

TRATADOS BILATERAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: ASPECTOS GERAIS SOBRE OS TRATADOS ASSINADOS E PROMULGADOS PELO BRASIL¹

Henrique Pissaia de Souza

Resumo: No presente trabalho apresenta-se um breve relato sobre a situação dos tratados internacionais relacionados a evitar a dupla tributação entre os países signatários. Em um primeiro momento, faz-se uma introdução ao tema, demonstrando-se a importância dos tratados internacionais e do direito tributário no mundo globalizado em que estamos inseridos. Após, apresenta-se uma revisão bibliográfica, doutrinária e jurisprudencial sobre os tratados internacionais, sua sistemática de internalização, hierarquia assumida no ordenamento jurídico brasileiro e solução de conflitos. Em um terceiro momento, faz-se uma análise dos principais aspectos tributários no Brasil, com ênfase para os princípios constitucionais tributários, sujeito ativo, sujeito passivo e lançamento relativos ao imposto sobre a renda, imposto objeto de todos os tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação. Ainda, faz-se uma pesquisa acerca dos tratados assinados e devidamente promulgados entre o Brasil e outros países, faz-se um levantamento das datas de assinatura e promulgação, dos decretos legislativos e decretos presidenciais que internalizaram os respectivos tratados, número de artigos e conteúdo de cada tratado. E, ademais, faz-se uma análise de todos os artigos presentes no tratado assinado entre o Governo do Brasil e o Governo da Argentina, utilizan-

¹ Analista de Comércio Exterior, Coordenador-Geral de Relacionamentos com Organismos Internacionais, no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão do Brasil. Advogado. Mestrando em Direito pela Universidade da Califórnia em Berkeley.

do-o como paradigma para delinear o conteúdo desses tratados. Por fim, apresentam-se as conclusões relativas à pesquisa realizada.

Palavras-chave: tratados internacionais – direito tributário – tratados para evitar a dupla tributação

BILATERAL AGREEMENTS TO AVOID DOUBLE TAXATION: GENERAL ASPECTS REGARDING AGREEMENTS SIGNED AND PROMULGATED BY BRAZIL

Abstract: This research work presents a brief release about the situation of the international treaties that seeks to avoid the double taxation between Brazil and the involved countries. In the first moment, was done an introduction to the theme, demonstrating the relevance of the international treaties and the taxation law at the globalized world that we are immersed. After, it shows a bibliographical, doctrinaire and jurisprudential review about the international treaties, the systematic of its internalization, the hierarchy that the treaties acquire and the conflicts solution system. In a third moment, it analyzes the main aspects of the Brazilian taxation system, with special emphasis to the Constitutional taxation principals, the passive and active subjects and launching process related with the earning tax, the tax that is object of the international treaties that seeks to avoid the double taxation. Also, it presents a research over the treaties that were signed between Brazil and other countries, it convers: the dates of signature; the date and number of the legislative acts and presidential acts that internalizes the treaties; number of articles and; the content of which treaty. And, moreover, presents an analysis of all the present articles of the treaty signed between the Brazilian Government and the Argentinean Government. In the end, presents the conclusions related to the research.

Keywords: international treaties – taxation law – treaties avoiding double taxation

1. INTRODUÇÃO



vivemos em um mundo globalizado. A cada dia aumenta o número de transações comerciais, mais e mais produtos são importados e exportados pelos países. O Brasil está assumindo um papel muito importante na economia internacional, ocupa o sétimo lugar como economia, está enumerado entre os BRICs (Brasil, Rússia, Índia e China), possui uma economia pujante e, com um mercado consumidor muito grande.

Hoje somos afetados por uma crise financeira internacional que teve seu início com problemas originados no sistema bancário norte-americano. Os empréstimos realizados por instituições bancárias a pessoas físicas com menor capacidade de endividamento e, por conseguinte, com poucas garantias de que teriam capacidade para quitar suas dívidas com habitação e a alta alavancagem realizada pelos bancos internacionais, ocasionou uma crise que afetou o mundo todo. Apesar, disso o Brasil saiu-se bem dessa primeira fase da crise.

Esse segundo momento da crise está interligado com o primeiro, pois mesmo que os problemas estruturais sejam internos dos países, esses foram majorados graças ao primeiro momento da crise. Neste segundo momento, o Brasil está sendo muito afetado e a tendência é de que seja mais afetado nos próximos anos.

Isso tudo mostra que a globalização é um fato presente e que os efeitos e reflexos de uma atitude em um país afeta todos os demais. Nas relações econômicas e por consequência tributárias, a economia internacional e o direito internacional, estão diretamente ligados às suas causas e efeitos e possuem

um papel proeminente na pauta do dia.

Apesar disso tudo, no Brasil o ensino das matérias internacionais, não são devidamente estudadas e debatidas nos cursos de direito; economia e contabilidade são expostas em apenas poucas disciplinas, sem qualquer profundidade, interdisciplinaridade ou integração.

Este trabalho presta-se a esse serviço, buscar a integração entre o direito tributário, o direito internacional e as relações internacionais do Brasil com seus parceiros comerciais, por meio da análise dos tratados que evitam a dupla tributação assinados pelo Brasil, com seus pares, nessa “nova fase no contexto da integração internacional, com o chamado mundo globalizado²”.

Os tratados internacionais são a forma dos Estados expressarem seu consentimento em relação a determinado tema em período no tempo, é a forma como os Estados estabelecem suas relações internacionais e expressam sua vontade por meio de contratos internacionais, entre sujeitos de direito internacional público.

Neste trabalho, os tratados abordados são os ditos bilaterais, ou seja, em que estão presentes apenas dois Estados, sendo um deles sempre o Brasil. O corte metodológico foi realizado tendo em foco os tratados em matéria tributária e para que seja possível o tratamento em um único trabalho, foram delimitados apenas os referentes a evitar a dupla tributação. Esse corte é necessário, pois como ensina Amaral, “o Brasil assina em média um tratado por dia³”, então seria impossível abarcar todos os tratados internacionais, bem como todos os relativos a questões tributárias, por isso foram delimitados apenas os que visam evitar a dupla tributação em vigor.

Os tratados bilaterais tendentes a evitar a dupla tributa-

² SOUZA, Henrique Pissaia de. *Cinco anos após a Emenda 45*. In: Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Internacional, 2010.

³ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005, p.31.

ção são, em regra, relativos ao imposto sobre a renda e seus congêneres nos Estados pactuantes. Por isso será feita uma análise mais detida sobre o imposto de renda no Brasil.

Esse estudo poderá servir de base para outros de direito comparado, partindo do marco regulatório brasileiro e dos seus tratados, para comparar a forma de tributação do imposto sobre a renda (em sentido *lato*) nos países com que o Brasil tenha assinado um tratado de não dupla tributação.

Como o tema é pouco explorado pelos nossos doutrinadores, tendo em vista a própria tradição de país fechado em si mesmo, bem como a pouca importância dada aos temas correlatos ao Direito Internacional nos cursos do nosso país.

Tendo em vista todos esses aspectos o trabalho apresentar-se-á formatado em cinco capítulos, sendo o primeiro capítulo o presente. O segundo capítulo trará uma breve exposição sobre a maneira de celebrar tratados no direito brasileiro, com sua internalização e *status* hierárquico. No terceiro capítulo expor-se-á em linhas gerais o imposto sobre a renda e sua aplicação no direito brasileiro, se faz necessária esta exposição, pois os tratados que evitam a dupla tributação versam sobre o tema então é primordial o tratamento da matéria no trabalho. Serão abordados os aspectos gerais como forma, capacidade e competência, sujeitos envolvidos e função. No capítulo quatro far-se-á uma análise dos tratados bilaterais que evitam a dupla tributação, bem como uma exploração de todos os artigos do tratado assinado pelo Brasil com a Argentina, servindo de paradigma para a comparação com os outros tratados, com a elaboração de tabelas comparativas. Por fim, no sexto capítulo far-se-á a conclusão do trabalho.

2. TRATADOS INTERNACIONAIS

O Brasil após sua abertura comercial dos anos noventa ganha cada vez mais relevância na conjuntura econômica inter-

nacional. Hoje o país figura entre as economias mais importantes, e ocupar a sétima posição na economia mundial. O direito internacional, com isso, ganha ênfase e sua interlocução com os outros ramos do direito é uma necessidade. Nesse trabalho a interlocução acontece com o direito tributário.

