para referir expressamente ao momento da aplicação da convenção[92]. Se a CDT não contém qualquer definição legal e se o contexto não oferece solução para o art. 3º, § 2 refere-se ao significado da frase *"que tenha naquela época sob o direito daquele Estado para os fins dos impostos aos quais a convenção se aplique..."*.

Antes da emenda a essa provisão não era claro que se o art. 3º, § 2º do MC-OCDE referia-se ao regramento na conclusão do acordo (interpretação) ou a lei existente quando o problema surgisse

[92] O art. 144 do CTN dispõe que se aplica a legislação vigente na época de ocorrência do fato jurídico tributário.

(interpretação dinâmica). A referência ao significado do termo na época esclareceu e deu preferência à interpretação dinâmica.

Esta preferência não significa que mudanças no direito interno do Estado devem automaticamente mudar também as convenções daquele Estado. A interpretação de um termo da convenção pode ser diferente do significado do direito tributário interno se o contexto assim exigir, por exemplo, demandar interpretação estática.

Mesmo o caso do art. 3º, § 2º parece permitir interpretação dinâmica; o uso de interpretação dinâmica deve ser restringido a situações onde o contexto não exija algo diferente. Por exemplo, no caso de uma grande mudança na lei doméstica quando a mudança não foi prevista nas negociações[93]. A convenção pode não cobrir tal mudança, pois o contexto exige que a mudança não afete a convenção (exige interpretação estática). De acordo com os *Comentários,* a um Estado não deve ser permitido esvaziar uma convenção de alguma substância pela emenda posterior em direito interno no escopo dos termos não definidos na CDT.

A interpretação dinâmica deve, contudo, prevalecer; uma interpretação estática deve ser utilizada somente se fortes razões assim exigirem. Uma convenção tem de interagir propriamente com as mudanças do direito interno. À luz dos *Comentários* do MC-OCDE e da redação atualizada do art. 3º, § 2º, mínimas mudanças do direito interno podem mudar o efeito.

4.6 COMPARAÇÃO COM OUTRAS CONVENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Apesar da grande similaridade, cada convenção é individual como resultado das negociações e compromissos. É possível que com respeito a uma específica questão, devido ao objeto e

[93] Marjaana Helminen,.op. cit., p. 91.

finalidade por trás da específica redação na convenção, a redação tem uma interpretação diferente daquela expressa nos *Comentários*. Por essa mesma razão nem sempre é possível encaminhar para interpretação por meio de convenções similares[94].

[94] Marjaana Helminen, op. cit., p. 84.

5 CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

5.1 QUALIFICAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO

A ordem jurídica é um conjunto organizado de princípios gerais, de instituições, de regras, de conceitos, de normas ou critérios, destinados à apreciação de fatos reconstituídos por palavras, faladas ou escritas. Todos os seus elementos são interdepedentes, pois o ordenamento jurídico é uno. Estas partes do ordenamento jurídico correspondem-se, agrupam-se e classificam-se, conforme diferenças específicas. Por essa classificação, cada instituto ou conceito tem seu lugar numa ordem jurídica e não pode ser deslocado de uma para outra categoria, nem transferida de uma para outra ordem[95].

A *qualificação* é uma técnica jurídica comum a todos os ramos dos direito, consiste na valoração de uma situação de fato, segundo as categorias estabelecidas pela norma, com o fim de se enquadrar a primeira nas segundas e assim atribuir-lhes a devida imputação jurídica[96].

Por exemplo, há no direito civil brasileiro distinção entre os direitos reais e pessoais, portanto é necessário qualificar os diversos atos e contratos para estabelecer em qual das duas categorias se classificam e seja possível subseqüentemente imputar-lhes conseqüência jurídica. Outro exemplo, versa sobre a *prescrição* e sua *qualificação* como um instituto de natureza material ou processual. Seus efeitos serão distintos, conforme a natureza que lhe atribuam. Em todos os ramos do direito, a conceituação e a classificação dos seus componentes fáticos e jurídicos são fundamentais para aplicação das normas jurídicas.

---

[95] Amílcar de Castro, Direito internacional privado, 3ª ed. aum. e corr., Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 210.
[96] Jacob Dorlinger, Direito internacional privado, 6ª ed., ampl. e atual., Rio de Janeiro, Renovar, 2001, p. 327.

Há que se descartar que toda a aplicação do Direito se resuma à subsunção, de modo que a situação de fato constatada seja apenas logicamente subordinada à previsão da norma conformada pela via conceitual. Só se pode falar em conceito em sentido estrito quando for possível defini-lo mediante a indicação de todas as notas distintivas que o caracterizam[97]. Há casos em que, em vez de limites fixos, só existem tipos.

A definição acima[98] não revela a complexidade do ato de aplicação do direito, pois o reduz a uma operação silogística. A premissa menor, a situação de fato como enunciado tem de ser primeiro conformada por quem aplica a norma, pois há uma cisão entre os fatos, o que efetivamente ocorreu no mundo da vida e situação fática, aquilo que foi apreendido pela percepção e chegou ao conhecimento do aplicador como "um dado bruto".

A situação de fato definitiva é assim o resultado de uma elaboração mental com a qual são caracterizados fatos singulares ou eventos mediante termos que subsumem mais facilmente aos conceitos da lei. As previsões destas normas jurídicas contém uma série de conseqüências caracterizadas de um modo geral, de cuja presença ou ausência depende a solução no caso concreto.

A seleção das proposições jurídicas relevantes para apreciação jurídica para a conformação da situação de fato definitiva, tem como ponto de partida a situação de fato em bruto, o aplicador verifica as normas potencialmente aplicáveis, e afasta as inaplicáveis. O que resolve tal problema é o chamado "sistema externo", formado por conceitos gerais abstratos, segundo critérios classificatórios formais que servem para orientação. O julgador que se oriente pelo sistema é capaz de delimitar o setor de onde devem ser retiradas as normas aplicáveis.

---

[97] Karl Larenz, Metodologia da ciência do direito, 3ª ed., Lisboa: Gulbenkian, 1997, p. 300.
[98] Alberto Xavier, Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva, São Paulo: Dialética, 2001, p. 34.

O processo de seleção das proposições jurídicas aplicáveis importa antes perguntar quais são os critérios determinantes para a delimitação destes complexos de regulação. São exigidos ao julgador juízos de natureza distinta. Mesmo que se admita uma subsunção no sentido de procedimento lógico silogístico, na subordinação de uma determinada situação de fato à previsão de uma norma, contudo ver-se-á que tal subsunção pressupõe juízos elementares que não são silogismos que afirmam que esta ou aquela distintiva mencionada na previsão da norma está presente.

O peso decisivo da aplicação da lei não está na subsunção final, mas na apreciação que a antecede, dos elementos particulares da situação de fato enquanto tal, que correspondem à previsão normativa. A lei dispõe aparentemente de uma definição. Na realidade, porém também existem tipos por detrás das fixações conceituais da lei. Por exemplo, a compra e venda, a locação, e a doação como conceitos entendidos como à maneira de categorias lógicas, há contratos que não recairiam sob nenhuma destas categorias, estariam fora do sistema da lei.

Como se aproximam de um ou outro tipo contratual pensou-se neste ponto sempre de modo tipológico. A existência indubitável de numerosos contratos mistos indica que nas definições legais se trata somente de descrições abreviadas de tipos[99]. O emprego de um método tipológico é a exigência de uma classificação fundamentada por via distinta da lógica de subsunção, que aqui não é suficiente.

Os juízos que são requeridos para qualificar uma situação de fato como aquela que se tem em conta na previsão de uma norma legal não se fundam sempre em todo caso em percepção e na

[99] Karl Larenz, op. cit., p. 428. Certa flexibilidade ao fazer a classificação dentro dos tipos contratuais legais resulta do princípio da liberdade contratual, predominante no domínio dos contratos obrigacionais.

associação em imagens representativas. Há os juízos que se assentam numa interpretação das declarações juridico-negociais, na experiência social ou numa valoração diversa da tipológica.

A interpretação das declarações juridico-negociais trata-se, na maior parte das vezes, da indagação precisa daquele significado que o ordenamento jurídico considera nas circunstâncias dadas como juridicamente vinculativo[100].

O "uso normal" e o valor de uma coisa resultam com base em fatos que são objeto de experiência social. Como o aplicador consegue conhecimento necessário destes fatos, ao indagar sobre a qualidade devida (padrão) o faz com juízo em experiências sociais[101].

Exige-se um *juízo de valor* quando para poder coordenar a situação de fato com a previsão da norma legal, tenha de julgar segundo uma pauta que primeiro ele tenha de concretizar, uma pauta carecida de preenchimento: "bons costumes"; "justa causa"; "boa-fé", etc.

A apreciação da situação de fato, tal como a configura a pauta carecida de preenchimento, não pode separar-se da questão relativa a que conseqüência jurídica é aqui "adequada" no sentido da lei[102].

As pautas de valoração por que há de reger-se lhe estão previamente dadas no ordenamento jurídico, na Constituição e nos princípios jurídicos por ela aceites, mesmo quando necessitem para sua aplicação de outros como uma *concretização*[103].

Não só na *concretização* de uma pauta de valoração carecida de preenchimento como também, por vezes, no julgamento de uma situação de fato com base em experiências sociais e na

[100] Karl Larenz, op. cit., p. 402.
[101] Karl Larenz, op. cit., p. 403.
[102] Karl Larenz, op. cit., p. 406.
[103] Karl Larenz, op. cit., p. 410.

coordenação a um tipo resta ao juiz uma margem de livre apreciação, que já não pode ser conformada mediante ponderações convincentes para quem quer que seja.

Uma tal margem pode resultar de que o caso a julgar está como que na fronteira entre vários casos que lhe são comparáveis, mas que foram, entretanto, julgados de outra maneira. Quando a lei prescindiu da fixação, quando esta seja possível, de uma dimensão quantitativa para a delimitação – por exemplo, quando se fala de uma "desproporção manifesta", em vez de uma delimitação rígida, a um espaço intermédio, adentro do qual a resolução pode ser deste ou daquele modo[104].

Larenz fala de uma pauta carecida de preenchimento para concretizar os pressupostos dentro dos quais o órgão administrativo deve ter uma margem de discricionariedade. A margem de discricionariedade não será mais ampla que a livre apreciação se o órgão administrativo, no caso em que se verifiquem os pressupostos, vier a atuar sempre de determinada maneira. A margem de discricionariedade relativamente a uma decisão e dado o caso, mostra qual a amplitude que deverá ter[105].

Tradicionalmente distingue-se entre a questão relativa ao que efetivamente aconteceu, a *questão de fato* e a questão acerca de como se há de qualificar o ocorrido em conformidade com os critérios da ordem jurídica, a *questão de direito*. A resposta à questão de fato é equiparada, na

[104] Karl Larenz, op. cit., p. 415.
[105] Karl Larenz, op. cit., p. 417. Entre a "margem de livre apreciação" daquele que aplica o Direito e discricionariedade vinculada da Administração continua a existir esta diferença: no processo de concretização de pautas que carecem de preenchimento pelos tribunais a decisão singular atua como exemplo, e nestes termos contribui para estreitar a margem de livre apreciação residual, enquanto no poder discricionário de atuação tais efeitos não se dão na mesma medida

maior parte das vezes, à denominada subsunção da situação de fato em causa à previsão de uma norma jurídica[106].

À questão de direito pertence, em particular, a qualificação do ocorrido com ajuda daqueles termos cujo conteúdo significativo no contexto dado resulta apenas do ordenamento jurídico, especialmente com base numa ordenação tipológica, numa ponderação de pontos de vista divergentes ou numa valoração jurídica nos quadros de uma pauta carecida de concretização[107].
Em alguns casos a questão de fato e a questão de direito estão tão próximas entre si que não é possível, na prática efetuar sua separação.Caso este, quando a situação de fato não pode ser descrita sem aqueles termos que contém já uma valoração jurídica[108].

A resposta é que qualificação e interpretação são interdependentes. Quando se aplica a norma jurídica é necessário examinar dentre os fatos quais são os pertinentes e sob quais pontos de vista, interpretá-los. Não se interpreta o texto normativo e depois o fato, mas ambos, simultânea e reciprocamente considerados.

5.2 PROBLEMAS DAS QUALIFICAÇÕES E CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL PRIVADO – UMA DISTINÇÃO CONCEITUAL.

Foi o jurista alemão Fritz Kahn quem primeiro publicou um estudo sobre qualificação no DIPr em 1891[109]. Kahn examinou a questão em artigo cujo título é *Os Conflitos de Leis – Uma*

[106] Karl Larez, op. cit., p. 433.
[107] Karl Larenz, op. cit., p. 435.
[108] Karl Larenz, op. cit., p.435.
[109] François Rigaux, La theórie des qualifications. Paris: Librairie Generale de Droit et Jurisprudence, 1956, p. 68. A ele se referem os autores franceses (*qualification*), italianos (*qualificazione*), espanhóis (*calificación*), alemães, suiços e austríacos (*Qualifikation*), escadinavos (*Kwalification*) e holandeses (*qualificatie*). Entre os anglo-saxões não houve adesão ao termo qualificação, os termos *characterization* e *classification* são os mais utilizados para designar aquele problema, mas com distintas origens em sua formulação.

Contribuição à Teoria do Direito Internacional Privado. A teoria que elaborou dividiu os conflitos de leis em três espécies[110]:

a) As *colisões expressas*, denominação que atribuiu aos conflitos de leis decorrentes de diferenças entre as regras de conflitos vigentes nos diversos Estados;

b) Os conflitos que derivam dos diferentes significados que se atribuem aos diversos *elementos de conexão* das regras de DIPr, que embora designados por termos idênticos vêm a ter conteúdos variáveis de Estado para Estado;

c) As *colisões latentes* que têm sua origem na diferença de natureza das relações e instituições jurídicas dos vários Estados.

A questão que Kahn denominou *colisões latentes* corresponde àquela que Etienne Bartin examinou em 1897 sob o rótulo de *qualification.* Bartin assim definiu[111]:

> "*Qualificação é a questão de se saber qual a lei aplicável num determinado litígio submetido às jurisdições de um certo estado, a natureza da instituição que dá lugar a este litígio, o lugar em conseqüência das quais o juiz escolhido aplicará esta instituição, o litígio sobre o qual deve estatuir, tal ou qual lei interna, em conseqüência das regras que têm por objeto no direito internacional privado resolver o conflito de leis, isto é determinar a lei aplicável às diferentes instituições do direito privado"*.

Acrescente-se que nem Kahn nem Bartin expressaram o que significa a operação de determinação da natureza jurídica da *relação de direito*. No entanto, se a qualificação no DIPr tem por objeto uma *relação jurídica* e o que se tem por *relação jurídica* seja como um *conceito jurídico,* ou seja uma *situação de fato* a qual pode-se aplicar não apenas uma regra determinada, mas há que se escolher entre regras distintas aplicáveis[112].

---

[110] Irineu Strenger, Direito internacional privado, 3ª ed. aum., São Paulo: LTr, 1996, p. 409.
[111] Irineu Strenger, op. cit., p. 412.
[112] François Rigaux, op. cit., p.56.

Rever os conceitos de Kahn e Bartin e o método que empregaram, pode-se chegar a outras conclusões e eliminar a lacuna teórica exposta acima. Kahn analisou um caso da jurisprudência alemã sobre letra de câmbio subscrita nos Estados Unidos e executada contra uma pessoa domiciliada na Alemanha, execução movida perante o poder judiciário desse país. A exceção oposta foi a prescrição.

A discussão que Kahn promoveu é se seria aplicável a prescrição do direito americano pelo qual a prescrição é uma exceção processual ou o direito alemão pelo qual a *prescrição* é extintiva da relação jurídica obrigacional. Veja-se que Kahn centrou o problema na diferença que a prescrição ou melhor, o termo *prescrição* se liga a conceito que tem naturezas jurídicas distintas: material no direito alemão e processual no direito americano. Tal questão pode ser tratada no plano abstrato, pode-se comparar os dois conceitos em seu conteúdo para verificar-se as semelhanças e diferenças e verificar a sua localização nos respectivos ordenamentos jurídicos.

Já Bartin analisou dois casos litigiosos: o caso da viúva maltesa e o caso do *testamento hológrafo* holandês. No primeiro caso, uma viúva maltesa cujo matrimônio ocorreu em Malta e posteriormente os cônjuges mudaram-se para Argélia (na época colônia francesa), onde o marido acumulou bens e posteriormente faleceu.

Deu-se a análise do fundamento da *pretensão in concreto* da viúva maltesa, se baseado no direito sucessório ou no direito matrimonial. Se o entendimento fosse que a questão era de direito sucessório prevaleceria o direito francês (a viúva nada receberia), caso contrário, a questão ser classificada como de direito matrimonial (a lei maltesa concedia à viúva o direito a participar dos bens do marido).

O exame ocorreu sobre os conceitos jurídicos, mas sobre conceitos do fato. Bartin não questionou no abstrato no que consistia *direito matrimonial* ou *direito sucessório* em cada um dos direitos francês ou maltês, mas tão somente se um conceito do fato, a *relação jurídica in concreto* marido e mulher, qual era sua classificação.

No caso do *testamento hológrafo* holandês, um holandês elaborou um *testamento hológrafo* na França (onde é permitido) e morreu, mas deixou bens e herdeiros na França e na Holanda. O direito holandês tratava testamento como pertinente à capacidade, regulada pela lei nacional do falecido, lei essa que proibia o testamento hológrafo. O direito francês tratava o fazer um testamento apenas como questão relativa à forma extrínseca do ato e *locus regit actum*, válido, portanto, o *testamento hológrafo*.