A tributação é o meio pelo qual os Estados se financiam, contudo é também a maneira como se incentiva a economia, por meio da atração de investimentos e de empresas gerando empregos e impulsionando a economia. Para que seja possível uma maior integração e crescimento econômico o país tem lançado mão de alguns tratados internacionais de integração e também em matéria tributária.

O tratado é a forma pela qual o Estado externaliza sua vontade no ensinamento de Rezek, “[é] todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeito jurídicos⁴”. A Convenção de Viena por sua vez, em seu artigo 2, *I, a* define que:

‘tratado’ significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica⁵.

Essa exposição formal da vontade dos Estados em assumir compromissos e obrigações, com a assinatura, é em via de regra apenas um primeiro estágio na celebração dos tratados, pois os Estados costumam adotar a teoria dualista, como ensina Kelsen:

no Direito internacional e no Direito de cada Estado dois sistemas de normas diferentes, independentes um do outro, isolados um em face do outro, porque apoiados em duas normas fundamentais diferentes. Esta construção dualista – ou melhor, ‘pluralista’, se levarmos em conta a pluralidade das ordens jurídicas estaduais – é, no entanto, insustentável, mesmo

⁴ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 14.

⁵ Convenção de Viena sobre o direito dos tratados.

do ponto de vista lógico, quando tanto as normas do Direito internacional como normas simultaneamente válidas igualmente como normas jurídicas. Nesta concepção, compartilhada também pela doutrina dualista, está contido o postulado teórico-gnoseológico que obriga a abranger todo o Direito num só sistema, quer dizer, a concebê-lo de um ponto de vista único como um todo fechado sobre si⁶⁷.

Assim, como o Brasil adota a teoria dualista, o primeiro passo da investigação deste trabalho, propõe-se a fazer demonstrar como os tratados são incorporados no ordenamento jurídico brasileiro.

2.1. INCORPORAÇÃO

No Brasil a constituição de 1988 traz a maneira pela qual os tratados devem ser incorporados. Quando se está perante tratados de direitos humanos, deve ser respeitado o artigo 5º, §3º. Em todos os outros tratados, inclusive os relativos a matéria tributária deve-se conjugar o disposto no artigo 49, I e o artigo 84, VIII, da Constituição Federal. Cachapuz de Medeiros ensina que:

O artigo 84, VIII, confere ao Presidente da República o poder de celebrar tratados, convenções e atos internacionais, mas especifica que estão todos sujeitos a referendo do Congresso Nacional; o artigo 49, I, destaca que os tratados, acordos ou atos internacionais, assinados por quaisquer autoridades do Governo brasileiro, que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, precisam ser aprovados pelo Congresso⁸.

⁶ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*; tradução João Baptista Machado. 5ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1996, p.364-5.

⁷ A teoria monista entende que existe uma única ordem jurídica sendo que a simples assinatura de um tratado já acarretaria na sua incorporação. Essa teoria é utilizada em alguns países, principalmente em matéria de Direitos Humanos, todavia não é a regra do nosso país objeto do presente estudo.

⁸ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de, *O Poder de Celebrar Tratados*, Competência do Poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p.397.

Deste modo, o Presidente da República é quem tem o poder de celebrar os tratados, entretanto para que possam ser executados o Congresso Nacional deve aprová-los, motivo pelo qual foi dito que o Brasil adota a teoria dualista.

O tratado não é incorporado ao ordenamento interno denominando-se tratado internacional, mas, sim, como uma das formas de previstas no artigo 59, da Constituição Federal, quais sejam: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII – resoluções.

Essa denominação é dada pela doutrina como hierarquia ou *status*. Essa questão apesar de não apresentar uma resposta satisfatória, já tem entendimento praticamente pacífico na doutrina e jurisprudência. A doutrina majoritariamente entende que o tratado tem hierarquia de lei ordinária federal. Accioly ensina que “[p]assando o tratado a integrar a legislação interna, depois de sua incorporação, encontra-se em igualdade de condições às demais leis ordinárias”⁹. Todavia, problema surge quanto o tratado dispuser sobre matéria privativa de lei complementar, como complementa Accioly, “Ao ser incorporado ao ordenamento jurídico nacional brasileiro, um tratado adquire o *status* de lei ordinária, apesar de alguns entenderem que quando o tratado dispuser sobre matéria destinada a lei complementar, este deve adquirir *status* de lei complementar e não de lei ordinária”¹⁰.

A jurisprudência praticamente pacificou o entendimento de que o tratado incorporado tem *status* de lei ordinária federal. O Recurso Extraordinário 80.004 é que serve como paradigma do entendimento do *status* e da maneira de se incorporar os tratados internacionais. A ementa do acórdão dispõe:

EMENTA: CONVENÇÃO DE GENEBRA, LEI UNIFOR-

⁹ ACCIOLY Hildebrando, SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e, *Manual de Direito Internacional Público*, 15. ed. rev. e atual. por Paulo Borba Casella - São Paulo: Saraiva 2002., p.68.

¹⁰ ACCIOLY, op.cit., 2002, p.68.

ME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEBRA QUE PREVIO UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

Esse entendimento foi reiterado e praticamente consolidado pelo acórdão CR 8.279 e pela ADIN 1.480-3, sendo que a ADIN, ainda, deixa claro que o tratado não pode ser incorporado como lei complementar, nas palavras de Moser, “No julgamento da ADIN 1.480-3 o Pleno do Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que os tratados internacionais celebrados pela República Federativa do Brasil não podem versar sobre matéria reservada à lei complementar (artigo 69 da Constituição da República)¹¹”.

Quanto a equiparação em nível hierárquico e *status* o voto do Ministro Cordeiro Guerra, no julgamento do Recurso Extraordinário 80.004, dispõe que:

A atual Constituição da República reforça essa idéia quando trata da competência do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

¹¹ MOSER, Claudinei. *Isenção Heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (3ª parte)*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, nº 168. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1099>> Acesso em: 9 ago. 2010, p.02.

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipua-mente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...] b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

O eminente Ministro utiliza o artigo 102, da Constituição Federal, como ponto de apoio para demonstrar o nível hierárquico que o tratado devidamente incorporado assume no ordenamento jurídico. Cabe salientar que o Recurso Extraordinário foi exarado em 1977 época em que ainda não existia a figura do Superior Tribunal de Justiça, criado com a Constituição de 1988. Como houve o deslocamento da competência ao STJ para julgar as mesmas causa dispostas no inciso III, alínea b, do art. 102, devido à adição do art. 105 III, a, nas palavras de Moser:

Na época do julgamento não existia o Superior Tribunal de Justiça, que foi criado com a atual Constituição da República (1988), que incluiu em sua competência o julgamento dos tratados internacionais (matéria infraconstitucional): “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...] III – julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos Tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência¹².

Ter como paradigma e norte o poder judiciário para a solução de lacunas legislativas é uma prática costumeira no direito brasileiro, como salienta Souza, “[n]o Brasil o STF tem, cada vez mais, adquirido a tarefa de elaboração legislativa indireta, por meio de seus julgados¹³”. Quem deveria editar um regulamento e definir os *status* de um tratado é o poder legislativo, eleito pelo povo para defender seus interesses.

Em 1997 a ADI 1480 MC/DF, veio reafirmar equiparação dos tratados com as leis ordinárias federais:

¹² MOSER, *idem*, p.02.

¹³ SOUZA, Henrique Pissaia de. *Cinco anos após a Emenda 45*. In: Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Internacional, 2010.

É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

(...)

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

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

do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico.

Superando-se, em princípio, a problemática sobre a hierarquia do tratado após haver ocorrido sua incorporação, tendo esta status de lei ordinária federal, deve-se analisar o procedimento de incorporação.

Primeiro o tratado deve ser negociado e assinado pelo Presidente da República ou seus plenipotenciários devidamente acreditados. Mello leciona que “[a] habilitação dos agentes signatários de um tratado internacional é feita pelos ‘plenos poderes’, que dão aos negociadores o ‘poder de negociar e concluir’ o tratado. As pessoas que os recebem são denominadas plenipotenciários¹⁴”.

Após a negociação e assinatura, o tratado é avaliado pelo Ministério das Relações Exteriores, que junta a documentação necessária e instrui uma Mensagem Presidencial. O Presidente da República, por sua vez, envia a Mensagem para o Congresso Nacional.