Vejam-se as diferenças no caso que Kahn discute e nos casos que Bartin traz à análise . O primeiro questiona qualificação do conceito de *prescrição* que tem natureza distinta no direito americano e em relação ao direito alemão. O caso da viúva, antes de qualquer solução, demanda que se investigue qual a *causa de pedir remota*[113]. A *situação de fato* foi recomposta para verificar se a natureza da relação jurídica em concreto e qual o ordenamento jurídico deveria prover a norma para solução de um litígio. Por fim, no caso do *testamento hológrafo* holandês dirime-se primeiro a dúvida *in abstracto* de como se classificava o conceito designado por *testamento hológrafo,* questão de *capacidade* no direito holandês ou de *forma do ato* no direito francês.

[113] Nelson Nery Junior, Rosa Maria de Andrade Nery, Código de processo civil comentado e legislação processual civil extravagante em vigor, atualizado até 15.03.2002, 6ª ed. rev., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 452. Causa de pedir é conceito de natureza processual, são os fundamentos de fato e de direito do pedido. Divide-se em *causa de pedir remota* e *causa de pedir próxima. Causa de pedir remota* é o direito que fundamenta o pedido do autor ou título jurídico que fundamenta o pedido, por exemplo, um contrato, é pois, a razão mediata do pedido. *Causa de pedir próxima* é por exemplo, inadimplemento do negócio jurídico (*causa de pedir remota*), lesão ou ameaça de lesão a direito (*causa de pedir remota*), é portanto a razão imediata do pedido.

Neste ponto, faz-se necessário distinguir o *problema da qualificação* do *conflito de qualificação* no DIPr. Tem-se por *problema da qualificação* no DIPr o como saber qual a natureza jurídica da *regra de direito abstrata* que se declara aplicável, se uma dada *relação jurídica abstrata* ou *conceito jurídico* enquadram-se em categorias distintas nos ordenamentos jurídicos dentre os quais se tem que decidir. O *problema de qualificação* se põe sobre a forma de um sim ou não, as categorias são idênticas ou não nos ordenamentos jurídicos em consideração.

Conflito de qualificação no DIPr não tem por objeto uma regra de direito determinada, mas é relativo a uma *situação de fato*, a qual pode-se aplicar essa ou aquela regra de direito, é justamente a possibilidade de se escolher entre diferentes regras aplicáveis que dá origem a tais divergências. O como descrever a *situação de fato* a partir de conceitos jurídicos é que inicia a solução do conflito.

Patente é a discordância entre os elementos do *problema da qualificação* e os *dados de conflito de qualificação*. Esta discordância pode atribuir ao equivoco em relação ao termo *relação de direito* utilizada tanto por Kahn quanto por Bartin, como observou Rigaux[114]. Como o conceito de *relação de direito* não é claramente definido, deve-se alertar que ele não se apresenta com o mesmo conteúdo como objeto do *problema das qualificações* ou na condição de objeto do *conflito de qualificação*[115]. No primeiro caso, a chamada *relação de direito* é uma regra abstrata e no segundo caso, o conceito designa a *situação de fato jurídica* (*causa de pedir próxima*) em litígio que surge perante o juiz.

[114] François Rigaux, op. cit., p. 55.
[115] Pontes de Miranda, Tratado direito internacional privado, tomo I, Rio de Janeiro:José Olympio, 1935, p. 341-343. Não faz distinção entre problema da qualificação e conflito de qualificação, utiliza somente este último.
Oscar Tenório, Direito internacional privado, 11ª ed. rev. e atual., vol. I, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976, p. 305. Entende que só há o problema das qualificações, nega a existência de uma doutrina ou teora das qualificações.

À mesma *situação fática*, os termos da *regra de conflito* eleita ligam-se nos respectivos Estados, a conceitos distintos ou interpretados com significados diferentes. Conseqüências são os resultados divergentes aos quais chega pela adoção de um ou outro significado. No caso da *prescrição* de Kahn , *qualificar* significa determinar a natureza jurídica das regras de direito em jogo, vai além da escolha entre a lei doméstica ou uma lei estrangeira, mas chega à determinação da extensão da aplicação desta lei.

Robertson se questiona sobre o que consiste o *qualificar* do juiz no DIPr e que é que ele qualifica, enfim, como um juiz resolve um caso de DIPr. Identificou três estágios na solução do problema de conflito de leis, nos quais a qualificação se apresenta[116]:

1º. Determinação da natureza jurídica do problema apresentado perante o juiz, por exemplo, contrato, sucessão, matrimônio, etc;

2º. Determinação do elemento de conexão apropriado, por exemplo, o contrato foi celebrado na Holanda;

3º. Delimitação da lei apropriada, ou seja, a determinação a ser feita é a da extensão das regras já escolhidas como aplicáveis, por exemplo, se a *capacidade* no direito estrangeiro é classificada como de natureza processual ou material.

O que causa controvérsia no entanto, localiza-se no 1º estágio. Ao afirmar que uma *situação jurídica* pertence a uma categoria determinada, a categoria essa dada por um ordenamento jurídico, mas se o objetivo é determinar qual o ordenamento jurídico fornecerá a regra para

[116] A. H. Robertson, Characterization in the conflict of laws, Cambridge: Harvard University, 1940, p. 6-9.

solução da lide, tem-se então uma *aporia*. Várias são as propostas para solução dos conflitos de qualificação, tais dividem-se em[117]:

a) Baseadas na qualificação *lex fori* que têm como expoente Bartin que argumentou com a idéia que os legisladores ao conceberem as regras de DIPr o fazem com base nas categorias do direito interno (civil), ao juiz é dificil conhecer todos os códigos civis, ainda acrescenta o autor francês, que deve ser respeitada a soberania de um país, pois submeter a qualificação à lei estrangeira seria o mesmo que permitir ao legislador estrangeiro limitar os poderes do juiz;

b) A qualificação *lex causae*, segundo esta concepção deve separar os *elementos de conexão* do tipo legal. As definições dos primeiros encontram-se na *lex fori*, o segundo é definido conforme o direito aplicável determinado a partir do *elemento de conexão* da norma de DIPr;

c) As chamadas *ecléticas*, partem da distinção entre a qualificação do tipo legal da regra de direito internacional privado (chamado qualificação primária) e a delimitação da parte do direito aplicável em virtude daquela (qualificação secundária). É a chamada teoria bifásica das qualificações.

Afora as acima mencionadas, há as doutrinas autônomas e céticas. As doutrinas autonomas propõem que o DIPr deve ter definições próprias. Nela se alinham duas tendências: a empírica que prega que as definições sejam elaboradas com base em métodos de Direito Comparado e a apriorística, que subdividem entre as que estabelecem uma hierarquia à *priori* de qualificações.

[117] Werner Goldschmmidt, Sistema y filosofia del derecho internacional privado, tomo I, 2ª ed., Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, p. 249-272.

Há que se distinguir o *problema da substituição* no DIPr do *conflito de qualificação* no mesmo ramo do direito. O *problema da substituição* consiste em saber se pode substituir uma relação jurídica interna, considerada pela lei interna como *questão prévia* de um efeito jurídico determinado, por uma relação análoga do direito estrangeiro[118].

5.3 PROBLEMA DAS QUALIFICAÇÕES E CONFLITO DE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

Os termos *problema de qualificação* e *conflito de qualificação* não ficaram restritos ao âmbito do DIPr. Herzfeld introduziu termo *problema de qualificação* no Direito Internacional Tributário – DIT, o fez, contudo de maneira acrítica, sem levar em consideração a distinção entre a natureza das regras de DIPr e a natureza das regras de uma CDT, regida pelo Direito Internacional Público - DIP.

Para Herzfeld, *problema das qualificações* nada mais era que um problema de interpretação[119] cuja solução consiste na tentativa de encontrar uma determinada regra de interpretação[120]. Curioso que esse autor menciona *problema das qualificações* sem, no entanto apresentar uma definição. A terminologia do DIPr ainda se emprega no DIT, como se vê com uso de expressões tais como *lex fori* e *lex causae,* sem que se atente para os seguintes elementos:

a) As autoridades tributárias exercem o poder regulatório, não só quando fornecem a interpretação, mas decidem sobre a aplicação do direito segundo as regras da CDT e do

[118] François Rigaux, op. cit., p. 447.
[119] Edgar Herzfeld, Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonder Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, Vierteljahrschrift für Steuer –und Finanzrecht, n. 6 , p.422, 1932, p. 456.
[120] Berthold Hannes, Qualifikationskonflikte im Internationales Steuerrecht, Hamburg: Steuer-Wirtschaftsverlag, 1992, p. 129.

próprio direito interno. No DIPr a competência para decidir concentra-se na pessoa do juiz ;

b) Também as regras do direito tributário utilizam conceitos de outros ramos do direito. A alguns alteram os seus efeitos para fins específicos de imposição do tributo, a outros, o direito os toma no seu significado e efeitos originais;

c) Diverso às regras de DIPr que o juiz deve decidir qual a regra de direito aplicável e entre várias, a regra de DIPr tem natureza procedimental, o direito material é fornecido pelas regras de direito interno ou pelo direito estrangeiro;

d) Cada Estado tem suas próprias regras de DIPr, que podem ou não coincidir com as dos demais. A regra da CDT é uma, válida para todos os Estados contratantes;

e) No âmbito do DIT e em específico no campo das CDT, as regras de direito aplicável são as fornecidas tanto pelas regras materiais de direito interno como pela própria convenção, que também provê regras de direito material. Ambos os Estados têm igual competência para interpretar e aplicar a convenção e têm igual legitimidade, inclusive a regra da CDT lhes confere utilizar definições do direito interno para preencher lacunas da CDT.

O *problema das qualificações* no campo das CDT, no DIT por assim dizer, é diverso daquele do DIPr. A disputa tem por referência o texto da CDT, pois a partir dela é que se deve buscar as definições dos conceitos, parte-se para o direito interno somente quando o texto da convenção faz referência expressa a ele e nos casos de termos não definidos, se o contexto não exigir de outra forma, condição que a CDT autoriza que se extraia dos direitos internos respectivos as definições faltantes.

É justamente aí, na relação biunívoca[121] termo e significados de direito interno que se verificam as diferenças já no plano dos conceitos normativos. Então, tem razão Vogel ao restringir a expressão *problema das qualificações* "no DIT a um problema de cognatos[122]. Os *problemas das qualificações* demandam solução, senão pela interpretação autêntica, por um novo acordo.

Quanto aos *conflitos de qualificação* na CDT, os Estados contratantes litigam em torno da classificação de uma situação fática diante da CDT, esta não impõe solução única, as pretensões que expressam a divergência podem permanecer intocadas, se os Estados não chegarem a um consenso. No DIPr obrigatoriamente se tem uma solução, pois pelo princípio do *non liquet,* ao juiz não é permitido negar-se a decidir.

5.4 UMA DELIMITAÇÃO CONCEITUAL PARA CONFLITO DE QUALIFICAÇÃO

No campo das CDT desenvolveram-se várias definições de *conflito de qualificação*, pode-se dividi-las em dois eixos:

a) Entre aquelas que enxergam no *conflito de qualificação* uma questão de subsunção ou uma questão de ponderação da situação fática. A subsunção, como única fórmula de aplicação do direito, é uma concepção restritiva, visto que não se esgotam todas possibilidades da aplicação do direito em uma operação lógica, como já demonstrado anteriormente;

[121] Aqui assume-se a CDT como bilateral, por medida de simplificação, como aliás é a maioria das CDT.
[122] Klaus Vogel, *Doppelbesteuerunsabkommen – Kommentar*, 4 Aufl., München: Beck, 2003, p. 168

b) Entre as que integram a interpretação à qualificação e aquelas que separam interpretação da qualificação no procedimento de aplicação da CDT Debatin utilizou uma definição de conflito de qualificação no DIT:[123].

Um exemplo, do item *a* acima é dado por Alberto Xavier, que apresenta seguinte definição de qualificação[124]:

> "*Qualificação é a operação que consiste na subsunção de um quid (objeto de qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte da qualificação). A qualificação não se confunde nem com a interpretação da lei (premissa maior) nem com a interpretação do ato jurídico (premissa menor). Pressupõe realizadas estas operações e constitui a fase derradeira do processo de aplicação do direito e que consiste num juízo de subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto (uma vez interpretado) num conceito típico de ato ou negócio consagrado na lei tributária (uma vez interpretada)".*

Outro exemplo vem de Arendt que definiu que a *qualificação* para as CDT corresponde a sua concepção no DIPr como *"a subsunção apenas pela aplicação de uma CDT a certos rendimentos nacionais ou estrangeiros, se a normas distributivas de uma CDT como normas de colisão*[125] *forem consideradas"*[126].

---

[123] Helmut Debatin, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, Finanz-Rundschau. Köln: Otto Schmidt, n. 34, 1979, p. 493. Definiu: *"cuida da aplicação de uma CDT na qual um conceito da CDT que os Estados diferentemente interpretaram"*.
Arwed von Poser und Gross-Naedlitz,. Der Qualifikationskonflikte bei Doppelbesteuerungsabkommen, München, 1972. Tese (Doutorado em Direito) – Juristischen Fakultät, Ludwig-Maximilians-Universität, 1972, p. 120. Poser und Gross-Naedlitz definiu conflito de qualificação como subsunção em amplo sentido de um conceito da CDT que é diferentemente interpretado pelos Estados contratantes.
Berthold Hannes, op. cit., p. 226. Definiu os conflitos de qualificação em estrito senso como os que ocorrem quando a interpretação de um conceito da CDT pela definição contida na própria CDT é infrutífera e apenas pela remissão ao direito interno dos Estados contratantes uma aplicação da CDT é possível. Segue também, que o conflito de qualificação em sentido estrito são conseqüência de uma formulação imprecisa da CDT, seja porque os Estados contratantes não puderam concordar num tratamento uniforme ou posteriormente problema de interpretação não foi conhecido na época da negociação da CDT.
[124] Alberto Xavier, op. cit., p. 36.
[125] Gerd Willi Rothmann, Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional., Revista de direito tributário, n 76, São Paulo, Dialética, 2002, p. 34. Autores alemães utilizam a expressão "*Kollisionsnormen*" ou "*normas de colisão*". para designar as normas de DIPr. Outra denominação é "direito das colisões" como utiliza este professor da USP..
[126] Wolfgang Arendt, Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steurrecht, Steuer und Wirtschaft. Wien, Linde, n . 36, 1959, p. 386.

Importante que Arendt circunscreveu o problema de qualificação aos casos em que a natureza jurídica de um instituto de um ordenamento jurídico é pesquisada em relação às normas de um outro ordenamento jurídico. Restringiu a qualificação como a subsunção de uma proposição jurídica e não de uma *situação jurídica*, a uma outra *proposição jurídica*[127].

Vê-se também uma noção do DIPr carreada para o DIT, sem maiores reflexões. Isso porque no DIPr, as *qualificações* de Robertson, ditas de 1º e 3º estágios se dão entre conceitos de um grau de abstração maior que aquelas verificadas na aplicação da CDT.

Tome-se 1º estágio, a *causa de pedir remota*, por exemplo, contrato tem um grau de abstração maior que as espécies de contrato em si, estas têm pelo menos uma nota a mais que gênero, que as faz distintas entre si. Quando se verifica onde se localizam os contratos no ordenamento jurídico seja *lex fori* seja *lex causae*, opera-se uma subsunção realmente, pois *contratos* (premissa menor) se situa numa categoria mais abrangente daquele ordenamento (premissa maior). Não é necessário para compor a premissa menor o emprego de um raciocínio senão o lógico-formal. O mesmo pode-se falar do 3º estágio.

No DIPr quando definido o direito aplicável e em que extensão o mesmo se aplica, passa-se a um nível de abstração menor, lida-se com o que se denominada *causa de pedir próxima*, se se encontram presentes os elementos de fato que dêem sustentação à *pretensão* deduzida nos autos do processo. Essa etapa tem sim, o mesmo nível de abstração que aquela da aplicação da CDT, por vezes faz-se necessário recompor a situação de fato a partir de raciocínios que não os da lógica formal.

[127] Wolfgang Arendt, op. cit., p. 386.

Como conclusão tem-se que a *qualificação* do DIPr difere da *qualificação* no campo da CDT no seguinte aspecto: nível de abstração. A última corresponde ao conceito de *qualificação* genericamente utilizado em todos os demais ramos do direito. Daí, decorre um ponto de análise no estudo de conflitos de qualificação no DIT: a *segurança jurídica* do contribuinte, pela dificuldade de se estabelecer um*a verdade objetiva*.

Os conceitos que compõem a *situação fática* são elaborados não só pelas normas que a CDT veicula, mas também pelas normas de direito interno dos Estados. Como a CDT não confere a primazia a um ou outro Estado para qualificar, tem-se então, duas perspectivas: a do Estado de residência e a do Estado da fonte. Se esses Estados descrevem a partir dos mesmos fatos, *situações fáticas* distintas e, portanto, imputam conseqüências jurídicas diversas, não há como dizer que uma ou outra qualificação é certa ou errada, e salvo violação de regra do DIP ou do próprio direto interno, que é válida ou não.

Tal possibilidade afeta a segurança jurídica do contribuinte, em especial quando se vê diante de novas *qualificações*, ou seja, *situações fáticas* que não tem precedentes na *jurisprudência judicial* ou *administrativa*. A falta de material de comparação, no caso da *jurisprudência administrativa* e a amplitude do *poder regulamentar,* que a maioria das constituições atribui aos poderes executivos dos Estados na área de tributação, tornam a tarefa de produzir argumentos contrários das mais difíceis ao contribuinte.

No que diz respeito à cisão entre interpretação e a qualificação no DIT e no direito de um modo geral, há que tê-la por superada, se a interpretação e qualificação como já discutido neste trabalho são interdependentes e até pode falar em níveis de qualificação (níveis de abstração do conceito dado pela norma); o processo de interpretação comporta qualificações intermediárias, antes da

qualificação final da situação fática perante a CDT. Essas qualificações envolvem não só conceitos, mas ponderações (valorações), tais como ordenação tipológica, utilização de regras de experiência social, etc.