A Mensagem Presidencial recebe o nome de Projeto de Decreto Legislativo (PDL) e tramita pela Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, que caso julgue pertinente pode despachar para outras Comissões. A Comissão de Constituição e Justiça, é obrigatoriamente acionada e deve aprovar o teor do PDL para que este tenha seguimento. Após aprovação por todas as comissões o projeto segue para o Senado Federal.

O PDL no Senado recebe a denominação de Projeto de Decreto Legislativo do Senado Federal (PDS). O PDS segue os mesmos trâmites do PDL, conforme artigo 376, do Regimento do Senado Federal. Depois de aprovados nas Comissões das duas casas, o Projeto segue para o plenário do Congresso Nacional que deve aprovar ou rejeitar, o mesmo.

Na sequência o Presidente do Senado publica o inteiro

¹⁴ MELLO, Celso D. de Albuquerque, *Curso de Direito Internacional Público*, Volume I. 13 ed. rev. e ampl. – Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 209.

teor do tratado, bem como da parte da aprovação no Diário Oficial do Senado e a aprovação no Diário Oficial da União. O Presidente da República ratifica o tratado com a contra-parte, através do depósito de seu assentimento e expede Decreto de Promulgação publicado no Diário Oficial da União com o inteiro teor do tratado.

Apesar deste ser o procedimento adotado no Brasil, Souza aponta problemas de ordem técnica-legislativa envolvidos no processo:

Desta forma, como demonstrado, *supra*, existe uma impropriedade técnica na incorporação dos tratados internacionais, pois estes são aprovados por Decreto-Legislativo, pela prática e pelo entendimento dos julgados do STF, são ratificados no âmbito interno e internacional. Parece haver confusão nos julgados e na prática, no termo ratificação, sendo que o melhor entendimento seria apenas da necessidade de ratificação internacional do ato já aprovado, sem a necessidade de nova ratificação do Decreto-Legislativo no âmbito interno.

Todavia, apesar dessa pequena discussão de natureza técnica, hoje no Brasil, o tratado deve ser incorporado ao ordenamento pátrio, com a aprovação por parte do Congresso Nacional, por meio de Decreto-Legislativo, com posterior a ratificação internacional e na sequência internamente por meio de Decreto do Presidente da República, para só, assim, tenha validade no âmbito interno, com *status* hierárquico de Lei Federal.¹⁵

A ADI 1480 MC/DF, reitera e clarifica a forma de se incorporar os tratados internacionais sendo esse, então o procedimento:

Todos sabemos que o decreto presidencial , que sucede à aprovação congressual do ato internacional e à troca dos respectivos instrumentos de ratificação , revela-se - enquanto momento culminante do processo de incorporação desse ato internacional ao sistema jurídico doméstico - manifestação essencial e insuprimível , especialmente se considerados os três efeitos básicos que lhe são pertinentes: (a) a promulgação

¹⁵ SOUZA, Henrique Pissaia de. *Incorporação de Tratados Internacionais no Ordenamento Jurídico Brasileiro: elementos para discussão e reflexão*. In: Anais do 9º Congresso Brasileiro de Direito Internacional, 2011.

do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

Assim esse é o procedimento padrão utilizado no Brasil para a internalização dos tratados internacionais, aplicável também aos tratados em matéria tributária, ressalva seja feita aos tratados que versam sobre direitos humanos que seguem outro rito, não sendo o escopo deste trabalho..

2.2 SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Quando ocorre a incorporação do tratado no ordenamento brasileiro, pode, e é até comum, ocorrer conflito com uma lei já em vigor. É a chamada antinomia jurídica.

A doutrina elaborou três procedimentos básicos para a solução de antinomias quais sejam: a) critério hierárquico; b) critério cronológico; c) critério especial. Pelo critério hierárquico deve-se respeitar a hierarquia das leis em forma piramidal, sendo que a Constituição seria a norma magna, seguindo-se de lei complementar; lei ordinária e as outras leis (em *sensu lato*), *lex superior derogat legi inferiori*. O critério cronológico é utilizado quando uma lei posterior revoga uma anterior, tendo vigência a lei mais nova, *lex posterior derogat legi priori*. Pelo critério da lei especial uma lei que trate especificamente ou mais detidamente de um assunto deve ser aplicada em detrimento da mais genérica, *lex specialis derogat legi generali*. Pode haver ocasiões em que os critérios colidam cabendo ao aplicador do direito definir qual critério aplicar em detrimento do outro.

O artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, no seu §1º, dispõe sobre o critério cronológico. Quando uma lei posterior for contrária ao disposto em outra lei, a lei nova sobrepõe-se a antiga. O § 2º disciplina o critério da especialidade, sendo que a lei nova não revoga nem modifica disposições ge-

rais ou especiais a par das já existentes:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Maria Helena dedica uma obra inteira sobre os critérios, denominada *Conflito de Normas*, na qual conclui que “não é possível aplicar uma meta regra geral¹⁶”. E, ainda, que “entre duas normas incompatíveis deve-se escolher a mais justa¹⁷”.

Na prática no Brasil, no que concerne aos tratados após equiparar os tratados as leis ordinárias, acaba-se adotando o critério cronológico utilizando-se o princípio da *lex posterior derogat priori*¹⁸. Rezek, acentua que:

De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso extraordinário 80.0004, em que assenta por maioria a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça – sem embargo as consequências do descumprimento do tratado, no plano internacional¹⁹.

Quanto à antinomia dos tratados em matéria tributária, deve-se rememorar o que reza o artigo 98, do Código Tributário Nacional, o qual explicita: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária

¹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*, 5. ed. aum. E atual. de acordo com o novo código civil (Lei n. 10.406/02) – São Paulo: Saraiva 2003, p.50.

¹⁷ DINIZ, *idem*, p.52.

¹⁸ FRAGA, Mirto, O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.109.

¹⁹ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.99.

interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Aparentemente, pela simples leitura do artigo em comentário, o tratado internacional seria uma norma especial superior a todo ordenamento jurídico brasileiro, mas não é o que ocorre. Em primeiro lugar o tratado deve ser compatível com a Constituição Federal e caso afronte seus dispositivos deverá ser considerado inconstitucional. Assim ensina Valadão:

O tratado incompatível com a Constituição deve ser declarado inconstitucional, podendo o controle se dar tanto pela via incidental quanto pela via direta. Ressalte-se que um tratado pode ser inquinado de inconstitucional não só por afronta direta ou indireta a princípios constitucionais (inconstitucionalidade material), mas também por decorrência de ratificação imperfeita, isto é, por desobediência aos trâmites previstos na Constituição para que possa ter vigência no Direito interno, consubstanciando-se a inconstitucionalidade formal. Há também inconstitucionalidade formal se o tratado disciplinar matéria cuja regulamentação é reservada à lei complementar. Deve ser ressaltado que a matéria da inconstitucionalidade dos tratados não é pacífica na doutrina, embora o seja na jurisprudência, considerando-se que não se tem notícia de julgado que tenha afastado a aplicação da Constituição em prol de tratado internacional, e sim o oposto. A verificação da inconstitucionalidade dos tratados, mediante controle difuso, é admitida desde a primeira Constituição republicana, sendo que na Carta imperial não havia norma sobre a matéria²⁰.

Então, em um conflito entre tratados em matéria tributária, com dispositivos Constitucionais, a Constituição sempre deverá prevalecer, entendimento consolidado pelo STF, como já demonstrado. Quando se está diante de um conflito entre tratado em matéria tributária e lei ordinária, parte da doutrina defende a primazia do tratado por ser lei especial.

Baleeiro defende que “[o]s tratados e convenções internacionais, na área de competência tributária federal, atuam em

²⁰ Valadão (2000, p. 224-225): VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

campo próprio e específico, de modo que, sendo normas especiais, não são revogadas pelas leis de tributação interna geral, mas com elas convivem²¹”, e Menezes (*apud* Gruppenmacher):

Em matéria tributária, especialmente, é possível afirmar-se a prevalência dos tratados sobre dispositivos de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que a lei interna tem a nota de generalidade²²

Xavier defende também que “[t]rata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação* e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis”²³. Esta doutrina entende, que o tratado internacional em matéria tributária é uma lei especial, enquanto que a lei interna é uma lei geral e, pelos critérios de solução de antinomias da *lex specialis derogat generalis* e da *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, devem ter sempre os tratados primazia quando conflitarem com leis internas, seja esta anterior ou posterior ao tratado.