Vogel não considera diferenças entre Estados no que tange aos critérios de apuração da base de cálculo como *questão de qualificação*[128]. A razão parece assistir a Vogel, uma vez que se entenda a qualificação como classificar no sentido de apurar classe ou categoria segundo sua natureza jurídica e não pelo efeito que a lei lhe imputa (dedução, isenção). A regra matriz de incidência do imposto tem nos antecedentes, o critério material, um comportamento que se imputa efeito jurídico, ao lado dele aparecem os critérios espacial e temporal. A qualificação opera sobre as situações fáticas que correspondem a esse critério material e não sobre os critérios da conseqüência: pessoal (sujeito passivo ou ativo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota)[129].

Alocação de rendimento a um contribuinte, aqui se apresenta outro caso de dupla tributação econômica e não jurídica, nos casos a que se refere pode haver heterogeneidade não só do sujeito passivo bem como do objeto tributário, por exemplo, o binômio companhia– acionista e o respectivo par lucro–dividendo. Então não é caso de conflito de qualificação, pois se objeto da qualificação é distinto, não se enquadra na premissa básica (idêntico objeto).

No campo do DIT, conflito assume, a rigor, a definição da Corte Internacional de Justiça, que Rezek colheu[130]: *"Conflito ou litígio internacional é todo desacordo sobre certo ponto de direito ou de fato, toda contradição ou oposição de teses jurídicas ou de interesses entre dois Estados"*.

[128] Klaus Vogel, op. cit., p. 168.
[129] Paulo de Barros Carvalho, Teoria da norma tributária, São Paulo, Max Limonad, 4. ed., 2002, p. 124-178.
[130] José Francisco Rezek, Direito internacional público: curso elementar, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 327.

O próprio Rezek alerta que conflito internacional não se restringe aos casos graves, subentenda-se com violência, mas pode referir a desentendimento sobre o significado de certa regra de tratado que vincule ambos Estados contratantes. Também o termo conflito é preferível a litígio, por ser o último mais adequado a divergências deduzidas em juízo.

Portanto, neste trabalho restringir-se-á a essa acepção de conflito, mas no âmbito do DIT. Conflito de qualificação ocorre quando esteja manifesta a divergência entre os dois Estados em torno de um caso concreto. O problema de qualificação pode suscitar um conflito, mas pode também continuar apenas com esse potencial (conflito virtual) sem opor ambas as partes. A manifestação de tal divergência se dá pela ocorrência de uma dupla tributação ou uma dupla não-tributação.

Vogel deixa explícito que o conceito de *problema das qualificações* entende como apenas os caso em que uma expressão do CDT se aplica a uma similar de direito interno dos Estados contratantes. Ao limitar o conceito de qualificação a tais casos, resulta pela realização da qualificação a interpretação da CDT através do reenvio do art. 3 , § 2 MC-OCDE uma expressão similar do direito interno[131].

A discussão sobre *conflitos de qualificação* demanda que se fixe alguns conceitos prévios, pois há falta de consenso doutrinário sobre o que seja qualificação, se a mesma é cindível da interpretação. Isso leva, como visto no item precedente a uma série de definições e propostas de classificação dos conflitos de qualificação, sem que se tenha uniformidade.

Do exposto é possível contudo, chegar às seguintes conclusões:

[131] Klaus Vogel, op. cit., p.

a) O primeiro é definir o que se entende por qualificação, se a mera subsunção, a etapa final do procedimento de aplicação da norma ou etapas intermediárias deste;

b) Há que se distinguir o problema das qualificações do conflito de qualificação. Um termo não definido em uma CDT exige pesquisa nas definições dadas nos ordenamentos jurídicos dos Estados contratantes da convenção e se as mesmas são distintas; têm-se o chamado problema da qualificação e também divergência no campo das normas em abstrato, que demanda o acordo adicional a CDT para definição do termo ou alteração das respectivas legislações internas para harmonizá-las. Mas tal solução esconde uma simplicidade enganadora, pois diante de um caso concreto, onde já há um conflito instalado, uma alteração legislativa ou convencional, salvo por disposição expressa[132], não terá eficácia retroativa[133];

c) O acordo adicional traz a vantagem de limitar os efeitos às pessoas as quais a convenção se aplica. Uma alteração legislativa interna terá sempre efeito geral por força do princípio da isonomia[134], seja operada sobre as regras de direito tributário internacional seja sobre as regras de direito tributário amplo senso;

d) O problema da qualificação tem como paradigma o conflito de leis, há que se escolher entre uma das disposições normativas, já o conflito de qualificação cabe na definição ampla de conflito dada pelo Tribunal Internacional de Justiça.

e) Ponto fundamental é definir se no DIP os conflitos de qualificação ocorrem unicamente no campo das CDTs. A questão da qualificação que Xavier expõe, envolve a aplicação de

[132] Vê-se aqui o princípio da legalidade.
[133] Vide art. 144 do CTN.
[134] Vide art. 146 da CF/88.

normas heterogêneas que podem provir tanto do ordenamento jurídico interno como do DIP. Ocorre que normas com repercussão tributária podem ser veiculadas em tratados que não tenham natureza tributária por si.

f) O conflito de qualificação tem-se que perante o caso concreto, quando dois Estados aplicam diversamente uma CDT e o resultado dessa divergência é uma dupla tributação ou uma dupla não-tributação não desejada. A "não desejada" parte do pressuposto que a dupla tributação é sempre indesejada, quando muito tolerada pelos Estados contratantes mediante compensações, mas não o é pelos sujeitos passivos. Pelo lado da dupla não-tributação, não haverá reclamações por parte dos sujeitos passivos, mas um dos Estados contratantes, poderá divergir se a qualificação imposta pelo outro Estado, se seguida, redundar num vácuo de pretensões tributárias.

g) Então faz sentido falar-se em conflito de qualificação positivo quando o resultado da divergência é uma dupla tributação e em conflito negativo quando a divergência origina uma dupla não-tributação indesejada. Os conflitos de qualificação virtuais, aqueles em que os Estados contratantes qualificam de maneira diferente uma situação fática, mas um Estado contratante da CDT aceita a qualificação do outro têm significado teórico, mas não prático.

h) Questão efetivamente tormentosa é a separação entre qualificação e interpretação e o que é pouco discutido, qual a diferença entre eficácia jurídica de um suposto conflito de interpretação e de um conflito de qualificação? Em termos de CDT, os mecanismos previstos diferem quanto à espécie de conflito? Primeiro há que se apartar procedimento de interpretação e a interpretação como causa de conflito. Indubitável é que qualificação e

interpretação são interdependentes, mas é possível separar circunstâncias em que é nítido o problema de sentido que é atribuído a um dado conceito e a extensão de suas notas, o que até o insuspeito Larenz admite. Portanto, a crítica que Melis faz a definição de Xavier sobre qualificação, dirige-se, por esse prisma, ao ponto errado, distinguir interpretação de qualificação é, em certos casos, possível, quando se fala em localização da divergência se no aspecto do conceito da norma ou na conformação da situação de fato. O equívoco de Xavier está em uma definição restrita de qualificação como algo final, como se não houvesse qualificações intermediárias a fazer.

i) Os tipos fornecem exemplo evidente disso, uma situação fática em que esteja presente notas comuns a dois ou mais conceitos, e não há divergência sobre o significado e conteúdo do conceito e sua extensão, o que restando aos Estados escolherem a qual conceito ajustarão o elemento da situação de fato não se tem aí um problema de subsunção, pura lógica; mas de argumentação jurídica, objetivamente não poder-se-á falar no certo ou errado, mas naquilo que é mais correto;

j) Então chega a uma definição de conflito de qualificação no DIT que entende-se abranger ao discutido: "é a divergência entre dois Estados quanto à aplicação de uma CDT a um caso concreto a qual conduz a uma dupla tributação ou a uma dupla não-tributação indesejada. Pode ocorrer tanto pela interpretação de termos da convenção quanto pela classificação de elementos da situação fática em relação a disposições da mesma CDT ou de direito interno dos Estados contratantes";

k) A lacuna teórica que se percebe para os denominados *conflitos de qualificação* no DIT não é a resposta à questão sobre quem detém a prerrogativa para qualificar, mas os

critérios que informam que a qualificação feita por um Estado seja aceitável pelo outro, entenda-se o primeiro como o Estado da fonte e o segundo como o Estado de residência.

5.5 CRÍTICA ÀS CONCEPÇÕES DE ALBERTO XAVIER E PAULO CALIENDO SOBRE PROBLEMA DE QUALIFICAÇÃO

Alberto Xavier entende qualificar como subsumir um certo *quid* a um conceito, é verificar ou constatar como certo dado as notas ou características que formam a compreensão de certo conceito. É um problema que se põe no momento da aplicação da norma jurídica. Distingue Xavier a qualificação, momento da aplicação da interpretação do direito, isto é subsunção de um caso concreto num conceito e a interpretação traduz-se por definir por via geral e abstrata todos os possíveis conteúdos de um dado conceito[135].

Xavier reconhece que interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, mas entende que a interpretação é outro fenômeno distinto da aplicação, aquela antecede logicamente essa. Entende Xavier que o art 3º, § 2º MC-OCDE diz respeito à interpretação do conceito aplicável, no que se relaciona ao seu significado e alcance mediante a pesquisa no direito interno das expressões não definidas na convenção[136].

Também não distingue a questão da qualificação[137] da subsunção a um conceito que seja fornecido pela lei interna homogênea (tributária) que seja por uma heterogênea, por exemplo, leis tributárias no primeiro caso e leis tributárias e direito civil no segundo.

[135] Alberto Xavier, op. cit., p.192.
[136] Alberto Xavier, op. cit., p. 193.
[137] Alberto Xavier, op. cit., p. 192-196. Embora não deixe explicíto subentende-se pelo esquema classificatório que Xavier distingue "problema da qualificação" de "questão de qualificação", o primeiro é espécie, enquanto o segundo é genêro.

É na hipótese de conceitos fornecidos por leis heterogêneas onde se encontra esquema classificatório de Xavier, para quem uma questão da qualificação pode originar-se[138]:

a) A mesma situação da vida por ser subsumida a um conceito do direito civil ou a um conceito homólogo do direito tributário;

b) A situação da vida é subsumida a conceito jurídico fornecido por lei estrangeira ou por uma norma convencional.

No segundo grupo, encontra-se o problema da qualificação: "a existência de uma dupla valoração de situações da vida à luz de leis integradas em grupos heterogêneos – as leis internas e os tratados".

Propõe que o problema da qualificação envolve dois momentos distintos: a qualificação primária que consiste na caracterização da situação da vida perante a lei interna e a qualificação secundária que consiste na caracterização do conceito de direito interno no qual a situação da vida se subsume perante o conceito jurídico utilizado pela convenção. Enfatiza Xavier que a qualificação primária tem por objeto situações fáticas; a qualificação secundária tem por objeto "regras de direito" ou "conceitos jurídicos"[139].

No que concerne às CDTs, o específico do problema das qualificações está em responder a questão de quem detém a competência qualificatória e não o como qualificar certo *quid*[140]. A cisão que Xavier faz entre interpretação e qualificação embora possível em termos abstratos, ou seja, no plano conceitual, na prática revela-se inviável. O que permeia a discussão é o que se

[138] Alberto Xavier, op. cit., p.193.
[139] Alberto Xavier, op. cit., p.196.
[140] Alberto Xavier, op. cit., p.197.

entende por qualificação, ou por assim dizer, ao longo do procedimento de aplicação do direito, não há só uma qualificação final, mas vários níveis de qualificação.

Na composição da situação de fato que segundo Larenz compõem o dado bruto a ser conformada, há uma relação dialógica com ordenamento jurídico[141]. Visto como um sistema de proposições jurídicas, ordenamento jurídico não é constituído por uma série de proposições colocadas lado a lado, mas ordenadas segundo critérios de especialidade, hierarquia.

Os conceitos com grau mais elevado de abstração compõem o que Larenz chama de *sistema externo*, possuem caráter ordenador, por exemplo, se uma situação fática envolve o pagamento de prestação a um ente estatal, é necessário verificar-se se trata de uma relação jurídica de Direito Público ou Privado, se Direito Público, a pesquisa volta-se para localizar se tal prestação reveste-se de caráter tributário, se há elemento de estraneidade, etc. O procedimento é iterativo, as notas em relação aos conceitos mais abstratos vão sendo compostas e as normas jurídicas (proposições segundo Larenz) vão sendo selecionadas a cada passo.

Então, a idéia de separar interpretação da qualificação não faz sentido, pois é por meio das qualificações intermediárias que se selecionam as normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto. Vai-se na escala dos conceitos dos mais abstratos aos menos abstratos, ou seja, dos mais abrangentes com menos notas na sua definição aos com mais notas. Importante é o que se considera norma jurídica não se confunde com texto normativo, como bem ilustrou Ávila[142]: há texto que não possui conteúdo de norma e há norma que não é veiculada por um texto. Norma é o produto da interpretação.

---

[141] Karl Larenz, Metodologia da ciência do direito, 3. ed., trad. José Lamego. Lisboa: Gulbenkian, 1997, p.620.
[142] Humberto Ávila, Teoria dos princípios:da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 4ª ed. rev., São Paulo, Malheiros, 2004, p. 6.

O procedimento de qualificação do DIPr que foi transplantado ao DIT em seus primórdios, nada mais é que o exposto acima, o que se revela na própria estrutura da norma de conflito: a classificação da *causa de pedir remota* segundo a *lex fori* ou a *lex causae*, após a definição do *elemento de conexão* e em seguida a seleção das normas de direito aplicável, o interno ou o externo e em que extensão tal direito é aplicável.

Xavier considera o art. 3º, § 2º MC-OCDE como norma de interpretação e não de qualificação. Serve a pesquisa dos termos não definidos na convenção, a qual remete, salvo se o contexto não exigir, preferencialmente ao direito interno dos impostos do Estado que aplica a convenção. Pois bem, à primeira vista trata-se da pesquisa do conteúdo e do alcance de um conceito referenciado por um signo, o termo da CDT, este é um problema de interpretação, contudo o contexto pode demandar outra coisa.

Se entender contexto como preconiza a CVDT trata-se de questão de interpretação, todavia se contexto envolver elementos factuais, o que o CAF já admitiu no *Partnership Report* de 1999[143], tem-se também uma questão de qualificação intermediária .

E necessário qualificar o elemento da situação fática que compõe o contexto, para a seguir efetuar-se a pesquisa, pois tanto ela poderá se dar no direito interno dos impostos aos quais a convenção se aplica, como também a outro ramo do direito interno e ao direito não mais vigente, pois o dispositivo menciona "preferencialmente" e "impostos à época", mas uma mudança importante na legislação sem a prévia comunicação ao outro Estado contratante pode compor o contexto, de sorte que o Estado que aplica a convenção adote a legislação revogada.

[143] OCDE, The application of the OECD Model tax convention to partnerships – issues in international taxation, n. 6. Paris: OECD, 1999, p.24-25.

Caliendo entende que a diferenciação entre a qualificação e a interpretação situa-se em três aspectos: momento lógico, objeto e finalidade. Do ponto de vista lógico, a interpretação ocorreria em princípio, antes da qualificação. A qualificação seria utilizada num momento posterior quando o conceito se encontra previamente interpretado[144].

Quanto ao objeto, a interpretação visa a definir, de modo abstrato, o significado e alcance de dado conceito, enquanto a qualificação se dirige a um *quid* concreto, tal como uma "decisão de espécie". A qualificação se dirige ao processo de definição do sentido e alcance da norma[145]. Quanto à finalidade, a interpretação define o conteúdo e alcance de um determinado conceito, enquanto a qualificação "é saber se uma determinada situação concreta da vida tributária internacional subsume-se num conceito constante da previsão normativa"[146].

A qualificação seria uma espécie de *questão de fato* e não de direito, isso porque vincula questionamentos direitos a um caso concreto diferentemente de questões de interpretação que buscam definir *conceitos abstratos*. A qualificação seria uma questão de fato especial.

Caberá à interpretação responder ao questionamento qual deve ser a estrutura semântica de um determinado conceito ou qual o significado e extensão do conceito. Caberá à qualificação a responder qual a estrutura semântica que irá indicar a inclusão da classe de fatos à classe de conceitos[147].

O processo subsuntivo é um processo encadeado e interdependente, no qual se desenvolve a definição dos conceitos gerais e abstratos até o momento da concretização (inclusão do conceito

[144] Paulo Caliendo, op. cit., p. 281
[145] Paulo Caliendo, op. cit., p. 284.
[146] Paulo Caliendo, op. cit. ,p. 282.
[147] Paulo Caliendo, op. cit., p. 279. O que o autor denomina como estrutura semântica dos conceitos é a lei de formação (conotação) e o campo de aplicação (denotação) do conceito.
Karl Engisch, Introdução ao pensamento jurídico, 8ª ed., Lisoba: Gulbenkian, 2001, p. 126.

de fato jurídico ao conceito de norma) criadora a norma individual e concreta.

Caliendo definiu *conflito de qualificação* como a divergência na classificação ou conceituação de um instituto por duas ordens jurídicas diversas ou no caso específico do Direito Internacional Tributário, ressalta que a discordância se dá entre o conceito e a classificação utilizados pelo direito nacional e pela CDT[148].

O *conflito de qualificação* se refere à possibilidade de um mesmo conceito ser qualificado de mais de uma forma perante uma convenção internacional. O conflito de qualificação surge pela possibilidade de um mesmo instituto receber uma qualificação decorrente de como esta definição é regulada em face do direito interno, de uma qualificação convencional ou de uma terceira forma de qualificações. O do art. 3º, § 2º do MC-OCDE é para Caliendo dispositivo que trata tão somente da qualificação, mas no que diz respeito à competência qualificatória que o dispositivo atribui ao Estado que aplica a convenção.[149].

Dividiu os *conflitos de qualificação* em primários e secundários. Primários são aqueles que se relacionam a conceituação e classificação perante um ordenamento jurídico. Os secundários são aqueles nos quais se discute qual dos dois Estados partes na CDT têm competência para qualificar determinado conceito[150].

A leitura da definição de *conflito de qualificação* que Caliendo propõe, assalta a mente como a idéia de qualificação, como resultado final de uma operação subsuntiva é insuficiente para explicar o fenômeno de aplicação do direito. O que ao longo do seu texto o autor reputa como institutos nada mais constituem que o sistema externo de Larenz e as etapas intermediárias de

[148] Paulo Caliendo, op. cit., p. 293.
[149] Paulo Caliendo, op. cit., p. 355.
[150] Paulo Caliendo, op. cit., p. 304.

qualificação, e se houver divergência em uma dessas etapas intermediárias, não só na subsunção final à regra distributiva da CDT, há possibilidade de conflito de qualificação.

O aspecto semântico (relação signo-objeto) que Caliendo ressalta é insuficiente para explicar a divergência de entendimento da situação fática pelas respectivas Administrações Tributárias dos Estados contratantes. A questão transborda para o plano pragmático, as relações objeto-intérprete e intérprete-intérprete desempenham papel fundamental, pois entram em cena as diferenças de experiências sociais e a interação dos intérpretes entre si (Estados contratantes).

Isso de explica, pelo fato de as respectivas Administrações Tributárias pouco conhecerem das legislações dos outros Estados contratantes em CDT, e em caso de dúvidas a tendência é aplicar definições do direito interno que são familiares. O segundo ponto, a relação intérprete-intérprete, embora a CVDT disponha que as convenções devam ser interpretadas de *boa-fé*, ainda resta espaço para que os Estados contratantes levem no seu balanço os próprios interesses.

Quando aceitam ou propõem determinada qualificação, os Estados levam em conta o impacto na relação com seus residentes no que implica em alterações da legislação interna e o que isso influencia na arrecadação do imposto e na neutralidade a importação e exportação de capitais.

5.6 CLASSIFICAÇÕES DOS CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NO DIT

Assim como não há um consenso sobre as definições de conflitos de qualificação, também divergem as classificações formuladas. Os critérios de classificação adotados sintetizam-se em: 1) quanto à origem do *conflito de qualificação*; 2) quanto aos seus efeitos, positivos (dupla tributação), negativos (dupla não-tributação) ou neutros e 3) quanto à localização da divergência, em que parte da CDT, se nos *pressupostos* de aplicação da CDT ou nas *regras distributivas*.

Estes esquemas revelam-se, entretanto arbitrários e fracassam na compreensão do fenômeno jurídico, pois ou os Estados interpretam de comum acordo a CDT ou negociam a solução de um caso concreto. Não se encontra uma solução específica para conflitos de qualificação da espécie A ou B, por falta de um referencial único, no caso tem-se dois ordenamentos jurídicos de onde provém as referências, sendo que os Estados são igualmente competentes para qualificar.

A heterogeneidade de causas dos *conflitos de qualificação*, a divergência quanto ao papel da interpretação na qualificação e vice-versa, bem como a falta de uma definição consistente de *conflito de qualificação* no DIT refletem-se na dificuldade de sistematização de tais conflitos. Erro grave, mas freqüente, é o desconsiderar o DIT como parte do DIP[151].

Uma das primeiras classificações de *conflito de qualificação* atribui-se a Wengler que definiu *conflito de qualificação* como a situação em que ambos os Estados atribuem distintos significados a um dado conceito de uma CDT[152]. Wengler dividiu os casos de conflito de qualificação em: *conflito de definição*; *conflito de enumeração*; *conflito de discricionariedade* e *conflito de subsunção*[153]:

a) *Conflito de definição* quando a definição do conceito é feita de maneira distinta por ambos os Estados[154];

b) *Conflito de enumeração* quando os ordenamentos fixam o conteúdo dos conceitos através da enumeração dos seus elementos caracterizadores (notas) de forma distinta, por

[151] Reuven Avi-Yonah, International tax as international law, University of Michigan John M. Olin Center for Law & Economics Working Paper Series, Working Paper 7, March 2004, disponível em: <http://law.bepress.com/umichlwps/olin/art7>, acessado em: 07/07/2004, p. 26.
[152] Willhem Wengler, Beiträge zum Problem der internationaler Doppelbesteurung, Beiträge zum ausländischen und internationalen Privatrecht, Berlin: Walter de Gruyter, n 11, 1935, p. 2.
[153] Wilhelm Wengler, op. cit., p. 12-13.
[154] Wilhelm Wengler, op. cit., p. 13. Acrescenta às espécies de conflitos de qualificação, uma outra: a de que um dos Estados adota a definição por conteúdo e o outro por extensão e essas não apresentam intersecções. Neste caso, porém Wengler não nomeou a espécie de conflito.

exemplo, navios são considerados em um ordenamento jurídico como bens imóveis e no outro como bens móveis. Vê-se que embora os elementos principais que caracterizam um navio sejam os mesmos para ambos os Estados, uma nota (característica) torna-os conceitos diferentes o que pode levar a conflitos de qualificação;

c) *Conflito de discricionariedade*[155] há casos em que a lei não define exatamente o conteúdo do conceito, o que deixa ao juiz a possibilidade de uso da discricionariedade para delimitar o conteúdo do conceito, seja por completar suas notas ou no caso concreto se o mesmo se enquadra na previsão normativa;

d) *Conflito de subsunção* quando as respectivas leis embora definam o conceito de mesma forma, os Estados contratantes chegam a resultados da aplicação em um caso concreto são distintos;

Wengler colocou como categoria à parte os conflitos de alocação[156], mencionou como exemplo, os casos em que as leis de ambos os Estados definem o conceito de residência de tal forma, que alguém possa ser considerado residente nos dois Estados[157].

Os conflitos de enumeração e conflitos de definição apresentam-se como espécies de conflitos idênticas, se um conceito é definido por meio de uma definição ou pela enumeração.[158].

No conflito de discricionariedade, que Wengler define, haveria por parte do aplicador do direito uma certa discricionariedade na definição do conteúdo de um conceito. De onde se pode extrair

[155] Gerd Willy Rothmann, Interpretação das convenções para evitar a dupla tributação, p. 63 . Embora a palavra no idioma alemão *Ermessen* como no consta no texto original possa significar discrição ou avaliação, se adotou neste trabalho o mesmo sentido que o professor da USP expôs em sua tese.
[156] Conflitos de alocação também são conhecidos como conflitos de atribuição ou *conflict of atribuition* ou *Zurechnungskonflikt*.
[157] Wilhelm Wengler, op. cit., p. 13.
[158] Berthold Hannes, op. cit., p. 129.

que a Estados contratantes da CDT com fim concluído tenham juntado um conceito com significado estático, parece que ele exclui a discricionariedade do juiz ou da repartição na interpretação de um conceito.

O *conflito de subsunção*, segundo Wengler é aquele em que um conceito é definido da mesma maneira, mas o resultado da aplicação em ambos os Estados divergem. Estes resultados não são como possam parecer, exclusivos, por exemplo, um conflito na valoração da situação de fato é admissível mesmo que a interpretação do conceito seja a mesma.

Rosendorff e Henggeler[159] apresentaram uma variante ao esquema classificatório de Wengler:

a) conflitos de qualificação decorrentes das diferenças de enumeração dos conceitos;

b) conflitos de definição por divergência de interpretação dos conceitos;

c) conflitos de discricionariedade por diferença na valoração da situação fática;

d) Conflitos de atribuição ou alocação decorrentes de um bem tributável é atribuído a pessoas distintas em ambos Estados contratantes.

Arendt sistematizou também os conflitos de qualificação no âmbito das CDTs, a ele tratam-se[160]:

a) *Conflitos de qualificação* de institutos do direito tributário estrangeiro, onde trata da qualificação de impostos. Na prática, os conflitos só ocorrem se um novo imposto está

[159] Richard Rosendorff; Josef Hengeller, Das Internationale Steuerrecht des Erdballs nebst sämtlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Zürich, Leipzig,1936, p. 230 *apud* Gerd Willi Rothmann, Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação, São Paulo, USP, 1976, p. 63.
Berthold Hannes, op. cit., p. 131. Há menção ao esquema classificatório de Richard Rosendorff e Josef Hengeller no mesmo sentido que acima.
[160] Wolfgang Arendt, op. cit., p. 388.

estabelecido ou alterado e deve ser examinado, e se eles também estiverem compreendidos em disposições de uma CDT;

b) *Conflitos de qualificação* quanto ao instituto de direito privado estrangeiro que se deve subsumir sob as disposições de uma CDT. No caso a qualificação versa sobre estado de pessoas, bens imóveis, etc, que repercutem na qualificação dos rendimentos.

Significativa é a divisão que Arendt fez dos *conflitos de qualificação* em relação a sua eficácia. Os conflitos que conduzem a uma dupla tributação, Arendt denominou de *conflitos positivos*, e aqueles que conduzem a uma tributação mínima, denominou *conflitos negativos*[161].

Debatin classificou[162]:

a) Conflitos existem em que a interpretação da CDT não está em questão, a tais chamou de *conflitos impróprios*. São os casos de diferentes valorações da situação fática;

b) *Conflitos de subsunção*, estes assim denominados cairiam na característica do *reenvio* do art. 3 , § 2 da MC-OCDE. Compreende os casos também em que o direito interno é utilizado com incorreta interpretação da CDT.

Conflitos de qualificação ou conflitos mediatos de interpretação na acepção de Von Poser und Gross-Naedlitz dividem-se, segundo esse autor em *horizontais* e *verticais*[163]. *Conflito de qualificação horizontal* ocorre quando o conflito acontece entre os ordenamentos jurídicos dos

[161] Wolfgang Arendt, op. cit., p. 384.
[162] Helmut Debatin, op. cit., p. 493 -499.
[163] Arwed von Poser und Gross-Naedlitz, op. cit., p. 121. Este autor adota a figura de triângulo para explicar a relação entre os ordenamentos jurídicos dos Estados contratantes e a CDT entre eles. Na base do triângulo em cada vértice está um dos ordenamentos jurídicos dos Estados contratante, imagina um segmento horizontal que os une. No vértice superior do triângulo está a CDT, por isso denomina vertical a relação entre eles.

Estados contratantes. *Conflitos de qualificação horizontais* se originam no conflito entre ordenamento jurídico de um Estado contratante e a definição da CDT[164].

Quanto a seus efeitos, Von Poser und Gross-Naedlitz também propõe a divisão em conflito de qualificação positivo e conflito de qualificação negativo, conforme seu efeito, *dupla tributação* ou *dupla não-tributação*, respectivamente[165]. Os *conflitos de qualificação* podem ocorrer também no *elemento de conexão* e na *hipótese de incidência*.

Um exemplo de *conflito de qualificação* no *elemento de conexão é* o caso da dupla residência pela aplicação do correspondente na CDT ao art. 4º do MC-OCDE. Cada direito interno provê suas regras de residência, cada Estado contratante define quem é ou não seu residente. Se no caso concreto, uma mesma pessoa física ou jurídica é considerada residente em ambos os Estados tem-se um conflito de qualificação no elemento de conexão[166].

É significativa a concepção de que se deve distinguir *conflitos de qualificação* que ocorrem dentro do âmbito de regulação da CDT daqueles que ocorrem fora[167]. Se o conflito de qualificação ocorre por divergência devida exclusivamente às diferenças dos ordenamentos jurídicos internos, para tais diferenças não cabe uma nova interpretação da CDT para sua solução.

Se acrescentar-se o caráter vinculante do ordenamento jurídico para a respectiva administração tributária[168], tem-se que apenas alterações em um ou ambos solucionarão os *conflitos de*

---

[164] Arwed von Poser und Gross-Naedlitz, op. cit., p. 122.
[165] Arwed von Poser und Gross-Naedlitz, op. cit., p. 125.
[166] Esta espécie de conflito tornou-se mais rara nas CDT recentes em conseqüência das *tie-break rules* no art. 4 do MC-OCDE.
[167] Alfred Philipp, Probleme der Doppelbesterung auf Grund der Verschiedenheit der Steuersysteme und der Verschiedenheit von Vertragtypen, Deutsch Steuer Zeitung, A 1967, p. 245-250, apud Arwed von Poser und Gross-Naedlitz, op. cit., p. 124-125.
[168] Victor Uckmar, Princípios comuns de direito constitucional tributário, 2ª ed. rev. e atual.,São Paulo, Malheiros,.1999, p. 39-45.

qualificação impróprios. A separação dos *conflitos de qualificação* em impróprios e próprios assim se apresenta*:*

a) *Conflitos de qualificação impróprios* são os que ocorrem fora do âmbito de regulação da CDT, por exemplo, a apuração da base de cálculo de um rendimento;

b) *Conflitos de qualificação próprios* decorrem de diferentes interpretações de um conceito da CDT conduz à subsunção sob uma *hipótese de incidência* por um Estado e à subsunção sob outra *hipótese de incidência* em outro Estado, para o qual diferentes *elementos de conexão* na composição da *norma qualificatória*[169] concorrem decisivamente. Se a situação fática se subsume sob diferentes hipóteses de incidências, mas os *elementos de conexão* são idênticos, tem-se porém, um *conflito de qualificação impróprio*[170].

Hannes também adotou a divisão acima exposta dos *conflitos de qualificação* em *impróprios* e *próprios*. O *conflito de qualificação impróprio* deve sua existência a divergências fora do âmbito de regulação da CDT. Hannes incluiu nesta categoria as diferenças na forma de apuração de bases de cálculo de rendimento; as diferenças na valoração da *situação de fato e os conflitos de alocação*. Subdivide os *conflitos de qualificação próprios em conflitos em sentido amplo* e *em sentido estrito*[171]:

a) *Conflitos de qualificação próprios em sentido amplo* são os que ocorrem em razão de interpretação contrária à CDT. Subdividem-se entre: os que resultam de incorreta aplicação de definição por referência; pela interpretação incorreta do

[169] Heleno Torres, Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p.105.
[170] Arwed von Poser und Gross-Naedlitz,. Der Qualifikationskonflikte bei Doppelbesteuerungsabkommen. München, 1972. Tese (Doutorado em Direito) – Juristischen Fakultät, Ludwig-Maximilians-Universität, 1972, p. 125.
[171] Berthold Hannes, op. cit., p. 245.

contexto e pela incorreta aplicação da remissão interpretativa do art. 3º, § 2º da CDT ou o dispositivo que tenha correspondente redação ao de mesmo número no MC-OCDE[172];

b) *Conflitos de qualificação próprios* em *sentido estrito* como os que ocorrem através da interpretação de um conceito da CDT, mas a definição contida na CDT é infrutífera e apenas pela remissão ao direito interno dos Estados contratantes possibilita a aplicação da CDT. Segue também, que o conflito de qualificação em sentido estrito é conseqüência de uma formulação imprecisa da CDT, seja porque os Estados contratantes não puderam concordar num tratamento uniforme ou um *problema de interpretação* não identificado na época da negociação da CDT[173].

Chebounov elaborou uma classificação que é um rearranjo da proposta por Hannes. Dividiu os conflitos de qualificação basicamente em *conflitos de qualificação não-vinculados* e *vinculados à interpretação da CDT*, e *conflitos de qualificação* pela aplicação do art. 3º, § 2º da CDT[174].

a) Os *conflitos não-vinculados à interpretação da CDT* incluiu entre eles conflitos exteriores ao âmbito de regulação da CDT; *conflitos de subsunção* de uma situação fática e *conflitos* na apuração de base cálculo de rendimento.

b) Os *conflitos de qualificação vinculados à interpretação da CDT* distinguem-se dos casos decorrentes da aplicação art. 3º, § 2º do MC-OCDE, esses que são, segundo ele, não resultados contrários de interpretações por parte dos Estados, mas originados por *reenvio*,

[172] Berthold Hannes, op. cit., p. 245.
[173] Berthold Hannes, op. cit., p. 226.
[174] Nota do autor: cabe o alerta que à referência ao art. 3 § 2º do MC-OCDE subentenda-se tratar do dispositivo de idêntico teor da convenção assinada pelos Estados, esta sim de caráter vinculante para os mesmos, por exemplo, a CDT entre o Brasil e Japão, redação similar ao art. 3º § 2º da CM-OCDE aparece no art. 2º, paragrafo último (sem número).

portanto, são conflitos de qualificação por reenvio interpretativo[175]. Chebounov coloca nessa espécie os conflitos originados pela interpretação da referência à definição de direito interno contida na própria CDT[176] e conflitos originados pela interpretação do contexto da CDT[177].

A classificação de *conflitos de qualificação* que a OCDE utiliza nos *Comentários* e que também aparece no *Partnership Report*, embora omita toda a complexidade do tema, divide-os em:

a) *Conflitos de qualificação* cuja origem são as distintas interpretações de uma provisão da CDT pelos Estados contratantes;

b) *Conflitos de qualificação* decorrentes de diferentes valorações da *situação fática* pelas autoridades tributárias dos Estados contratantes;

c) *Conflitos de qualificação* originados pelas diferenças nas definições de direito interno dos Estados contratantes. Ocorrem quando um termo não é definido na CDT ou quando a mesma faz referência expressa ao direito interno para pesquisa na definição do conceito. Este um *conflito de qualificação* que decorre de um *problema das qualificações*.