Todavia, apesar dessa defesa por parte da doutrina, dificilmente na prática teremos esta aplicabilidade, pois uma lei ordinária específica sobre direito tributário e sobre o tema em colisão será tão especial quanto o tratado e pelo critério cronológico terá primazia.

Caso ocorra isso, a única alternativa ao legislador brasileiro será denunciar o tratado, para não correr o risco de ser responsabilizado internacionalmente. Internamente, tendo em vista a igualdade hierárquica entre os tratados e as leis ordinárias, entende-se não há que se questionar a especialidade do

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.643

²² MENEZES, Wagner (coord.), *Estudos de direito internacional: anais do 3º Congresso Brasileiro de Direito Internacional*, volume I. Curitiba: Juruá, 2005, p.117.

²³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, 6ªed., atualizada – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.131

tratado em matéria tributária.

Assim, os tratados sejam gerais, sejam em matéria tributária, devem ser internalizados nos termos do artigo 49,I e 84, IV, da Constituição Federal, para terem validade e vigência no ordenamento brasileiro. O seu *status* é equiparado a lei ordinária federal, sendo, portanto, inferior a Constituição e em pé de igualdade para com as leis ordinárias federais. Mesmo que alguns defendam a especialidade do tratado em matéria tributária explicita pelo artigo 98, do CTN, tal afirmação não apresenta sustentação satisfatória. Caberá aos tribunais em caso concreto elucidar definitivamente o litígio, caso venha a existir.

3. IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.1. CONCEITOS GERAIS

O Estado para a consecução de seus fins deve arrecadar tributos. Como a sua força produtiva é limitada, principalmente no sistema capitalista moderno, em que cada vez o Estado assume menos a função de produtor de riqueza e assume um papel de gerador de bem-estar e regulação, o tributo torna-se mecanismo essencial para sua sobrevivência.

É por meio do tributo que o Estado se financia e busca atingir o seu fim social, Paulsen ensina que “resta clara a concepção de tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos²⁴”.

No Estado democrático atual, em que a tríade da revolução francesa, que rezam pela liberdade, igualdade e fraternidade, está presente e soa como um dogma da evolução social e do ser humano o tributo aparece como um ônus social que pos-

²⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p.19.

sibilita os seus bônus. Por isso Paulsen leciona que “[é] dever fundamental contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na idéia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva²⁵”.

A doutrina pátria divide-se ao estabelecer as classificações tributárias nas mais diversas formas. São teorias que dividem os tributos em duas até seis espécies tributárias.

O Código Tributário Nacional – CTN, define em seu artigo 5º, que os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Contudo a Constituição divide os tributos em cinco espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e; contribuições especiais.

Paulsen detalha a classificação constitucional em espécies e subespécies, nos seguintes termos:

- a) impostos
 - a.1. ordinários (arts. 145,I, 153, 155 e 156)
 - a.2. residuais (art. 154, I)
 - a.3. extraordinários de guerra (art. 154,II)
- b) taxas
 - b.1. de poder de polícia (art. 145,II, primeira parte)
 - b.2. de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, segunda parte)
- c) contribuições de melhoria (art. 145, III)
- d) contribuições especiais
 - d.1. sociais
 - d.1.1. gerais(art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º)
 - d.1.2. de seguridade social
 - d.1.2.1. ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º c/c art. 195, I, II, III)
 - d.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195 §4º)
 - d.1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (149, § 1º/EC 41/03)
 - d.2 de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§2º, 3º e 3º)

²⁵ PAULSEN, idem, p.41.

d.3 do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte)

d.4 de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A/EC nº 39/02)

e) empréstimos compulsórios

e.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148,I)

e.2. de investimento (art. 148, II)²⁶

Independente das discussões teóricas, como o objetivo do presente trabalho é estudar os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e o imposto em comento nos tratados é o imposto sobre a renda. Deve-se apenas, observar que o imposto é uma categoria tributária classificada pela Constituição e pelo CTN.

O imposto é a forma de arrecadação de recursos que ocorre com base na demonstração de riqueza do contribuinte. Paulsen ensina que:

Nesse sentido são as normas de competência dos artigos 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores de impostos, pois serão situações relacionadas ao contribuinte e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não-vinculados a qualquer atividade do Estado. Como decorrência, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tal riqueza.²⁷

Assim, o imposto é uma forma de arrecadação do Estado, sobre a exteriorização de riqueza por parte do contribuinte, sem qualquer contra-prestação por parte do Estado. E na próxima secção será estudado o imposto sobre a renda, imposto objeto dos tratados internacionais em comento.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com já dito, é um imposto de competência da União Federal, conforme art. 153, III, e CTN, art. 43. Este imposto é de

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p.40

²⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 41.

competência federal pois apenas a União pode buscar o equilíbrio fiscal e também buscar a redistribuição de renda apontados *supra*. Outro motivo, como ensina Machado, é que “graves problemas relacionados com a dupla ou múltipla tributação ocorreriam por certo se fosse esse imposto da competência dos Estados ou Municípios²⁸”.

O fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de renda, é o enriquecimento oriundo do trabalho, de qualquer aplicação financeira ou outro meio ainda que alheio à vontade de quem auferir a renda. Machado ensina que:

Tendo em vista o disposto no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, e no art. 43 do Código Tributário Nacional, podemos afirmar que o âmbito de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.²⁹

3.2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR APLICADOS AO IMPOSTO DE RENDA

O Estado em sua função arrecadatória e sancionatória não pode agir da maneira que bem lhe aprouver, sofrendo limitações democráticas expressas na Constituição e nas leis esparsas, que são a vontade do povo expressa por meio de seus representantes eleitos. Como ensina Amaro:

[o] exercício da competência tributária faz-se [...] dentro de balizamentos materiais e formais, quem, didaticamente, são estudados como ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’, rótulo que, aliás, não é suficientemente compreensivo, já que ‘limitações’ existem também em normas *infraconstitucionais*³⁰.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007, p.335.

²⁹ MACHADO, idem, p. 335.

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010,

Dentre os princípios, neste trabalho, serão abordados apenas os que tenham ligação direta aos impostos sobre a renda, atendo-se somente aos princípios: a) legalidade; b) irretroatividade; c) anterioridade; d) isonomia; e) capacidade contributiva; f) proibição do efeito de confisco.

O artigo 145, § 1º e o artigo 150, da Constituição Federal, trazem esses princípios e, ainda, a proibição de limitações de tráfego de pessoas ou bens e as imunidades, constantes no inciso VI. Todavia, tais princípios, como alguns outros apontados pela doutrina, não cabem serem analisados tendo em vista a extensão do trabalho e pertinência com relação ao tema.

O princípio da legalidade é princípio basilar do direito positivo, balizado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, em matéria tributária é o princípio da *nullum tributum sine lege*. O princípio da legalidade visa evitar os abusos cometidos pelo Estado em face do particular, para que o Estado possa exercer o seu poder, o exercício de tal poder deve estar expresso em uma determinação legal. Em matéria tributária o princípio é ainda mais amplo devendo trazer todos os elementos necessários para o exercício do poder Estatal, como ensina Amaro:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética³¹.

Xavier ensina, ainda, que há

a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.³²

p. 132.

³¹ AMARO, ídem, p. 134

³² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, 6ªed., atualizada – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 17.

Pelo princípio da irretroatividade a Constituição impõe a impossibilidade de se cobrar um tributo por fatos já ocorridos, ou seja, veda a cobrança de tributos que tenham a ocorrência de seu fato gerador como um evento anterior a sua instituição legal. O artigo 150, III, a, da Constituição dispõe que é vedado cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

O princípio da anterioridade veda a cobrança de tributos antes de um determinado lapso temporal e está disposto no artigo 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal. O artigo dispõe que é vedado cobrar tributos: “b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”. Assim, o princípio se desdobra em duas garantias. A primeira impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro de sua instituição ou majoração. A segunda impede a cobrança do tributo antes de passados 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou majorou. O princípio possui algumas exceções que não cabem ser analisadas aqui. No que concerne ao imposto sobre a renda. Amaro explicita bem a matéria ao ensinar:

A Constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se. Isso significa que, se o fato ‘a’ é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X, somente a partir de 9 de fevereiro do ano X+1 é que a ocorrência de fatos do tipo ‘a’ irão gerar obrigações tributária; neste dia, já terão decorrido noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro

do ano X+1.³³

O princípio da isonomia é um dos princípios basilares do Estado democrático de direito e deriva do princípio da revolução francesa da igualdade. Pelo princípio da isonomia todos devem ser tratados de forma igual sendo vedado qualquer privilégio decorrente de posição social ou título de nobreza. Em matéria tributária não poderia se de maneira diferente, assim quem esteja em igual situação contributiva, deve ser tratado em igualdade de condições, sem prejuízos ou privilégios, conforme leciona Carraza:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.³⁴

O princípio da capacidade contributiva tem relevante importância no que concerne ao imposto sobre a renda. O artigo 145, §1º dispõe que:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, o princípio mostra a pessoalidade dos impostos, obedecendo a sua capacidade econômica. Esse princípio deriva do princípio da revolução francesa da fraternidade, em que aqueles que têm mais devem ajudar aos que possuem menos.