Caliendo não desdobrou conflitos de qualificação como o fizeram os autores mencionados anteriormente. Seguiu em parte o pensamento de Xavier, este tratou a qualificação como uma questão exclusiva de subsunção. Caliendo considerou a distinção entre qualificação e interpretação em outros termos, o papel da qualificação é a indicação da conceituação e classificação de fatos jurídicos ou conceitos, já a interpretação é a definição do conteúdo e

[175] Anton Chebounov, op. cit., p. 92.
[176] Anton Chebounov, op. cit., p. 93. Ocorre quando não fica claro no texto qual dos Estados é competente para fornecer a referência da definição que seja válida para ambos. Menciona como exemplos os casos para definição das sociedades de pessoas do art. 3º § 1º, residência art. 4º § 1º e dividendos do art 10 § 3º da MC-OCDE
[177] Anton Chebounov, op. cit., p. 108-109. Este autor refere-se contexto textual.

extensão de determinado conceito. A regra de remissão do art. 3º, § 2º do MC-OCDE é para Caliendo de caráter qualificatório[178].

Caliendo dividiu os conflitos em duas categorias: do como qualificar, conflitos de 1º grau e quem deve qualificar, conflitos de 2º grau[179]. O que se compreenda, nada mais é que admitir um problema das CDTs que seguem o MC-OCDE, tanto as regras distributivas abertas quanto as fechadas[180] repartem o poder de tributar aos Estados de acordo com a categoria de renda ou item de patrimônio, mas não expressam que detém a prerrogativa de qualificar.

Um quadro-síntese dos *conflitos de qualificação* e respectivas soluções como o abaixo tem o mérito de chamar a atenção para os conflitos de qualificação devido à violação tanto do direito interno como no DIP. A estes a resposta é litigar perante o poder judiciário do Estado responsável pelo ilícito.

Os esquemas classificatórios expostos acima representam as variações nos conceitos de *qualificação* e *conflito de qualificação,* bem como resultam de uma elaboração e refinamento que a indução permite, graças à casuística. Constata-se que apesar do nível de detalhes a que se chegou - e o trabalho de Chebounov é exemplar - falta uma uniformização da terminologia e isso se verifica mesmo entre os autores de língua alemã.

Por vezes, o termo empregado não é explicativo, as expressões *conflitos de qualificação impróprios, conflitos de qualificação próprios*, *conflitos de qualificação próprios estrito senso* e *conflitos de qualificação próprios amplo senso* transmitem a idéia de que não há categorias bem determinadas, delineadas, que não respondem à questão fundamental de qualquer sistema de

[178] Paulo Caliendo, op. cit., p. 336.
[179] Paulo Caliendo, op. cit., p. 303.
[180] Klaus Vogel, op. cit. , p. 141.

classificação: o que é e o que não é. Por exemplo, se *conflitos de alocação* não são *conflitos de qualificação*, não faz sentido incluí-los entre os conflitos de qualificação impróprios.s

O reflexo é que se há associação entre uma espécie de *conflitos de qualificação* e determinada solução, ainda no campo prático, corre-se o risco de divergência na localização das causas de um *conflito de qualificação.* O que dificulta que se chegue a um consenso quanto à solução pela controversa localização do problema.

As dificuldades conceituais e classificatórias acima expostas conduzem a que se reflita sobre o conflito de qualificação de outra maneira: como tipo. Quando se questiona se a localização do conflito se situa na interpretação da CDT com a utilização dos conceitos de direito interno ou se a questão é de valoração da situação fática, o que ocorre é que está percorrendo escalas.

Como já foi dito, afirmar em certos casos, em que grau um conflito é de interpretação da CDT por meio de definições de direito interno ou de valoração da situação fática pode ser arbitrário, porque os limites são tênues. Então, no fenômeno conflito de qualificação há a confluência de norma, valor e fato, tem-se um arranjo *tridimensional*, mas as dimensões aqui são apenas pontos de perspectiva e não dimensões físico-matemáticas[181].

A idéia pode ser aperfeiçoada se no lugar de norma e valor, tomar-se como referência no processo interpretativo da CDT uma dimensão, o quanto de matéria do direito interno dos Estados contratantes se emprega. De antemão, se depara com duas situações limites: num extremo tem-se a situação em que não há emprego de matéria do direito interno dos Estados contratantes, o conflito que surge é um conflito de interpretação da CDT puro, outro extremo é

[181] Miguel Reale, Teoria tridimensional do direito, 5ª ed. rev. e reestr., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 75. O professor Reale adverte que utiliza a palavra dimensão no sentido filosófico, para indicar a posição de algo em função de uma certa perspectiva ou plano de análise.

aquele em que não há interpretação da CDT em si, mas só a utilização de matéria de direito interno dos Estados, tem-se o conflito de ponderação (valoração) da situação fática, mesmo quando os Estados contratantes têm definições idênticas para os mesmos termos da convenção. Os conflitos de qualificação por diferenças nas definições de direito interno para os termos não definidos na CDT (art. 3º, § 2º do MC-OCDE) ou por diferença de interpretação nos dispositivos de referência expressa ao direito interno seriam conflitos típicos.

Ora, este exercício mental nada mais é a idéia de Engisch para tipos[182]. Segundo Engisch, os tipos podem apresentar-se pluridimensionais[183] e são mais concretos que os conceitos, daí a dificuldade em conceituar o que ocorrem variações fluídas em não discretas, que por sua vez se dão dentro de dimensões logicamente independentes entre si.

Os esquemas classificatórios apresentados acima decorrem dos autores inadvertidamente tomarem uma, duas situações-limite ou típicas e tentarem a partir delas sistematizarem os conflitos de qualificação. Os conflitos de qualificação devem ser pensados como tipos e não como conceitos, descritos, mas não definidos.

Dados os princípios de DIP: soberania; reciprocidade, igualdade das partes e dever de cumprir de boa-fé os tratados, tem-se diante de si dois ordenamentos jurídicos em mesmo nível sem que se admita falar em primazia. Buscar na matematicidade solução de *conflito de qualificação*, no sentido de estabelecer graus aos conflitos de qualificação e respectivas soluções, a exemplo do que Pontes de Miranda fez com eficácia das ações processuais[184], não é promissor pois não há

[182] Karl Engisch, La idea de concrécion en el derecho y en la ciencia jurídica actuales, trad. Juan José Gil Cremades, Granada, Comares, 2004, p. 353-390.
[183] Karl Engisch, op. cit., p. 361.
[184] Pontes de Miranda, Tratado das ações, 1. ed. atual. Vilson Rodrigues Alves, tomo 2, Campinas, Bookseller, 1998, p. 366-384.

como estabelecer que a qualificação feita por dos Estado contratantes terá preferência em relação ao outro, salvo se esse abrir mão da reciprocidade.

Assim, este modelo tipológico de conflito de qualificação até aqui apresentado se esgotou por não ser possível extrair dele proposta de solução para os conflitos de qualificação. Serve tão somente para demonstrar onde se situa a deficiência dos esquemas ditos classificatórios. Cabe para solução dos conflitos de qualificação procurar um critério de ponderação, mas antes convém examinar a solução proposta pela OCDE e seus limites.

6 PROPOSTAS DE SOLUÇÃO PARA OS CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO

6.1 A NOVA SOLUÇÃO DA OCDE

6.1.1 Antecedente

Avery Jones propôs uma nova interpretação do art. 3º, § 2º do MC-OCDE, ponto central da controvérsia sobre o referido dispositivo como causa de conflitos de qualificação, está no significado da palavra *"application"* na primeira oração do § 2º em discussão. Para Avery Jones o significado ordinário em inglês de "*application*": "colocar (um lei, regra, teste, princípio, etc) em contato com fatos, para apoiar praticamente, pôr em operação "prática"[185].

Mediante a definição acima, o autor britânico argumentou que quem apenas lê a convenção para verificar se a mesma lhe preservou o poder tributar ou não determinado item de renda ou capital, na verdade não aplica a CDT. Aplica a regra, continua em seu raciocínio, quem utiliza o direito para obter o resultado sobre o qual o direito dispõe.

[185] John Avery Jones, Qualification conflict: the meaning of application in art 3 (2) of OECD Model, in Heinrich Beisse (hrsg), Festschrift für Karl Beusch, Berlin, Gruyter, 1993, p. 43-50.

Se o EF tributa com base nas próprias definições de direito interno, cabe ao ER respeitar o disposto no art. 23 A e 23 B: *"...o qual, de acordo com as provisões da Convenção, pode ser tributado no outro Estado"*. Como a regras dos art. 23 A ou art. 23 B dirigem-se ao Estado de residência, a conclusão é que o "outro Estado" é o Estado da fonte.

Assim, se o direito interno do EF prevê a tributação de determinada classe de renda e a CDT dispõe que será tributada no ER, o EF aplica a CDT que lhe restringe o poder de tributar. Por outro lado, se o EF aplica seu direito interno e a CDT prevê que pode tributar, o EF aplica a convenção e tributa, cabe ao ER apenas ler o art. 23 A ou 23 B da CDT e conceder o crédito do imposto pago no ER ou isenção de seu próprio imposto, isso segundo Avery Jones[186].

Klaus Vogel dirigiu crítica a tal interpretação, questionou que a palavra "*anwenden*" que aparece na versão no idioma alemão do Modelo da OCDE tem significado mais amplo, aplicação, segundo o professor alemão, é "cada decisão da autoridade fiscal ou de um tribunal relacionado a uma questão tributária no qual a convenção se refira". Apontou que em nível internacional não há um consenso sobre o sentido para "application", conforme consulta a outros relatores do Congresso da IFA em Florença, em 1993[187].

A interpretação de Avery Jones e outros autores não tem significado ordinário, o EF e o ER aplicam a CDT quando põem em prática os direitos e obrigações assumidas quando da sua conclusão. Considerar aplicação tão somente quando a norma convencional é proibitiva é omitir que a mesma também pode revestir-se de caráter permissivo.

[186] John Avery Jones, op. cit., p. 50
[187] Klaus Vogel, Rainer Prokisch, General report in IFA, Cahier de droit fiscal, vol. LXXVIIIa, 1993, p. 77-79.

A interpretação do art. 3º, § 2º do MC-OCDE deve observar o art. 31, § 3º, alínea *b* da CVDT. Assim a "*application*", conforme Avery Jones é contrária ao sentido ordinário do termo, tem significado especial que se enquadra no art. 31, § 4º da CVDT[188].

Não se pode assegurar a hierarquia em abstrato de um Estado sobre outro no processo de interpretação de uma norma de origem internacional, mesmo com intuito de eliminar divergência da CDT para chegar-se a uma solução única e idêntica, conforme o escopo e objeto da convenção. A interpretação da expressão *"que aplica a convenção"* – conduz a um significado do ordinário - que é aquele da interpretação-aplicação no direito convencional no seu todo, superável só na hipótese do art. 31, § 4º da CVDT no dois mecanismos para eliminação da dupla tributação[189].

A CVDT não vale para interpretação unilateral. Os Estados têm a prerrogativa de buscarem sentido comum dos termos adotados na CDT com base da consideração relativa sobre natureza do art. 31 da CVDT, ou seja, deve-se respeitar a vontade das partes. Se pensa no exemplo do art. 33 da CVDT pela qual o exame do tratado deve ser conduzido tendo presente todas as versões lingüísticas autênticas, a menos que tratado disponha ou que as partes convencionem que em caso de divergência um texto prevalecerá As partes, portanto é facultado derrogar a paridade dos textos, concordando com a prevalência de um determinado texto, tal que em caso de problema interpretativo, possam ser diretamente as parte prever como e onde buscarem uma solução.

Uma outra concepção que também pode ser acrescentada ao exposto acima é que o ER pode aceitar pelo *princípio da boa-fé* a qualificação do EF no caso de termos não definidos na CDT,

[188] Giuseppe Melis, L'interpretazione nel diritto tributário, Padova, Cedam, 2003, p. 669.
[189] Giuseppe Melis, op. cit., p. 683.

uma vez que os Estados quando concluíram a convenção tinham ciência de eventuais divergências que poderiam surgir sobre tais termos.

6.1.2 A abordagem da nova solução

Déry e Ward ao comentarem a interpretação proposta por Avery Jones sobre o do artigo 3º, § 2º do MC-OCDE desenvolveram outra interpretação, ao articular aquele dispositivo com os art. 23 A e art. 23 B do Modelo. Colocaram a ênfase no "*contexto*" do art. 3º, § 2º do MC-OCDE que é dado pelos art. 23 A e art. 23 B, quando se trata de regra distributiva aberta[190].

O raciocínio dos autores canadenses vale reproduzir. O Estado da fonte ao aplicar a convenção, tem o seu direito de tributar limitado pela convenção, deve qualificar a renda e sua fonte a fim de determinar sua aplicação da convenção, se é permitido; e caso seja admitido, em qual extensão pode aplicar o imposto sobre tal espécie de renda e em que alíquota e base de cálculo. O EF deve, portanto, sob o art. 3º, § 2ºaplicar, a não ser que o *contexto* exija de forma diversa, suas próprias definições dos termos não definidos na aplicação da convenção.[191].

Em relação ao ER, o mesmo não se dá. Ele tem o seu direito de impor imposto ao contribuinte limitado pelos art. 23 A ou 23 B que veiculam os métodos para eliminar a dupla tributação. Se a convenção segue o MC-OCDE ela disporá pelo crédito do imposto pago no EF (art. 23 A) ou por uma isenção no Estado (art. 23 B) de residência do imposto sobre a renda tributado no EF. Contudo, na sua aplicação da convenção, o ER não dirige a qualificação da renda ou da fonte da renda pela referência a suas próprias definições de direito interno.

[190] Jean-Marc Déry, David A. Ward, National report in Interpretation of double conventions, in ÌFA Cahiers de droit fiscal internaciional, Vol. LXXVIIIa, p. 281
[191].Jean-Marc Déry, David A. Ward, op. cit., p.281-282.

Sob o art. 23 A ou art. 23 B, o ER ao aplicar a CDT, verifica se o EF tributou a renda "de acordo com as provisões desta convenção" e se ambos os Estados contratantes não fizeram ressalvas ao § 2º do art. 3º, então cabe ao ER aceitar o direito do EF de aplicar o art. 3º, § 2º e utilizar suas definições de direito interno em exigir impostos sobre residentes do ER. O ER não pode negar que esta tributação está "de acordo com as provisões desta convenção" se a definição, ou a convenção foi mal interpretada ou não foi aplicada.

Ao ER não cabe realizar o teste ao aplicar suas definições de direito interno aos termos indefinidos usados na convenção para verificar se um item de renda ou capital "pode ser tributado no"[192] EF. O contexto[193] da convenção (isto é o texto do art. 23 A e 23 B) exige que ele aceite as definições do EF para determinar o direito do EF de tributar o item da renda[194].

Esta interpretação é consistente com objeto e finalidade da convenção de eliminar a dupla tributação, segundo Déry e Ward. Se o ER é um Estado que concede crédito ao imposto cobrado no Estado da fonte, a exigência no art. 3º, § 2º MC-OCDE é aceitar a qualificação da renda pelo EF de acordo com seu direito interno do EF. Se o ER é um Estado de isenção, será exigido que reconheça o direito do EF de impor seu imposto pela aplicação das definições do EF e novamente, evitar a dupla tributação.

Se o EF, corretamente aplica suas próprias definições de direito interno aos termos não definidos e conclui que não tem o direito de tributar o residente no outro Estado contratante, então o outro Estado contratante não é exigido conceder crédito ou isenção sob os termos do Modelo da OCDE e dupla não-tributação é evitada.

[192] É uma referência às técnicas de redação adotadas na convenção mencionadas no item.
[193] Heleno Torres, op. cit., p. 649.
[194] Jean-Marc Déry, David A. Ward, op. cit., p. 282.

Alerte-se que na linha de raciocínio de Déry e Ward, se o Estado de residência substituir suas próprias definições de direito interno para os termos não definidos por aquelas utilizadas pelo Estado da fonte para determinar se o EF deveria ou não aplicar imposto quando se tratar do art. 23 A ou 23 B, pode surgir a dupla tributação ou a não dupla tributação[195].

A proposta de Déry e Ward foi aceita pelo CAF da OCDE e passou a figurar, primeiro no *Partnership Report* de 1999 e nos *Comentários* da OCDE versão 2000 como o entendimento oficial do CAF. Nessa versão surgiu a menção explícita ao vínculo dessa solução com os conflitos de qualificação decorrentes da aplicação do art. 3º, § 2º do MC-OCDE, no parágrafo 32.3[196]:

> *"Diferentes situações necessitam ser considerados a respeito. Onde, devido às diferenças no direito doméstico entre o Estado da fonte e o Estado de residência, o primeiro aplica, com respeito a um item particular de renda ou capital, provisões da Convenção que são diferentes daquelas que o Estado de residência teria aplicado no mesmo item de renda e capital, a renda estaria ainda sendo tributada de acordo com as provisões da Convenção, como interpretada e aplicada pelo Estado da fonte. Em tais casos, portanto, os dois artigos exigem que o alívio à dupla tributação seja concedido pelo Estado de residência inobstante o conflito de qualificação resultante dessas diferenças no direito doméstico."*

6.2 CRÍTICAS À NOVA SOLUÇÃO DA OCDE

A nova solução da OCDE não resolve todos os casos de conflitos de qualificação. Desconsidera o desbalanceamento favorável ao Estado cujo direito interno utilizar definições mais abrangentes que correspondam aos termos não definidos na CDT. Na divisão do poder de tributar, por exemplo, se o Estado da fonte ampliar as suas definições de direito interno de modo a abraçar maior conjunto de hipóteses de incidências atribuíveis a ele. Argumento contrário a tal afirmativa é o invoca o princípio da boa-fé, pelo qual um Estado não pode lançar mão de medidas de direito

[195] Jean-Marc Déry, David A. Ward, op. cit., p. 282.
[196] Nota do autor: tradução do autor.

interno para lograr proveito nos tratados internacionais ou atenuar as obrigações decorrentes deles.

A proposta restringe-se aos casos resultantes da aplicação do art. 3º, § 2º do MC-OCDE, quando a qualificação se refere às normas distributivas abertas (vide item) e no caso, o objeto da qualificação direta ou indiretamente é um item de renda.

Demais casos de conflito de qualificação, por exemplo, os que surgem da diferença de interpretação da CDT ou por valoração distinta de uma mesma situação fática, não são passíveis de solução por essa fórmula. O próprio CAF reconhece essa limitação no parágrafo 32.5[197], as CDTs têm outras provisões, além das *regras distributivas*. Elas incluem regras as quais determinam escopo territorial e pessoal da convenção e os impostos para os quais se aplica do *Comentário* ao art. 23 A e 23 B para os quais prescreve o *procedimento amigável* do art. 25 do MC-OCDE.

Além das regras distributivas, definições de termos da convenção, regra da não-discriminação e regras procedimentais, todas essas provisões usam termos os quais são extraídos dos respectivos direitos domésticos dos Estados. Portanto, *conflitos de qualificação* podem surgir destas provisões e o art. 3º, § 2º do MC-OCDE é aplicável a eles e o art. 23 A, e não o art. 23 B[198].

---

[197] OECD, Model tax convention on Income and on capital, cond. ver., Paris: OECD, 28 January 2003, p. 240-241. Eis o trecho do parágrafo 32.5 com a recomendação:
"Tais conflitos resultantes de diferentes interpretações dos fatos ou diferente interpretação das provisões da convenção devem ser distinguidos dos conflitos de qualificação descritos no parágrafo acima, onde a divergência é baseada não em diferentes interpretações das provisões da convenção, mas em diferentes provisões do direito doméstico. No primeiro caso, Estado R pode alegar que o Estado E não aplicou corretamente seu imposto de acordo com as provisões da Convenção. Estado R considera ser uma interpretação incorreta dos fatos ou uma interpretação da convenção. Estados devem utilizar a provisão do art. 25 (procedimento amigável) e em particular seu § 3º para resolver esses casos de conflito este tipo de conflito em casos que de outra maneira resultariam em dupla tributação". Tradução do autor.
[198] Klaus Vogel, Conflicts of qualification: the discussion is not finished, Bulletin for International Documentation. Amsterdam: IBFD, 57 (2):41-44, february 2003, p. 43.

Mesmo que pela aplicação do Estado da fonte do seu direito interno, segundo a interpretação do texto da regra distributiva "*de acordo...tributado*", conduza a uma isenção no Estado da fonte, o Estado de residência não será obrigado a conceder isenção, se pelo seu próprio direito interno deve tributar. O mesmo é válido se o Estado da fonte aplicar suas disposições convencionais no sentido de não submeter à tributação tais rendimentos, enquanto, segundo a interpretação do Estado da residência o Estado da fonte poderia ter tributado tal rendimento. A interpretação contida no parágrafo dos *Comentários*, não é consensual[199] no que tange a conseqüência dupla não-tributação, uma vez que Estados incluem em suas CDTs parágrafos no art. 23 A ou art. 23 B, cláusula que "*sujeita-se a imposto*"[200] e "*switch-over*"[201];

A competência qualificatória interpretativa cumulativa é coerente com os Estados mantém seu próprio direito de interpretar, segundo a própria legislação CDT. Salvo, que os Estados expressamente derroguem o disposto no art. 3 , § 2 ou que entre os Estados interessados se forme uma prática aplicativa comum sobre a interpretação contida no *Comentário* da OCDE. A competência qualificatória exclusiva, entendimento expresso no *Comentário* da OCDE demanda

[199] Giuseppe Melis, op. cit., p. 683.

[200] Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, 4. Auflage, München, Beck, 2003, p. 277. Cláusula "sujeita-se a imposto" é .uma disposição incluída na CDT que permite aos Estados contratantes nos casos em que ficar constatado abuso por parte do contribuinte, a requalificar a situação fática de modo a evitar a elusão fiscal.
Heleno Torres, Planejamento tributário internacional: planejamento tributário e operações internacionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 342.

[201] Esta provisão é chamada de uma cláusula "switch-over"[201] na Alemanha porque permite ao Estado de residência mudar do método de isenção ao método de crédito em casos de conflitosde qualificação. Se o conflito de qualificação conduz à dupla tributação ou a dupla não-tributação, o método de isenção é substituído pelo método de crédito.
A Alemanha incluiu a cláusula *switch over* nas suas convenções para resolver conflitos de qualificação positivos e negativos. A cláusula *switch-over* segue seguinte redação do parágrafo 10 do protocolo da CDT entre Alemanha e Noruega:
Os Estados contratantes evitarão a dupla tributação pelo crédito de imposto como disposto pelos parágrafos 1(b) e 2(b) do art. 23 [comparável ao art. 23 A(2) do Modelo OCDE] e não pela isenção de imposto do paragrafo 1(a) ou 2(a) do art. 23 [comparável ao art. 23 A(1) do Modelo da OCDE:

a) Se em um Estado contratante a renda é colocada sob diferentes provisões da convenção ... e este conflito não pode ser resolvido pelo procedimento de acordo com art. 25; e
b) Se como resultado de tal colocação ou atribuição a renda relevante ...esteja sujeita à dupla tributação ou;
c) Se como resultado da colocação ou atribuição de renda relevante ... permancer não tributada ou isenta de imposto na Republica Federal da Alemanha ou no Reino da Noruega;...

que verifique a eficácia de tal modificação para as CDT já concluídas, isso em termos de eficácia retroativa, uma vez que esbarra no próprio direito constitucional dos Estados.[202].

Pelo art. 3º, § 2º do MC-OCDE estão sujeitos à qualificação que as definições de direito interno de termos não definidos na convenção não serão utilizados se o contexto de outra forma exigir. "Exigir" é uma palavra de alguma força e implica que o contexto deve ter um certo grau de força para sobrepor estas regras[203].

A palavra "contexto" estende-se não somente ao contexto interno, mas ao contexto externo. Um argumento poderia ser feito que o direito do EF que trata do imposto de renda na época da conclusão da CDT constitui parte do contexto da convenção para finalidade de interpretação da frase "ao menos que o contexto de outra maneira "exija".

O CAF reconheceu essa possibilidade pela adição do parágrafo 13[204] do *Comentário* ao art. 3º, § 2º do MC-OCDE:

> *"Um Estado não deve ser permitido esvaziar uma convenção de sua substância pelo acréscimo posterior ao seu direito doméstico são mais substâncias que o que poderia ser razoavelmente previsto pelos Estados contratantes na época que a convenção foi concluída, então o contexto da convenção poderia requerer que tal emenda ao significado dos termos não definidos não devam ser aplicados à interpretação da convenção".*

O Estado de residência também tem de interpretar as regras distributivas e classificar a renda. Não é correto que só o Estado da fonte classifique itens da renda e que o Estado de residência siga esta classificação no contexto do art. 23. Em alguns casos, o Estado de residência concluirá que a renda em questão cai sob uma regra distributiva completa[205].

---

[202] Giuseppe Melis, op. cit., p. 683.
[203] Jean-Marc Déry, David A. Ward, op. cit., p. 283.
[204] Versão de 29 de julho de 1992 dos Comentários ao Modelo da OCDE.
[205] Alexander Rust, The new aroach to qualification conflits has its limits, *Bulletin for International Documentation.* Amsterdam: IBFD, 57 (2), p.45-50, february 2003, p.48.

A aplicação de uma regra distributiva completa significa que não há necessidade de aplicar o art. 23. Dupla tributação e dupla não-tributação são evitadas ao aplicar a regra distributiva a qual exclui um dos Estados de tributar a renda. Em casos de conflito de qualificação, apesar da aplicação de uma regra distributiva completa pelo Estado de residência, dupla tributação e dupla não-tributação podem surgir porque a interpretação do Estado da fonte difere daquela que o Estado de residência adotou.

Se a aplicação pelo Estado de residência de uma *regra distributiva completa* e o art. 23 é considerado como mutuamente exclusivo, o escopo da solução dos conflitos de qualificação fica reduzidos aos casos em que o Estado de residência pode aplicar o art. 23 e a renda cai dentro do escopo de uma regra distributiva aberta que permite ao Estado da fonte tributar a renda total ou parcialmente[206].

Deve-se notar que às vezes há somente uma ligeira diferença entre uma regra distributiva completa e uma regra distributiva aberta que limita a tributação no Estado da fonte a um certo máximo. Apesar disso, de acordo com visão do Estado de residência, a tributação em Estado da fonte é limitada a 5% do total bruto, e a nova abordagem exige que o Estado de residência isente a renda. O mesmo é verdadeiro em certas CDTs as quais limitam a tributação da fonte em uma alíquota mais baixa[207].

Os *Comentários* do MC-OCDE não vêem qualquer problema em aplicar simultaneamente uma *regra distributiva completa* e a nova abordagem. Como princípio básico, a aplicação de uma regra distributiva completa não obsta a aplicação de outras provisões da convenção. Apesar da tributação exclusiva, o Estado de residência pode ser restringido pelos art. 9 e art. 24 do MC-

[206] Alexander Rust, op. cit. , p.48.
[207] Alexander Rust, op. cit., p.49.

OCDE. A renda isenta segundo uma regra distributiva completa pode ser incluída na base de cálculo do imposto remanescente (não isento, segundo art. 23 A, § 3º e art. 23 B, § 2º.

Não há razão para não aplicar os outros parágrafos do art. 23 quando o Estado de residência qualifica a renda como pertinente a uma regra distributiva completa. Na maioria dos casos, a aplicação de uma regra distributiva completa torna supérfluo aplicar o art. 23, a aplicação do art. 23 não é proibida. Ambas as provisões, a regra distributiva completa e o art. 23 podem ser aplicados simultaneamente[208].

Baseada nesta premissa, duas situações devem ser distinguidas. Primeira, quando o Estado de residência aplica uma regra distributiva completa de acordo com a qual tem tributação exclusiva, enquanto o Estado da fonte tem a si próprio como competente parcial ou totalmente tributa a renda. Nesta situação a regra distributiva não evita o Estado de residência de tributar a renda. Como regra distributiva somente impõe restrição em aplicar imposto, mas não podem criar direito de tributação ou obrigar os Estados a tributar, a limitação do art. 23 não é contradição.

Ao Estado de residência é permitido manter sua tributação de acordo com a regra distributiva, mas deve dar alívio da dupla tributação de acordo com o art. 23. Para conceder alívio da dupla tributação, não viola qualquer das duas provisões. Se o Estado da fonte tributa plenamente a renda, o Estado de residência deve também isentar a renda (art. 23 A, § 1º) ou dá um crédito pelos impostos pagos (art. 23 B, § 1º).

Em caso de tributação limitada pelo Estado da fonte, o Estado de residência deve de acordo com art. 23 A, § 2º ou 23 B, § 1º dar um crédito para os impostos pagos no exterior. Como resultado, a

[208] Alexander Rust, op. cit., p.49.

dupla tributação é evitada pela nova abordagem mesmo se o Estado de residência tem exclusiva tributação conforme uma regra distributiva completa[209].

Na segunda situação, o Estado de residência aplica uma regra distributiva completa que permite somente ao Estado da fonte tributar a renda. A regra distributiva proíbe o Estado de residência de tributar a renda. Como demonstrado acima, o Estado de residência é livre para aplicar o art. 23, pois como Estado da fonte também não tributa a renda, os art. 23 A, § 1º não impõe uma obrigação de isentar a renda, no que acarretaria um *conflito de qualificação negativo*. Por outro lado, a aplicação do art. 23 A, § 1º não ajuda por não poder suspender a proibição da isenção de renda contida na regra distributiva que é ainda efetiva. Portanto, neste caso, a renda permanece não tributada em ambos os casos[210].

No que tange aos *conflitos de qualificação positivos*, o art. 3º, § 2º do MC-OCDE não tem efeito sobre o Estado de residência. Ele sempre tem de aplicar o art. 23 A seguir a qualificação do Estado da fonte e conceder alívio à dupla tributação. O art. 3º, § 2º é ainda importante para o Estado de residência em casos de *conflitos de qualificação negativo*. A interpretação do Estado da fonte não prevalece. Se o Estado de residência interpreta a convenção à luz de seu direito doméstico e, portanto, entende que é vedado tributar a renda, a restrição permanece[211].

Assim, a nova abordagem fornece alívio da dupla tributação embora, a primeira vista, o Estado de residência entende ter tributação exclusiva. A nova abordagem, contudo não pode evitar a dupla não-tributação se o Estado de residência aplica uma regra distributiva completa a qual veda de a tributação a renda[212].

---

[209] Alexander Rust, op. cit., p.49.
[210] Alexander Rust, op. cit., p.49.
[211] Alexander Rust, op. cit., p. 49.
[212] Alexander Rust, op. cit., p. 49.

6.3 PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

O procedimento amigável (MAP)[213] é mecanismo de resolução de disputas previsto no art. 25 do MC-OCDE. O aumento no número de CDTs em vigência, bem como a expansão do volume de transações em nível internacional tornaram mais freqüentes as disputas relativas à interpretação e a aplicação das mesmas. A OCDE reconheceu que a complexidade dos casos também aumentou, razão pela qual constituiu um grupo conjunto de trabalho para estudar o procedimento amigável e verificar pontos para seu aperfeiçoamento[214].

O MAP é o primeiro passo para resolução dos conflitos de qualificação que não são passíveis de solução pela nova solução da OCDE. Esses conflitos são aqueles cuja origem se encontra na interpretação de algum dispositivo da CDT ou aqueles conflitos que resultam de diferentes valorações dos fatos. O procedimento é o segundo passo na resolução dos conflitos para os quais pela nova solução da OCDE não atingiu seus objetivos ou fogem de seu escopo.

Portanto, o objeto do MAP é possibilitar aos Estados resolver por acordo mútuo, problemas relacionados com a interpretação e aplicação da convenção. Preenche duas funções principais: trazer alguma forma de reconciliação ou arbitragem e prosseguir a um aperfeiçoamento e desenvolvimento da CDT.

Paralelamente, o MAP também serve ao investidor ao lhe dar maior segurança jurídica para a interpretação legal e aplicação das CDT, o que torna mais fáceis decisões sobre investimentos.

O MAP tem as seguintes funções, conforme prevê o art. 25 do MC-OCDE:

---

[213] Nota do autor: manteve a sigla da expressão no idioma inglês *mutual agreement procedure* - MAP. A expressão *procedimento amigável* é a que aparece nas CDT concluídas pelo Brasil.

[214] OECD, Improving the process for resolving international tax disputes, Paris, OECD, 27 July 2004, disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>, acesso em : 20/12 /2004. , p.2.

a) Procedimento amigável em estrito senso (conforme o art. 25, § 1º e § 2º de MC-OCDE) é relacionado com a tributação que viole disposições da convenção. É invariavelmente iniciado por requisição do contribuinte em casos reais de tributação;

b) Procedimento de consulta para eliminação de dificuldades na interpretação ou aplicação de uma convenção;

c) As autoridades competentes dos Estados (conforme art. 25, § 3º do MC-OCDE) devem se empenhar para resolver por procedimento amigável qualquer dificuldade ou dúvida a respeito da interpretação ou aplicação da convenção. Deve ser possível eliminar a dupla tributação por procedimento mútuo em casos não resolvidos pela convenção (conforme o art. 25, § 3º do MC-OCDE 2003).

Importante frisar que relativo ao item *a*, o acesso do contribuinte ao MAP se justifica quando há probabilidade da ação de um dos Estados contratantes acarretar em tributação em desacordo com a CDT. O *Comentário* ao art. 25, § 12 enfatiza que ação não deve ser meramente hipotética, mas que haja probabilidade prática, risco efetivo de que contribuinte seja agravado na tributação[215].

O que vem a ser "probabilidade prática" é assunto ao qual o próprio GTC da OCDE recomenda que se estabeleça em termos mais claros no próprio comentário, pois como há risco de multas em virtude de descumprimento de obrigação tributária, deve-se dar ao contribuinte o benefício da dúvida[216].

No estudo da OCDE sobre o MAP, o GTC constatou os seguintes problemas relacionados ao procedimento amigável:

[215] OECD, Model tax convention on income and on capital, condensed version, 20 january 2003, p. 276.
[216] OECD, Improving the process for resolving international tax disputes, p.6-7.

a) Às autoridades competentes é exigido somente procurar uma solução e não são obrigadas a encontrar uma;

b) O contribuinte não tem direito algum de forçar o início de um procedimento amigável ou a eliminação da dupla tributação contrária às disposições da convenção. O contribuinte não tem direito a ser ouvido nos procedimentos e não tem o direito de ser informado ou exigir fundamentação da decisão;

c) Não há qualquer obrigação de publicidade de um procedimento;

d) A implementação do resultado do procedimento amigável é freqüentemente deixado ao direito nacional dos Estados. A solução do problema em favor do contribuinte pode ser retida por barreiras procedimentais do direito tributário nacional.

6.3.1 Implementação do MAP

A base legal de um MAP é a provisão apropriada de uma CDT. Contudo, o ajuste obtido no curso do procedimento amigável tem o status de lei somente onde de tal maneira é reconhecido pelo direito nacional. A maioria dos países não relaciona o ajuste alcançado pelo procedimento amigável como parte de um tratado internacional[217].