O imposto de renda claramente deve obedecer a este princípio, tendo caráter progressivo, conforme dispõe o artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, ao dispor que: “§ 2º - O imposto previsto no inciso III: - será informado pelos critérios

³³ AMARO, p. 144

³⁴ CARRAZZA, p. 79-80

da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. O imposto do inciso III é o imposto sobre a renda. Esta dicção, nas palavras de Carrazza, “encerra uma norma cogente, isto é, de observância obrigatória. A lei poderá regular o *modo* pelo qual se dará a progressividade no IR. Mas não poderá *anular* esta exigência constitucional³⁵”. Para a obedecer este preceito constitucional, as leis esparsas que regulamentam a cobrança do imposto sobre a renda impõem faixas de contribuição conforme os ganhos percebidos pelos cidadãos, bem como uma série de descontos e deduções possíveis, para tentar tornar o processo mais justo. Todavia, ainda se está longe do ideal.

Ainda, no que concerne aos tratados para evitar a dupla tributação, o princípio da capacidade contributiva mostra-se relevante, como ensina Grupenmacher:

Os tratados internacionais, portanto, quando versam matéria tributária, estabelecem, em geral, medidas bilaterais ou multilaterais de concessões mútuas, com o nítido e exclusivo intuito de evitar a dupla ou múltipla tributação internacional e com isso proteger a capacidade contributiva³⁶.

O princípio da proibição do confisco busca resguardar os direitos do cidadão. É um desdobramento da aplicação do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, pois a igualdade social deve ser subsidiada por todos, não sendo admissível retirar mais do que o cidadão pode contribuir. Outro desdobramento protetivo do princípio, é buscar proteger o cidadão de perseguições arbitrárias do Estado. Nesta linha de raciocínio Sabbag, menciona o artigo 7º,IV, da Constituição e a obrigatoriedade do Estado disponibilizar ao cidadão o mínimo vital, *in verbis*:

O mínimo existencial (vital, necessário, indispensável ou imponível) está delineado no art. 7º,IV,da CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um

³⁵ CARRAZZA, p.117.

³⁶ GRUPENMACHER, p.90.

limite intangível pela tributação, no bojo da capacidade contributiva³⁷.

3.3. O CONTRIBUINTE

O contribuinte do imposto de renda pode ser qualquer pessoa física ou jurídica. Entende-se por pessoa física qualquer pessoa natural que aufera renda em um determinado lapso temporal, compreendido em um ano civil, com início em 01 de janeiro e fim em 31 de dezembro.

As pessoas jurídicas são definidas pelo artigo 40 do Código Civil e podem ser de direito público, interno ou externo, e direito privado. Venosa ensina que “são entidades a que a lei empresta personalidade, isto é, são seres que atuam na vida jurídica, com personalidade diversa da dos indivíduos que os compõem, capazes de serem sujeitos de direitos e obrigações na ordem civil³⁸”.

No presente trabalho serão abordadas tanto as pessoas físicas, quanto as pessoas jurídicas, como se verá no próximo capítulo, em vários momentos os tratados fazem menção às pessoas físicas e as pessoas jurídicas e a forma de serem tributadas e o Estado que terá direito ao recolhimento dos tributos.

3.4. FATO GERADOR

O fato gerador é o fato que dá origem a obrigação tributária, alguns doutrinadores utilizam a expressão fato impositivo ou hipótese de incidência, discussão que extrapola o objeto do presente trabalho. Por fato gerador Sabbag, expõe que:

É importante enaltecer que, da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma(arquétipo) legal, tem-se o fenômeno da subsunção. A partir da subsunção tributária, nasce o liame jurídico obrigacional, que lastreará a relação intersubjetiva tri-

³⁷ SABBAG, p.40.

³⁸ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2003, p.86.

butária³⁹»

Assim, como visto o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Renda é expressão de riqueza, é a quantificação numérica da riqueza expressa por um ou um conjunto de bens e obrigações. E proventos de qualquer natureza é qualquer acréscimo não entendido como renda. Sabbag ensina que:

O IR só pode incidir quando há *acréscimo patrimonial*, salientando-se que não há a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o *direito de crédito* sobre ele, ou seja, a *disponibilidade jurídica*. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsecutivo, considera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a do 'recebimento', pois com a venda o contribuinte adquire a *disponibilidade jurídica* sobre o rendimento tributável⁴⁰.

3.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento do imposto de renda é feito por homologação. Ou seja, o sujeito passivo, neste caso as pessoas físicas ou jurídicas, é que antecipa a atividade Estatal, que apenas homologa o ato. Nas palavras de Machado:

Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pela ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150)⁴¹.

Todavia, caso o contribuinte faça a declaração de forma errada ou incompleta, ou ainda não a faça, o Estado pode reali-

³⁹ SABBAG, p. 179.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. *Direito tributário* - 11. ed. rev e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p.393.

⁴¹ Machado p.204.

zar o lançamento *de ofício*, conforme artigo 149, do CTN. Ou seja, é feito o “por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo⁴²”. É, o lançamento *de ofício*, neste caso uma maneira do Estado garantir o seu crédito tributário, assegurando que o sujeito passivo vá recolher o imposto devido, por ter se equivocado, esquecido ou agido de má-fé.

3.6 O PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA INTERNACIONAL

Entende-se que quando se fala de tratado para evitar a dupla tributação, em que o imposto objeto é o imposto sobre a renda, deve-se ter atenção especial ao princípio da residência. Pelo princípio da residência o contribuinte do imposto deve ser o residente no país. Entendendo-se por residência o domicílio habitual ou ainda o local da atividade principal, do indivíduo, seja pessoa física, seja pessoa jurídica. Grupenmacher disciplina que:

É certo que na atualidade as normas tributárias de um dado Estado podem alcançar situações e manifestações de riqueza fora de seu território. Essas manifestações podem partir de indivíduos residentes no território do Estado impositor, situação em que encontramos uma conexão do sujeito com o território por força da residência, ou ainda, mais raramente, da nacionalidade, ainda que estes indivíduos não sejam ali domiciliados. Em um determinado país tem uma relação pessoal com o Estado, mas tem também uma conexão potencial com o seu território, pois sempre possui a possibilidade de usufruir os serviços públicos nele prestados. Tem ainda um interesse na existência e manutenção do Estado. Legítimo é, pois, que contribuía para o desenvolvimento das atividades prestadas dentro de seu âmbito territorial.⁴³

Tendo por base essa lição, nota-se a conjugação de alguns princípios para a “criação” deste princípio proposto aqui.

⁴² Machado. P. 203.

⁴³ Grupenmacher, p.98

Ou seja, tendo em vista que algumas pessoas lucram ou exercem suas atividades em um país, que não necessariamente é o de sua nacionalidade, este deve contribuir para com o desenvolvimento e a justiça social deste país.

Nota-se um princípio de igualdade e fraternidade universais, entre os povos e os cidadãos do mundo, bem como o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, estudados *supra*. Como bem acertou Grupenmacher, *supra*, se um sujeito tem interesse na manutenção e existência do Estado em que desenvolve suas atividades, usufrui seus serviços públicos, com saúde, educação, segurança, infra-estrutura, entre outros, nada mais justo que contribua neste e apenas neste Estado.

Por isso, aqui, se defende a “criação científica” do “Princípio da Residência Internacional”, o que traria uma série de benefícios e inclusive poderia ser objeto de convenção internacional, quase que eliminando a necessidade de tratados bilaterais, tendo estes tratados a eventual finalidade definir métodos específicos e exceções à regra.

4. TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Como visto o tratado internacional é o elemento que exterioriza a vontade dos Estados, é o documento contratual formal. Em matéria tributária, os Estados com vistas a fomentar seu desenvolvimento o comércio exterior e, ainda, não afrontar o princípio da capacidade contributiva, como visto no capítulo 3, têm assinados tratados para evitar a dupla tributação, externalizando sua vontade de cooperar com outros Estados para a consecução de seus desenvolvimentos comuns.

A dupla tributação surge do conflito entre as soberanias fiscais dos Estados e como um excesso de carga tributária seria prejudicial para os Estados envolvidos nas transações comerciais, particularmente para as pessoas físicas e jurídicas, o tratado para evitar a dupla tributação surge como um elemento propul-

sor do desenvolvimento. Nas palavras de Grupenmacher:

O concurso do exercício de duas ou mais soberanias fiscais é elemento determinante da dupla tributação.

A inexistência, no ordenamento internacional, de princípio que vede o ‘bis in idem’ tributário cria conflitos normativos entre as disposições tributárias dos diversos ordenamentos estatais.

Diante de tal circunstância, o mesmo fato ou ato pode, concomitantemente, ser atingido por diferentes normas impositivas, emanadas dos Estados envolvidos. Surge, assim, situações de dupla imposição, muito frequentes hoje na ordem jurídica internacional.

A dupla imposição não é repudiável, apenas diante de considerações de ordem econômica, principalmente por apresentar-se como obstáculo intransponível ao comércio exterior, além de implicar uma injusta distribuição de carga tributária.⁴⁴

Todavia, a assinatura de uma convenção ou de um tratado multilateral, torna-se inviável ante ao grande conflito de interesses envolvidos. Por sua vez os tratados bilaterais são mais facilmente negociáveis, motivo pelo qual os Estados têm frequentemente lançado mão de sua utilização, Grupenmacher ensina que “[o] ideal, no entanto, para eliminar a dupla tributação internacional seria a convenção multilateral. Porém, as dificuldades que se apresentam para o atingimento de tal desiderato levam os Estados a optar por medidas bilaterais⁴⁵”.

O Brasil, por sua vez, tem a tradição de assinar tratados bilaterais. Pelo levantamento feito, para a consecução do presente trabalho, foram encontrados os dados que se seguem na próxima secção.

4.1. DADOS LEVANTADOS

Foram assinados, aprovados, promulgados e estão em plena vigência 32 tratados internacionais, cabe notar que o tratado assinado com a Alemanha foi denunciado em pelo Decre-

⁴⁴ GRUPENMACHER, p.92.

⁴⁵ GRUPENMACHER, p.97.

to nº 5.654, de 29 de dezembro de 2005 e está revogado desde 1º de janeiro de 2006, e que o tratado assinado com a Tchecoslováquia foi desdobrado em dois sendo um com a República Tcheca e um com a República Eslovaca.

O primeiro tratado assinado e promulgado foi com o Governo do Japão em 24 de janeiro de 1967, sua aprovação ocorreu no mesmo ano da assinatura, entrando em vigor já no ano de 1968. Os últimos tratados promulgados foram com a Venezuela e Trinidad & Tobago em 12 de novembro de 2014.

A média de lapso temporal entre a assinatura e a efetiva vigência destes tratados é de 3 anos. O mais rápido entrou em vigor em apenas 4 meses e foi o assinado com a Dinamarca em 27 de agosto de 1974. O com maior lapso temporal foi, curiosamente, o assinado com a Venezuela em 15 de fevereiro de 2005 e apenas foi aprovado apenas em 12 de novembro de 2014, tendo um lapso temporal 9 anos e 9 meses. Curiosamente outros tratados foram assinados posteriormente ao da Venezuela e entraram em vigor antes como o assinado com o Turquia e o com Trinidad & Tobago (ver anexo I). O lapso temporal levantado por este trabalho pode ser dividido da seguinte forma: a) até um ano são 4; b) entre um e dois anos são 7; c) entre dois e três anos são 8; c) entre três e quatro anos são 6; d) entre quatro e cinco anos são 2; e) entre cinco e seis anos é 1; f) entre seis e sete é 1; g) entre oito e nove anos é 1; h) entre nove e dez é 1.

As décadas de 70 e 80 contaram com nove tratados assinados e promulgados em cada década – ressalte-se que o tratado assinado com a Tchecoslováquia foi assinado em 1986 e entrou em vigor como dois tratados. A década de 60 contou apenas com a primeira assinatura e promulgação, com o Governo Japonês. A década de 90 contou com apenas três. Os anos 2000 contaram com dez assinaturas e promulgações, a década com mais tratados assinados e efetivamente promulgados. Nota-se também uma clara diminuição da atividade diplomática, legislativa e da receita federal, na década de 90,

justamente o momento de reestruturação econômica do Brasil.

O imposto visado, como já dito é sempre o imposto sobre a renda do Brasil e em alguns casos fica explícito a exclusão das remessas de menor importância e atividades de menor importância. Nos outros países o imposto visado é o imposto sobre a renda e demais impostos congêneres, na Áustria são 14 impostos congêneres visados.

Os tratados possuem normalmente 29 artigos sendo dezoito deles desta maneira. Oito possuem 30 artigos, quatro possuem 31 artigos e três possuem 28. Os 19 primeiros artigos são iguais nos tratados, salvo o do Japão.

Todos possuem: i) definição das partes (mesmo que implícito no caso do Japão; ii) definição dos impostos envolvidos; iii) definições gerais, de residentes, estabelecimento permanente; iv) forma de tributar os rendimento imobiliário; v) lucro de empresas (Japão implícito); vi) transporte marítimo; vii) transporte aéreo; viii) empresas associadas; ix) dividendos; x) juros; xi) royalties; xii) ganhos de capital; xiii) profissões independentes; xiv) profissões dependentes; xv) remuneração de direção; xvi) remuneração de artistas e desportistas; xvii) pensões; xviii) remunerações públicas; xix) estudantes; xx) método de evitar a dupla tributação; xxi) princípio da não discriminação; xxii) procedimento amigável; xxiii) troca de informações; xiv) isenções diplomáticas; xv) entrada em vigor; e xvi) denúncia.

Apenas os tratados com a Áustria, o Canadá, o Chile, a Finlândia e o Peru não possuem o artigo sobre a isenção dos professores e pesquisadores. Os tratados com a Alemanha, Áustria, Luxemburgo e Noruega possuem um artigo expresso sobre Capital, que em verdade são a compilação/explicação de outros artigos.

Os tratados com a Dinamarca, França e Noruega possuem o artigo sobre a extensão territorial em que se trata da possibilidade do tratado ser denunciado, mas permanecer vigente em relação a alguns territórios do Estado parte. Os tratados

com a Dinamarca, Espanha, França e Luxemburgo possuem o artigo sobre o Método de Aplicação, repetindo o que está implícito em outros artigos. Os tratados com a África do sul, Bélgica, México e Peru possuem artigo com Disposições Gerais. O tratado com a Venezuela possui disposições para evitar a dupla tributação aos estagiários e disposições sobre transporte terrestre.

Os dados foram compilados nas planilhas anexas, com a demonstração de artigo por artigo, de todos os tratados. Na sequência será feita a análise de um tratado e dos artigos que não são comuns a este tratado.

4.2. ANÁLISE DO TRATADO ENTRE BRASIL E ARGENTINA

O tratado a ser abordado é o celebrado entre o Brasil e Argentina, que foi assinado em 17 de maio de 1980 e foi devidamente aprovado pelo Decreto Legislativo nº 74/1981 e promulgado pelo Decreto Presidencial nº 87.976/1986. A análise será realizada artigo por artigo abordando sua sistemática e principais pontos.

Entre o artigo I e o artigo V o tratado, traz definições gerais, como: partes; impostos visados; os termos a serem utilizados no tratado; residente; estabelecimento permanente. É uma parte introdutória que poderia chamar-se “Capítulo I – Definições Gerais”; “Capítulo I – Disposições Introdutórias”.

O artigo I refere-se as pessoas visadas no tratado, sendo que o texto padrão dispõe que “A presente Convenção se aplica as pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes⁴⁶”. Assim, o tratado se aplica as todas as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas que residam em qualquer dos Estados pactuantes.

O artigo II refere-se aos impostos visados, que em regra

⁴⁶ Artigo I.

são impostos sobre a renda e qualquer outro imposto que venha a substituí-lo e sejam idênticos ou substancialmente parecidos. Os impostos abrangidos em cada tratado estão dispostos no quadro II.