A grande maioria dos países designa o MAP como um procedimento informal conduzido pelas autoridades fazendárias, as quais com algumas exceções, não são obrigadas a alcançar um ajuste. Como regra, qualquer ajuste alcançado é vinculante somente para as autoridades relacionadas, e são elas que decidem se e onde aplicá-lo e como aplicarão os termos do ajuste ao contribuinte dentro do ordenamento jurídico nacional.

[217] Karl Koch, General report in IFA, Cahiers de droit fiscal, vol. LXVIa, p. 105.

MAP sobre pontos de interpretação não devem ser materialmente significativos para os tribunais. Se o MAP pode preencher lacunas em disposições de CDT depende também do direito nacional dos Estados. A maioria dos Estados destaca que provisões suplementares às convenções são reservadas ao legislador e qualquer CDT deve estar necessariamente na forma de lei[218]. No direito interno do Brasil não há uma norma específica para aplicação de procedimento amigável[219].

Em alguns países, o procedimento amigável pode em geral ser implementado com relação às restrições do direito nacional, tais como um estatuto de limitações. Enquanto em alguns países as autoridades fazendárias são competentes para adotar medidas unilaterais para alívio da dupla tributação em um caso apropriado sem um MAP, comprovado que tais medidas estão de acordo com o direito doméstico e da convenção, em outros elas estão vedadas para tanto.

Onde um MAP resulta em ajuste com relação a um período específico, tal ajuste permanece limitado ao período em questão e não pode ser formalmente estendido a um período subseqüente. Contudo, onde não haja mudanças nas circunstâncias de fato, um ajuste exercerá influência adiante.

A CDT contém somente os mais importantes princípios sobre alocação do direito de tributar a renda e o capital, a eliminação da dupla tributação e a não-discriminação. Em vista disso, as medidas adotadas por um ou ambos Estados que resulta na tributação contrárias às disposições da convenção variam e igualmente as razões para começar um MAP. Afora as disposições de MAP,

[218] Karl Koch, op. cit., p. 105.
[219] O Decreto n 70.235 de 6 de março de 1972, publicado no DOU em 7 de março de 1972 disciplina no Capítulo II , art. 46 a art. 58 o procedimento de consulta. O contribuinte poderá formular consulta e esta por sua vez, dar início a um MAP.

algumas CDTs expressam a possibilidade de MAP em casos específicos (conforme art. 4, § 2º, alínea *d*) e a última sentença do art. 9, § 2 do MC-OCDE.

Os mais importantes grupos de casos que podem resultar em um MAP:

a) Um MAP para estabelecer fatos – parece que um MAP em estrito senso o qual seja iniciado por um contribuinte e no qual haja uma objeção é feita tributação em violação a CDT, principalmente em casos em que os Estados tenham procedido a diferentes conformações dos fatos[220];

b) MAP para definir termos – em sentido estrito pode ser iniciado pelo contribuinte onde a tributação em violação a convenção seja resultado de diferente interpretação da terminologia utilizada na convenção;

c) MAP para preencher lacunas em disposições da convenção – em certas circunstâncias pode surgir de uma objeção a dupla tributação resultando da questão, seja deliberadamente ou não, que resta não decidida na convenção;

d) Os casos acima b e c podem ser classificados sobre o procedimento de consulta. Onde somente um caso individual deve ser resolvido através de MAP em estrito senso, enquanto uma decisão que tem validade geral a ser alcançada através de procedimento de consulta;

e) MAP para evitar dupla tributação econômica serve aos casos na qual dupla tributação econômica ocorre ou pode ocorrer, particularmente se um Estado ajusta seus lucros e este ajusta os lucros de uma empresa associada em outro Estado.

[220] Karl Koch, op. cit., p. 108.

6.3.2 Resultado e efeitos do procedimento amigável

Os Estados não têm obrigação alguma em atingir um consenso. Como regra as CDTs estabelecem que os Estados "empenhar-se-ão" para chegar a um acordo. Se o consenso for alcançado é assim somente pela discrição das autoridades competentes. A dupla tributação pode permanecer em efeito, mas pode se chegar à "chamada solução de compromisso" em que uma das autoridades administrativas, por meio dos princípios ou prática administrativa ou considerações, justificáveis faça concessão à outra ou recíprocas.

O direito de requerer a eliminação da dupla tributação, caso um consenso não seja alcançado não é comum entre os países, o contribuinte pode buscar solução nas medidas legais disponíveis.As legislações dos Estados podem divergir quanto à necessidade de alterações legislativas para a implementação do acordo. Em alguns países a implementação requer o consentimento do contribuinte. A aceitação do acordo implica em alterações dos lançamentos tributários e declarações efetuadas e por vezes, em restituição do imposto retido ou pago.

Um ajuste alcançado em caso de dupla tributação resultará em conseqüências para ambas as administrações tributárias e para os contribuintes que tenham tomado ciência do resultado da negociação. Afora isso, o acordo não terá em geral outras conseqüências[221]. Uma possibilidade é o contribuinte discordar com o resultado do MAP e propor a sua revisão ao Poder Judiciário, no caso do ordenamento jurídico brasileiro, o contribuinte poderá opor-se às medidas administrativas de implementação do MAP.

A questão da publicidade do resultado do MAP relacionado a um caso individual é relevante por dois motivos: primeiro, as autoridades não podem revelar ao público o caso individual em razão

[221] Karl Koch, op. cit., p. 119.

do sigilo fiscal[222]; segundo, tais acordos levam em conta as específicas circunstâncias do contribuinte e são freqüentemente influência dos por questão de equidade e há necessidade de prevenir que seja tomado como precedente.

No que tange aos conflitos de qualificação, o precedente pode ter um papel de divisor de águas. Os conflitos de qualificação por divergência de valoração têm tratamento distinto dos conflitos de qualificação por divergência de interpretação.

Nos primeiros, os elementos da situação fática não chegam ao conhecimento do público em razão do sigilo fiscal, adotado via de regra na maioria dos Estados de direito. Assim, não se estabelecem os parâmetros de comparação de um caso para outro, o que traz a tona uma questão fundamental de metodologia jurídica: o que distingue um caso do outro. Perde-se a informação se o caso em questão é ou será (lembre-se do provável do *Comentário* ao art. 25) uma nova valoração ou já um caso idêntico a outros já decididos.

Isso acarreta duas implicações: transfere ao contribuinte o risco da decisão de provocar um MAP e não ser bem sucedido, uma vez que é ele que tem que provar que o caso é semelhante a outros já acordados e perde-se a garantia de tratamento isonômico, ou seja, afeta a segurança jurídica do contribuinte.

Nos *conflitos de qualificação* onde os Estados contratantes exprimem o resultado da interpretação, de forma a esclarecer o significado e extensão do alcance de determinado termo ou conceito da CDT. Os mesmos não podem invocar o sigilo fiscal, pelo contrário têm que tornar públicos os resultados da interpretação conjunta.

[222] No Brasil a vedação é imposta pelo art. 5 , inciso XII da CF/88 e art. 198 do CTN.

A finalidade do procedimento de consulta tanto é esclarecer, complementar definições legais como também servir para preencher lacunas da CDT. O MAP pode também ser iniciado para introduzir ajustes para implementação administrativa da CDT, por exemplo, introdução de formulários em comum ou estabelecer comissões conjuntas.

No Brasil, as respostas às consultas a SRF são publicadas no DOU, há basicamente duas espécies: solução de consulta (SC) e solução de divergência (SD), essa visa dar fim à divergência entre soluções expedidas por subdivisões do órgão.

7 A TRIBUTAÇÃO DE ROYALTIES E UM CASO DE CONFLITO DE QUALIFICAÇÃO EM CDT DO BRASIL

Desde 1 de janeiro de 1999, renda derivada de serviços estão sujeitas a um IRRF a uma alíquota de 25% no Brasil. Não se sabe, porém, se essa alíquota deve ser aplicada a contratos de serviços técnicos e assistência técnica. Até aquela data não era claro se o Brasil adotava o princípio da fonte de pagamento com relação a pagamentos sobre todos os tipos de serviços.

De acordo com o Art. 708 do Decreto nº 3.000/99[223], renda derivada de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e assemelhados estão sujeitos a uma alíquota de IRRF de 25 %. Na legislação doméstica brasileira interpreta-se que os contratos de serviços técnicos e assistência técnica, administrativa e assemelhados são os que envolvem transferência de tecnologia. Contratos que envolvem transferência de tecnologia estarão sujeitos ao registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI. O INPI é a autoridade competente para manifestar se um contrato envolve ou não transferência de tecnologia, conforme Lei nº 3.470 de 28 de novembro de 1958.

Para fins de aplicação do IRRF há que se fazer uma distinção entre os *serviços técnicos* e os *serviços de assistência técnica, assistência administrativa e assemelhados,* e os serviços em geral. Desde 1975 o Brasil aplica princípio da fonte de pagamento com relação à renda derivada de contratos de serviços, sem considerar que haja transferência de tecnologia. Se o pagador está localizado no território brasileiro, a o valor pago relativo a serviços deve estar sujeito a IRRF, sem levar em conta onde os serviços foram produzidos ou prestados. Em 1975 o princípio da

[223] O Decreto nº 3.000 publicado no DOU em 26 de março de 1999 é o Regulamento do Imposto de Renda, conhecido como RIR/99.

fonte de pagamento teria sido introduzido somente com relação à renda de serviços técnicos e assistência técnica, administrativa e assemelhadas transações que envolvem transferência de tecnologia.

Se o serviço que deu origem à renda não envolve transferência de tecnologia, o IRRF deve ser aplicado unicamente com base no princípio da fonte de pagamento. Baseado no art. 7º da Lei nº 9.779/98, não há dúvida que desde 1 de janeiro de 1999, O Brasil adotou o princípio da fonte de pagamento com relação a serviços em geral. O art. 7º da Lei nº 9.779/98, o momento da incidência é aquele em que renda é paga, creditada, transferida, aplicada ou remetida a uma pessoa residente ou domiciliada no exterior.

Baseado no art. 708 do Decreto nº 3.000/99, as autoridades tributárias são da opinião que a alíquota de 25% de IRRF aplica-se na renda derivada de "serviços técnicos, assistência administrativa e assemelhados". Baseado no Ato Declaratório COSIT – AD COSIT - nº 1 de 2000, pagamentos de um contribuinte brasileiro por prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica que não envolvam transferência de tecnologia estão sujeitos a alíquota de 25% sob a lei brasileira.

O AD COSIT nº 1 de 2000 também estabelece que tais pagamentos classificam-se como "outras rendas" equivalentes ao art. 21 do MC-OCDE, mesmo que a CDT em questão não contenha dispositivo semelhante. Contratos de serviços técnicos ou de assistência técnica que não envolvam transferência de tecnologia são definidos pelo AD COSIT[224] nº 1 de 2000 como aqueles contratos que não estão sujeitos a registros no INPI.

[224] COSIT sigla de Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal. É a diretoria da Secretaria da Receita Federal que dentro do órgão detém entre outras comeptências, a expedição de atos administrativos que uniformizem o entendimento das 10 subdivisões territoriais (Regiões Fiscais) da SRF no Brasil.

O AD COSIT nº 1 de 2000 adota uma larga abrangência ao art. 21 do MC-OCDE. Recomenda que se enquadre nessa categoria itens classificáveis como lucros de negócios, segundo a recomendação dos Comentários ao MC-OCDE. Por exemplo, rendimentos de serviços sem transferência de tecnologia recaem na ausência de regras especiais dentro do art. 7º do MC-OCDE, como orientam os Comentários.

A maioria das CDTs do Brasil contém um artigo que dispõe sobre "outras rendas", embora com redação diferente do art. 21, § 1º do MC-OCDE. A única CDT concluída pelo Brasil que não contém uma regra é com a França.

Em uma primeira consulta formulada à Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal da 9ª Região Fiscal - DISIT 9ª RF - em 1997 (Estados do Paraná e Santa Catarina), as autoridades brasileiras expediram uma solução de consulta[225] na qual reconheceram a isenção de IRRF sobre pagamentos remetidos a França a título de serviços de engenharia. Os rendimentos foram qualificados como "lucros de negócios" sob o art. 7º da CDT. No mesmo sentido, a Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal da 7ª Região Fiscal - DISIT 7ª RF (Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo) - reconheceu que serviços técnicos e de assistência técnica que não envolvam transferência de tecnologia são classificáveis no art. 7º da CDT com Espanha[226].

A COSIT de acordo com a competência que lhe atribui o Ministério da Fazenda do Brasil uniformizou as decisões das Regiões Fiscais e expediu o AD COSIT nº 1 de 2000, mas qualificou

[225] Gabriel Francisco Leonardos, O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos – análise de um caso de renúncia fiscal, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 40, p. 32-48. O autor reproduz partes da Decisão nº 9E97F007, da DISIT 9ª RF, datada de 08/10/1997.
[226] Decisão nº 11 da DISIT 7ª RF publicada no DOU de 15/04/1999.

os serviços sem transferência de tecnologia como "*outras rendas*". O conteúdo do AD COSIT nº 1 de 2000 deu origem a *conflito de qualificação*.

Por exemplo, no caso da CDT com Alemanha, empresa com sede naquele país, sem estabelecimento permanente no Brasil que prestou serviços de assistência técnica sem transferência de tecnologia a empresa com sede no Brasil[227]. Sobre os pagamentos remetidos a Alemanha pelos serviços prestados qualificados como "outras rendas" do art. 22 da CDT se aplicou o IRRF. As autoridades alemãs qualificaram esses rendimentos como "lucros de empresas", art. 7º da CDT. Consideraram que o Brasil não aplicou corretamente a CDT, portanto, negaram crédito do imposto pago no Brasil[228], o que resultou em dupla tributação.

A CDT entre Brasil e Alemanha não contém quaisquer definições de "serviços técnicos" ou "serviços de assistência técnica". Então pelo art. 3º, § 2º da CDT entre Brasil e Alemanha, o Estado que aplica a convenção poderá utilizar as definições de direito interno para os termos não definidos na convenção, desde que o contexto não imponha interpretação diferente.

No caso em discussão, as autoridades brasileiras pesquisaram no direito interno brasileiro as definições para os termos "serviços de assistência técnica" e "serviços técnicos". Tais definições não se encontram presentes no art. 708 do Decreto nº 3.000 de 1999, mas no art. 2º do Ato Normativo nº 135 de 1997 do INPI, que não versa sobre imposto de renda, mas que o INPI averbará ou registrará contratos de transferência de tecnologia e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos, ou seja, de fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica.

---

[227] Solução de Consulta nº 34 da DISIT 7ª RF, publicada no DOU em 04/03/2002. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br>. Acessado em: 10/06/2005.

[228] Luís Eduardo Schoueri, Roberto França Vasconcellos, Mathias Michael Oefelein, a prestação de serviços técnicos e assistência técnica no acordo de bitributação Brasil-Alemanha, Revista Brasil-Alemanha, junho 2001. Disponível em: <http://www.ahkbrasil.com/jur062001p.shtml>. Acessado em: 26/03/2004.

Pelo ato administrativo acima, os pagamentos pela prestação de serviços técnicos ou de prestação de assistência técnica sem transferência de tecnologia não configuram royalties, pois esses pressupõem a transferência dos direitos de uso de tecnologia, mesmo que os contratos de prestação de serviços tenham caráter acessório[229].

O art. 3º, § 2º da CDT restringe a busca das definições ao direito dos impostos aos quais se aplica a convenção. O regulamento está compreendido no direito dos impostos, uma vez que abarca leis, regulamentos ou atos administrativos; logo a uma primeira vista, as autoridades alemãs não poderiam negar o crédito ao imposto pago no Brasil sob a alegação de que o Brasil não aplicou corretamente a CDT.

À primeira vista como dito acima, o entendimento das autoridades alemãs parece equivocado, mas observe-se que o art. 3º, § 2º da CDT limita aos Estados contratantes ao direito interno dos impostos aos quais se aplica a convenção, no caso de termos não definidos na CDT, com a condição que o contexto de outra forma não disponha. Na CDT entre Brasil e Alemanha, o parágrafo 4º do protocolo dispõe: "*Fica entendido que as disposições do parágrafo 2, b, do artigo 12 aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos"*.

O contexto da CDT impõe às autoridades brasileiras que considerem a alíquota de 15% de IRRF sobre os rendimentos pagos a título de prestação de serviços de assistência técnica e serviços técnicos, mas não demanda que se qualifiquem os mesmos como royalties. Portanto, cabe a pesquisa no direito interno dos Estados contratantes.

[229] Alberto Xavier, op. cit, p.777.

Todavia, a limitação à definição ao direito dos impostos que trata a CDT obsta que se extraia definições de textos legais estranhos aqueles impostos. Logo, houve violação do disposto no art. 3º, § 2º da CDT, o que desobriga o Estado alemão a aplicar o 24, § 2º da CDT:

> *"2. A menos que sejam aplicáveis as disposições do parágrafo 1º, o imposto de renda que, de acordo com a legislação e com o presente acordo, for pago sobre os rendimentos provenientes do Brasil será creditado contra os impostos alemães de renda e de sociedade, inclusive as sobretaxas incidentes sobre os mesmos pagáveis em relação aos rendimentos provenientes do Brasil. Todavia, o crédito não poderá exceder à fração do imposto alemão, calculado antes da concessão do crédito, correspondente a esses rendimentos.".*

O conflito de qualificação permanece sem solução até o momento. Sua origem é a aplicação do art. 3º, § 2º da CDT entre Brasil e Alemanha em face de definição abrangente da autoridade brasileira para a cláusula de "outras rendas" que seguem a redação da MC-OCDE. Até o momento não se tem o registro da solução ao caso, o que se torna mais problemático, tendo em vista que a CDT expirará em 31 dezembro de 2005, por falta de acordo entre as autoridades de ambos os países em torno de pontos como tais *conflitos de qualificação*[230].

[230] DCI – Diário do Comércio e Indústria de 11 de abril de 2005.

CONCLUSÃO

Têm-se as seguintes conclusões, após a elaboração deste trabalho:

1. É necessário um consenso quanto ao que se entende por qualificação em direito. Qualificação não se restringe à subsunção de um fato a um conceito, mas se opera principalmente pela valoração dos fatos. Pois, o elemento do fato, seja um contrato, seja uma atividade, etc, o *quid* a que refere Alberto Xavier, assume por vezes, não a forma, mas fôrma de um tipo, para esse não cabe subsunção, senão uma ordenação valorativa.

2. No que concerne a qualificação, ela se dá em vários níveis de acordo com o grau de abstração do conceito que exprime o predicado qualificatório. Há conceitos com maior grau de abstração (menos notas) que os que lhe são subordinados (têm todas as notas do superior e pelo menos mais uma). O sistema externo de Larenz propicia essa compreensão, uma situação fática pode ser qualificada em níveis de abstração distintos a depender da questão que se deslinda.

3. O DIPr é exemplo eloqüente nesse aspecto, a estrutura da norma de conflito, pelo menos no caso brasileiro, requer antes que se qualifique a causa para em seguida o dispositivo que se aplica ao caso concreto e num segundo momento, pelo *elemento de conexão* identificar o direito aplicável. Veja-se o exemplo do art. 9º, caput e § 2º da LICC, qualificam-se por conceitos com diferentes graus de abstração, obrigação (caput, maior grau de abstração, mais abrangente, classe) e obrigação por contrato (§ 2º, menor grau de abstração, menos abrangente, espécie). A qualificação é simultânea a interpretação, pois se é a interpretação do § 2º do art. 9º que demanda o caso, como saber, senão pela qualificação da natureza da questão que é dada pelo fato.

4. No DIPr há que se fazer a distinção entre problema de qualificação e conflito de qualificação. O primeiro trata de diferenças de conceitos quer por seu conteúdo quer por sua extensão, embora designados por um mesmo termo, ou seja, o problema se localiza no plano da norma em abstrato. O segundo ocorre quando no caso concreto, duas partes divergem quanto ao dispositivo a aplicar, pois os resultados serão contrários.

5. No DIT, no campo das CDT, há que distinguir também problema das qualificações de conflito de qualificação, como DIPr. *Conflito de qualificação* ocorre no caso concreto quando os dois Estados contratantes divergem quando a aplicação da CDT ou diferenças em seu direito doméstico quanto a termo não definido na CDT ou por interpretação de dispositivo da CDT ou na valoração do caso concreto. O problema das qualificações reduz-se no campo da CDT a um problema de cognatos, é possível já em abstrato apontar diferenças nas definições de direito interno a termos não definidos na CDT ou nas disposições em que mesma faz remissão ao direito interno dos Estados.

6. As classificações dos conflitos de qualificação não auxiliam na associação espécie de conflito, espécie de solução. As dificuldades de sistematização se explicam em parte por dois motivos, primeiro a discussão quanto à interpretação, se diacrônica ou sincrônica à qualificação e certos termos da CDT e segundo, apesar de terem definições como conceitos, no mundo dos fatos correspondem a tipos e as CDTs embutem também as denominadas pautas de valoração.

7. O que se opera no caso dos tipos é uma ordenação valorativa, nem todas as notas se encontram presentes, mas a ênfase é dada a algumas para que se considere, como pertencente àquela classe que o conceito exprime. Não se trata de subsunção, operação

lógica. Tal coordenação valorativa baseia-se na argumentação, justifica-se porque se consideraram apenas certas propriedades, mesmo que outras estejam ausentes.

8. Outro problema revela-se quando a discussão evoca a distinção entre qualificação e interpretação. O autor concluiu que embora conceitualmente distintas, no procedimento de aplicação do direito, interpretação e qualificação são recíprocas e simultâneas, pois a seleção (pertinência) da norma depende da situação fática (qualificação) e por sua vez a situação fática se descreve pelos elementos que a norma fornece, ou seja, os predicados para a qualificação.

9. O adotar o conflito de qualificação por diferença de interpretação da CDT representa que há casos também em que o termo empregado na CDT e no MC-OCDE, já possui uma certa carga de valoração, o que suscita a divergência.

10. Os esquemas classificatórios de conflitos de qualificação falham por terem como base concepção conceitual dos conflitos de qualificação. Tais conflitos devem ser pensados como tipos, isso explica a dificuldade em sistematizá-los, pois eles não são passíveis de definição, mas de descrição. Uma ordenação possível para os conflitos de qualificação corresponde ao grau em que matéria de direito interno é utilizada na interpretação de uma CDT. Conflitos de interpretação da CDT e casos de divergência na valoração da situação fática, são limites dessa escala de gradação.

11. A nova solução da OCDE limita-se aos casos em que a norma aplicável é distributiva aberta e, portanto, o art. 23 A ou 23 B complementa sua conseqüência. Para as demais espécies de conflito de qualificação que envolvam norma distributiva fechadas, interpretação da CDT e valoração de fatos, a solução é dada pelo MAP;

12. A solução da OCDE não é vinculante, a menos que os Estados contratantes tenham estipulado na CDT que a mesma se interpreta de acordo com os *Comentários* na época;

13. O Brasil, não-membro da OCDE adota postura própria ao interpretar e aplicar as suas CDTs. Exemplos encontram-se nos os royalties, em que o País adota definições distintas, que podem ser agrupados na CDT. Os casos brasileiros de conflitos de qualificação concentram-se nos chamados royalties, não que se exclua demais modalidades de rendimentos, mas a freqüência de disputas é nitidamente perceptível nas pesquisas aos bancos de dados da SRF, Conselho de Contribuintes e Poder Judiciário Federal (TRF, STJ e STF).

14. O MAP apesar de ser o mecanismo principal de resolução de disputas de CDT que seguem o MC-OCDE, carece de estudos para aperfeiçoá-lo. Do ponto de vista jurídico, a implementação dos resultados depende das exigências de mudança nas leis dos Estados contratantes, da alteração da CDT ou apenas a autoridades competentes podem utilizar o poder regulamentar para esclarecer eventuais termos da legislação interna sob os quais paire dúvidas.

15. O MAP comporta aperfeiçoamentos para tornar mais transparente a fundamentação das decisões para casos individuais. A medida não só dá maior segurança jurídica aos contribuintes, como também permite aos Estados contratantes e controle em relação às cláusulas de não-discriminação e de nação mais favorecida – MFN.

BIBLIOGRAFIA

ANTON, Fernando Serrano. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. n. 79, p.137-162, 2001.

ARENDT, Wolfgang. Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steurrecht, **Steuer und Wirtschaft**. Wien, n. 36, p.381-386, 1959.

AVERY JONES, John F. Conflicts of qualification: comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's articles. **Bulletin for International Documentation**. Amsterdam, v. 57 (5), p. 184-186, may 2003.

AVERY JONES, John F et al. Credit and exemption under tax treaties in cases of differing income characterisation. **European Taxation**. Amsterdam, p.118-146, april 1996.

_____. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of OECD Model. **British Tax Review**. London, p.14-54, p. 90-108, 1984.

_____. Treaty conflicts in categorising income as business profits caused by differences in approach between common law and civil law. **British Tax Review**. London: Maxwell, n. 3, p.224-246, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

AVI-YONAH, Reuven. **International tax as international law**, University of Michigan John M. Olin Center for Law & Economics Working Paper Series, Working Paper 7, March 2004, disponível em: <http://law.bepress.com/umichlwps/olin/art7>, acessado em: 07/07/2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEISSE, Heinrich (hrsg). **Festschrift für Karl Beusch**. Berlin: Gruyter, 1993.

BENECKE, Andreas; SCHNITGER, Arne. Lösung von Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht – der "abgeleitete" Qualifikationskonflikt. **Recht der Internationalen Wirtschaft**. Heidelberg: 48(6), p. 439-448, 2002.

BORRÁS, Alegria. **La doble imposición: problemas juridico internacionales – estudios de hacienda publica**. Madrid: IES, 1974.

BRUGGEN, Edwin van der. "Good faith"in the application and interpretation of double taxation conventions. **British Tax Review**. London, n. 1, p.25-68, 2003.

_____. Unless the Vienna Convention otherwise requires: notes on the relationship between article 3(2) of the OECD model tax convention and articles 31 and 32 of Vienna Convention on the law of treaties. **European Taxation**. Amsterdam, p. 142-156, may 2003.

BÜHLER, Ottmar. **Principios de derecho internacional tributario**, trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Derecho Financiero, 1968.

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

CARRERO, José Manuel C. Algunas reflexiones em torno a los problemas de interpretacion y calificacion que plantea la aplicacion de los convenios de doble imposicion internacional: analisis a luz del nuevo modelo de convenio OCDE 1992. **Revista de Derecho Financeiro y Hacienda Pública**. Madri, p.135-188, 1994,.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASTRO, Amílcar. **Direito internacional privado**, 3. ed. aum. e corr. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CHEBOUNOV, Anton. **Die Qualifikationsproblematik im deustchen Recht der Doppelbesteurungsabkommen**. Frankfurt am Main: Lang, 2002.

CLAYSON, Murray. OECD partnerships report: reshaping treaty interpretation? **British Tax Review**. London, n. 2, p.71-83, 2000.

DAGAN, Tsilly. The tax treaties myth. **Journal of International Law and Politics**, New York, v. 32, p. 939-996, 2000. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=379181>. Acessado em: 16/12/04.

DANON, Robert J.; SALOMÉ, Hughes. The conflict of qualification in international tax law. ***RDAI/IBLJ***, Paris, n. 2, p.185-200, 2003.

_____. The OECD partneship report – a Swiss view on conflicts of qualification. **Intertax**. Amsterdam, 31(5), p.190-196, 2003.

DEBATIN, Helmut. Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, **Finanzrundschau**. Köln, n. 34, p.493-499, 1979.

DORLINGER, Jacob. **Direito internacional privado**, 6.ª ed., ampl. e atual. Rio de Janeiro:Renovar, 2001.

DRENSECK, Walter; SEER, Roman (hrsg.). **Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag.** Köln: O. Schmidt, 2001.

ENGELEN, Frank A.; PÖTGENS, Frank P.G. Report on "the application of de OECD model tax convention to partnerships"and the interpretation of tax treaties. **European Taxation**. Amsterdam, vol. 40, n. 7, p.250-269, july 2000.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**, 8. ed., trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Gulbenkian, 2001.

_____. **La idea de concreción en el derecho y en la ciência jurídica actuales**, trad. Juan José Gil Cremades, Granada: Comares, 2004.

FALCÃO, Amilcar. **Fato gerador da obrigação tributária**, 6. ed., rev., atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GOLDSCHMIDT, Werner. **Sistema y filosofia del derecho internacional privado,** tomo I, 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002.

HABERMAS, Jürgen. Towards a communication concept of rational collective will-formation: a thought-experiment, **Ratio Juris**, v. 2 (2), p. 144-154, July 1989.

HANNES, Berthold. **Qualifikationskonflikte im internationale Steuerrecht**. Hamburg: Steuer-Wirtschaftsverlag, 1992.

HERZFELD, Edgar. Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonder Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, **Vierteljahrschrift für Steuer –und Finanzrecht**, Berlin n. 6, p.422, 1932.

IBET. **Justiça tributária: 1º congresso de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

IFA. **Cahiers de Droit Fiscal – interpretation of double taxation conventions: Florence Congress**, vol. LXXVIIIa. The Hague: Kluwer, 1993.

_____. **Cahiers de Droit Fiscal – international tax problems of partnerships, Canes Congress**, vol. LXXXa. The Hague: Kluwer, 1995.

LANG, Michael (hrsg). **Tax treaty interpretation**. Wien: Linde, 2001.

LANG, Michael. Die bedeutung des originär innnerstaalichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteurungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**. Wien, n.2, p.61-69, 1999.

LANG, Michael. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime. **Internationales Steuerrecht**, n. 18, p.609-613, september 2002,.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**, 3. ed., trad. José Lamego. Lisboa: Gulbenkian, 1997.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos – análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, p.32-48, n 40,.

LOUKOTA, Helmut. Lösung internationaler Qualifikationskonflikte. **Steuer und Wirtschaft International**. Wien, n. 2, p. 70-, 1999. Disponível: <http//:www.swionline.at/inhalt/1999/02/70a.html>. Acessado em 27/05/2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MELIS, Giuseppe. **L'interpretazione nel diritto tributário**. Padova: Cedam, 2003.

MELLO, Celso D. A. **Curso de direito internacional público**, 12. ed. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, v. 1, 2000.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto C. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado e legislação processual civil extravagante em vigor, atualizado até 15.03.2002**, 6. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

NIBOYET, J. P. Les doubles impositions au point de vue juridique. **Recueil des Cours**, La Haya, v. 31, p.3-103, 1930.

OECD. **The application of the OECD Model tax convention to partnerships – issues in international taxation**, n. 6. Paris: OECD, 1999.

_____. **Model tax convention on income and on capital**. Paris: OECD, january 2003.

_____. **Tax treaty characterisation issues arising report from e-commerce.** Paris: OECD, february 2001. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf>. Acessado em: 20/12/2004.

_____. **Improving the process for resolving international tax disputes**. Paris: OECD, 27 July 2004. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>. Acessado em 20/12 /2004.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

PEÑA, Javier Lasso; VAN STADEN, Jérome. The treatment of outbound service fee payments under the Brazilian double tax conventions, part one. **Intertax.** Amsterdan, v. 28 (10), p. 372-381.

_____. The treatment of outbound service fee payments under the Brazilian double tax conventions, part two. **Intertax.** Amsterdan, v. 28 (11), p. 440-452.

PIJL, Hans. The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to Dutch pratice, **Bulletin for International Documentation**. Amsterdam, v. 51 (12), p.539-546, december 1997.

PIRES, Manuel. **International juridical double taxation of income**. Deventer: Kluwer, 1989.

PONTES DE MIRANDA. **Tratado direito internacional privado, tomo I**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1935.

RAAD, Kees van. Interpretation and application of tax treaties by tax courts, **European Taxation**. Amsterdam, p. 3-7, january 1996.

RAAD, Kees van. (ed.). **International and comparative taxation – essays in honour of Klaus Vogel**, series on internacional taxation n. 26, Deventer: Kluwer, 2000.

REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**, 5. ed. rev. e reestr. São Paulo: Saraiva, 2001.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar,** 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2001.

RIGAUX, François. **La theórie des qualifications.** Paris: Librairie Generale de Droit et Jurisprudence, 1956.

ROBERTSON, A. H. **Characterization in the conflict of laws**. Cambridge: Harvard University, 1940.

ROTHMANN, Gerd W. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. São Paulo, 1978. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, USP, 1978.

_____. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo, n. 76, p.33-43, jan. 2002.

RUST, Alexander. The new approach to qualification conflicts has its limits. **Bulletin for International Documentation**. Amsterdam, 57 (2), p.45-50, february 2003.

SAITO, Akira. The theoretical refinement of characterisation in private international law as pratical tool, **Kansai University Review of Law and Politics**, n. 20, p. mar 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional – qualificação e substituição – tributação no Brasil de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residente na Alemanha, **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 54, 2000, p.125-139.

SCHOUERI, Luís Eduardo; VASCONCELLOS; Roberto França; OEFELEIN, Mathias Michael. A prestação de serviços técnicos e assistência técnica no acordo de bitributação Brasil-Alemanha, **Revista Brasil-Alemanha**, junho 2001. Disponível em: <http://www.ahkbrasil.com/jur062001p.shtml> . Acessado em: 26/03/2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

STRENGER, Irineu. **Direito internacional privado, 3. ed. aum.** São Paulo: LTr, 1996.

STTOBE, Ludwig. Qualifikationsprobleme und-konflikte bei der internationalen Einkommenbesteuerung. **Deutsche Steuer Zeitung**. Bonn, n. 10, p.241-245, 1989.

TIPKE, Klaus. **Steuerrecht**, 17. völlig Aufl., Köln: O. Schmidt, 2002

TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. Paris: Universitaires de France, 1985.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, 2. ed., rev., atual., amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito tributário internacional – planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Direito tributário internacional aplicado**, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**, 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, v. 235, jan./mar. 2004, p.

VETTER, Tobias. Offene fragen zur "Minderbesteuerung" als Folge des Qualifikationskonfliktes im deutschen DBA-Netz. **Internationale Wirtschaft Brief**, Herne Verlag, n. 14, p.729-734, 1997.

VOGEL, Klaus. A tributação da renda mundial, trad. Luís Eduardo Schoueri. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 7, p.133-143, abril-junho de 1994.

_____. Conflicts of qualification: the discussion not finished. **Bulletin for International Documentation**. Amsterdam, 57 (2):41-44, february 2003.

_____. **Doppelbesteuerunsabkommen – Kommentar**, 4 Aufl. München: Beck, 2003.

VON POSER UND GROSS-NAEDLITZ, Arwed von. **Der Qualifikationskonflikte bei Doppelbesteuerungsabkommen**. München. Tese (Doutorado em Direito) – Juristischen Fakultät, Ludwig-Maximilians-Universität, 1972.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**, 2. ed. aum., Porto Alegre: Sergio Fabris, 1995.

WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. Characterization of fictitious income under OECD-patterned tax treaties. **European taxation**. Amsterdam: IBFD, p. 66-79, march 2003.

_____ The legal status of the OECD commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties. **European taxation**. Amsterdam: IBFD, p.222-235, july/august 2003.

WENGLER, Wilhelm. Beiträge zum Problem der internationaler Doppelbesteurung, **Beiträge zum ausländischen und internationalen Privatrecht**, Berlin, n. 11, 1935.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, 6. ed. ,atual., Rio de Janeiro: Forense, 2004.