O artigo III traz as definições gerais, ou seja, apenas explicam os termos a serem utilizados no tratado, definindo como serão denominados: *a*) e *b*) os Estados partes; *c*) os nacionais – que são definidos como todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um dos Estados envolvidos, bem como todas as pessoas jurídicas, cujo caráter de nacional derive de leis em vigor de um dos Estados envolvidos; *d*) Estado Contratante – definidos como os Estados envolvidos no tratado; *e*) pessoa – é definida como pessoa física, grupo de pessoas ou sociedade; *f*) sociedade – é qualquer pessoa jurídica, ou equiparada para fins tributários, *g*) empresa de um Estado Contratante – sendo as exploradas por um residente de um dos Estados; *h*) tráfego internacional – definido como qualquer transporte por navio, aeronave ou veículo automotor; *i*) imposto; e *j*) autoridade competente – que designa os Ministros da Fazenda (ou equiparados conforme a legislação de cada país); Secretário da Receita Federal ou representantes autorizados. Caso haja alguma divergência na aplicação ou não esteja em conformidade com o tratado, deve ser obedecida a legislação do Estado envolvido na tributação, a “não ser que o contexto imponha interpretação diferente⁴⁷”. Caso haja ainda antagonismo na aplicação da interpretação as autoridades competentes, definidas no item *j*, estabelecerão a interpretação de comum acordo.

O Artigo IV traz a definição de residente de um Estado. Gruppenmacher, ensina que:

Os tratados internacionais normalmente se referem a ‘residência normal ou habitual’ como sinônimo de ‘lugar permanente de habitação’, e a ‘residência principal’ em se tratando de pessoas individuais e empresas unipessoais, assim também ao lugar no qual esteja o centro diretivo, quando se referir às

⁴⁷ Artigo III, 2.

sociedades, empresas⁴⁸.

No tratado o artigo IV, dispõe em sentido parecido ao definir como “qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, seja considerada aí residente em razão de seu domicílio ou residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga⁴⁹”. O parágrafo 2, do artigo, traz a forma de solução de conflito, caso a pessoa física seja residente em ambos os Estados, sendo que os métodos são considerados sucessivos, ou seja, caso não seja suficiente aplicar o primeiro método, aplica-se o segundo, caso o segundo não seja suficiente aplica-se o terceiro e assim sucessivamente. A primeira forma é por meio da definição da habitação permanente, caso não seja possível sua definição pela existência de residências permanentes em ambos os Estados, será considerada aquela que seja seu “centro de interesses vitais”, ou seja, aquela na qual “suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas”. Caso não seja possível, um terceiro método é aplicado, sendo considerado aquele em que permanecer habitualmente. O quarto método é o método da nacionalidade, na qual considera-se como residência o de sua nacionalidade. Por fim o quinto método, caso o residente não seja nacional de nenhum Estado ou o seja de ambos, cabe as Autoridades Competentes resolverem de comum acordo. Em se tratando de pessoa jurídica utiliza-se apenas um método, que consiste na definição de residência como o local em que estiver a “sede de direção efetiva”.

O artigo V define como “Estabelecimento Permanente” “uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”.

A partir do artigo VI até o artigo XXII, o tratado traz algumas definições, mas apenas para esclarecer a maneira de se tributar, o local, fato gerador e fonte. Grupenmacher disciplina que:

⁴⁸ GRUPENMACHER, p. 100.

⁴⁹ Artigo IV, 1.

A fonte de renda pode ser determinada de duas maneiras, de acordo com a teoria da fonte produtora e de acordo com a teoria da fonte pagadora.

No que tange à fonte produtora, ‘existe um nexo causal direto entre a renda e o fato que a determina’, o que não ocorre em relação à fonte pagadora, pois ‘não está ligada a uma idéia de casualidade, mas sim à de origem dos recursos que representam renda para o respectivo beneficiário.

No Brasil, a legislação adotou o princípio da territorialidade da ‘produção do lucro’, identificando-o como o local do ‘exercício das atividades’, que originam a renda tributada⁵⁰.

Essas regras serão vistas com detalhes no decorrer de cada artigo.

Ainda, com relação aos artigos compreendidos entre o VI e o XXII, entende-se poderia haver uma divisão em um segundo capítulo, como ocorre no tratado assinado para com o Peru, em que se chama de Capítulo III – Tributação dos Rendimentos. Todavia, crê-se que o ideal seria dividir em dois capítulos. O primeiro deles, seria do artigo VI ao XIII, com a denominação “Capítulo II - Tributação dos Rendimentos de Pessoas Jurídicas”. O segundo compreenderia os artigos XIV ao XXI e o XXVII (isenções diplomáticas - que deveria tornar-se o artigo XXVII), seria denominado “Capítulo III – Tributação dos Rendimentos das Pessoas Físicas”. Essa denominação agruparia melhor os temas correlatos, facilitando em termos didáticos e metodológicos.

O artigo VI define “rendimentos de bens imobiliários”, bem como o país de tributação. Em bens imobiliários, diferentemente do que define a lei brasileira, estão contidos os acessórios dos imóveis e, também não são considerados como bens imobiliários os navios, barcos e aeronaves. Neste caso a tributação segue a regra da situação do bem, ou seja, o tributo é cobrado no país em que está localizado o bem.

O artigo VII define a forma de tributação dos lucros das empresas. Define, o artigo, que os tributos relativos aos lucros

⁵⁰ GRUPENMACHER, p.101

são devidos no Estado em está localizado sua sede, todavia caso haja “estabelecimento permanente”, nos termos do artigo V, devem ser recolhidos os tributos do “estabelecimento permanente” ao Estado em que este está localizado, apenas na medida e em relação aos fatos geradores que deu origem. Ainda, o artigo define que o estabelecimento permanente será tributado no Estado em que esteja situado, nas atividades que exerça com absoluta independência da empresa de que é dependente. São permitidas deduções de despesas que tiverem sido feitas com a consecução dos objetivos do estabelecimento, incluindo-se as despesas de direção e os encargos gerais de administração⁵¹.

O artigo VIII define a forma de tributação dos lucros oriundos de transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre. Neste caso, ao contrário do que ocorre na tributação referente aos lucros das empresas, tratadas no artigo VII, estipula-se que os lucros provenientes de transporte apenas serão tributáveis no Estado “em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa”, mesmo que se trate de um “pool”. Caso a sede seja no próprio navio ou embarcação, a sede será considerada no Estado do seu registro, caso não haja registro, será o Estado em que resida a pessoa que explora o navio ou embarcação.

O artigo IX traz um importante mecanismo tendente a evitar a concentração de mercado e a elisão fiscal. O artigo possibilita a cobrança de tributos de um lucro presumido. Quando empresas estabelecidas nos dois países contratantes, forem controladas, dirigidas, ou tenham por proprietários as mesmas partes, direta ou indiretamente, sejam estas pessoas físicas ou jurídicas e realizem negócios, de maneira que não seriam realizados com outras empresas independentes e, que acarretariam em lucros, podem ser tributados. Ou seja, as empresas iriam auferir lucro, mas por meio de manobras contá-

⁵¹ Artigo VII, 3.

beis, e afins, acabam ocultando tal lucro. Neste caso os Estados podem cobrar tributos como se o lucro tivesse realmente ocorrido.

O artigo X, XI e XII tratam respectivamente dos Dividendos, dos Juros e dos Royalties, esses artigos trazem a disposição comum da forma que são tributados. Conforme o parágrafo 1, de cada artigo, os dividendos, juros ou royalties provenientes de um Estado e pagos a um *residente* do outro Estado são tributáveis no seu destino. Entretanto, conforme o parágrafo 2, podem ser tributados no Estado proveniente de acordo com a legislação do Estado proveniente. Quando o beneficiário, possuir sedes (entenda-se por sede tanto a sede, quanto os estabelecimentos permanentes ou bases fixas) nos dois Estados, aplicam-se as disposições dos artigos VII ou XIV⁵².

No que concerne aos dividendos, o artigo X define que devem ser entendidos os dividendos como “os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente⁵³”.

No que concerne aos juros, o artigo XI define-os como “os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas⁵⁴”. O artigo traz disposições pertinentes às relações internacionais públicas entre os Estados

⁵² Artigo X, 3; artigo XI, 6 e; artigo XII, 5.

⁵³ Artigo X, 4.

⁵⁴ Artigo XI, 4.

envolvidos, explicitando que os juros provenientes de um dos Estados e pagos ao outro só podem ser tributados pelo receptor.

Os royalties são definidos, pelo artigo XII, como “as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radio-difusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico⁵⁵”.

O artigo XIII, traz disposições sobre os ganhos de capital provenientes de alienação de bens. Os tributos oriundos de tais alienações com ganho de capital são devidos ao Estado de acordo com a legislação interna de cada Estado. Todavia, os ganhos referentes a veículos de tráfego internacional (conceito dado pelo artigo III, já visto *supra*), bem como seus bens imobiliários, “só serão tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa⁵⁶”.

Os artigos XIV ao XXI trazem disposições referentes às pessoas físicas e suas remunerações, ganhos por rendimentos, pensões, entre outros aspectos tributários relacionados ao imposto sobre a renda.

O artigo XIV, traz a regra de tributação para os profissionais liberais e independentes. Pelo disposto, no artigo, estes devem contribuir em sua residência (as normas de definição de residência estão elencadas no artigo IV, já demonstradas). Todavia, a tributação ocorre no Estado da prestação do serviço, caso a empresa tenha sede (abrangendo estabelecimento permanente) no Estado em que ocorreu a prestação de serviços.

⁵⁵ Artigo XII, 3.

⁵⁶ Artigo XIII, 2.

Ainda é tributado no Estado da prestação de serviços quando a pessoa física satisfaça uma das duas condições: “1) permaneça nesse outro Estado durante um período ou períodos que excedam no total 183 dias no ano fiscal; ou 2) disponha de maneira habitual nesse outro Estado de uma base fixa para o exercício de suas atividades, mas unicamente à medida em que esses rendimentos sejam atribuíveis a esta base fixa⁵⁷”. O artigo visa privilegiar o Estado de residência do contribuinte (regra geral de tributação na residência), impondo que o contribuinte deve recolher imposto no Estado, em primeiro lugar a residência da pessoa jurídica pagadora e em segundo lugar a residência da pessoa física prestadora. O artigo ainda traz uma definição de profissionais liberais, em especial “as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores”, apesar da descrição o artigo não é taxativo, sendo aberto as demais profissões, sendo o parágrafo 2 sem muita utilidade.

O artigo XV traz as definições sobre tributação de profissões independentes e como regra o recolhimento do imposto no Estado em que for exercido o emprego. Contudo, o artigo traz no parágrafo 2 três requisitos que podem ensejar em tributação no Estado de residência do profissional e não no qual foi efetivamente exercido o trabalho. Os requisitos são: a) permanência no estado inferior a 183 dias (mesma lógica utilizada no artigo XIV); b) as remunerações devem ser pagas por empresa não residente no Estado da prestação do serviço; c) a remuneração não pode ser efetuada por estabelecimento permanente ou base fixa no Estado do exercício. O artigo traz ainda, no parágrafo 3, a disposição de que o exercício de emprego em veículo internacional deve obedecer ao disposto no artigo VIII, já exposto, demonstrando redundância.

O artigo XVI traz as disposições sobre as remunerações

⁵⁷ Artigo XIV, 1 e 2.

de direção. Nesse artigo a regra da tributação aplica-se a regra da residência da empresa. Ou seja, o imposto é devido na sede da empresa.

O artigo XVII traz as regras de tributação referentes aos artistas e desportistas - o artigo traz uma definição exemplificativa, e não taxativa, de artistas “profissionais de espetáculo, tais como artistas de teatro, de cinema, de rádio ou de televisão e músicos”. Nesse artigo ressalvadas as hipóteses dos artigos XIV e XV, a tributação ocorre no país de exercício da atividade, exceção à regra da residência. Essa regra é entendida pela transitoriedade dessas atividades, que poderia dar a essas pessoas privilégios e a possível não tributação de seus rendimentos.

O artigo XVIII trata das pensões e anuidades e outras rendas e remunerações semelhantes. O artigo define como pensões “pagamentos periódicos, efetuados depois da aposentadoria, em consequência de emprego anterior ou a título de compensação por danos sofridos em consequência de emprego anterior”⁵⁸. Já anuidades é uma quantia determinada em dinheiro ou avaliável em dinheiro, que é paga a com uma periodicidade determinada ou determinável, em contrapartida de um compromisso, que não decorrente de uma prestação de serviços⁵⁹. O termo anuidade não se refere a um período de tempo anual, podendo ser qualquer período de tempo determinado ou determinável, sendo que o termo pode causar alguma falha de interpretação. O artigo utiliza a forma de tributação na fonte, ou seja, o imposto é pago no Estado de onde se originam os recursos.

O artigo XIX trata basicamente do mesmo tema do arti-

⁵⁸ Artigo XVIII, *a*.

⁵⁹ b) a expressão "anuidades e outras rendas semelhantes" designa uma quantia determinada, paga periodicamente em prazos determinados, durante a vida ou durante um período de tempo determinado ou determinável, em decorrência de um compromisso de efetuar os pagamentos como retribuição de um pleno e adequado contravalor em dinheiro ou avaliável em dinheiro (que não seja por serviços prestados).

go XVIII, todavia os recursos financeiros são oriundos de um dos Estados Contratantes. As pensões, do artigo anterior, são tratadas como pagamentos de sistemas de previdência social e traz a mesma regra, tributando-se no Estado pagador. O artigo traz ainda a tributação sobre remunerações pagas pelo Estado. Pela regra a tributação, também, ocorre apenas no Estado pagador, contudo pode haver tributação exclusiva no Estado da execução do serviço caso a pessoa física seja nacional do Estado da execução ou “no período anterior à prestação dos serviços era residente desse Estado”⁶⁰.

Os artigos XX e XXI trazem duas formas de isenção de imposto, sendo elas para professores, pesquisadores, estudantes e aprendizes. A isenção como ensina Sabbag “é um favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o sujeito passivo da obrigação tributária se submeta ao tributo”⁶¹. Assim, o tributo nasce mas não ocorre seu lançamento, sendo uma benesse do Estado para alguns entes com qualidades específicas, agraciadas por lei.

O artigo XX isenta os professores e pesquisadores que forem convidados para proferir conferências ou realizar pesquisas em tais instituições, desde que o pagamento da remuneração seja proveniente de fora do Estado em que está realizando suas atividades. O artigo estabelece três regras para a concessão da isenção: i) a pessoa deve ser ou ter sido residente do outro Estado em período imediatamente anterior à sua visita; ii) deve ter recebido convite de universidade, estabelecimento de ensino superior, escola, museu ou outra instituição cultural do Estado em que realizará os trabalhos e; iii) não permaneça nesse Estado mais de 2 anos. O artigo apresenta uma série de dificuldades técnicas e de aplicação prática, pois como visto a

⁶⁰ Artigo XIX, b, 2.

⁶¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008, p. 50.

isenção não pode ser concedida por analogia, apenas por interpretação literal. Deste modo a possibilidade de se conceder isenção deve obedecer aos três requisitos, sendo complicado avaliar em especial o segundo requisito, pois o convite tem de ter partido de instituição do Estado da realização dos trabalhos, sendo problemático o entendimento do que é professor, do que é pesquisador e o que é uma instituição cultural.

O artigo XXI isenta: i) os estudantes universitários, colégio superior ou escola; ii) beneficiário de bolsa, subvenção ou prêmio para estudar ou pesquisar, concedido por organização religiosa, caridosa, científica ou educacional; iii) membros de programas de cooperação técnica desenvolvidos pelo Governo do outro Estado envolvido e; iv) aos aprendizes. A isenção é total em relação às quantias oriundas do outro Estado, que tenham por objetivo a sua manutenção, educação ou aprendizagem. O artigo, também, prevê a isenção por período não superior a 3 anos fiscais consecutivos, sobre as remunerações recebidas pelo seu emprego realizado no Estado em que esteja estudando, pesquisando, cooperando ou aprendendo, com a finalidade de auxiliar em seus estudos ou aprendizagem. Para que sejam concedidas as isenções deste artigo, é, ainda, necessário o atendimento a regra explicada no item *i* do artigo antecedente, qual seja: i) a pessoa deve ser ou ter sido residente do outro Estado em período imediatamente anterior à sua visita. Em alguns tratados, como no caso da Dinamarca há uma limitação do montante expresso em moeda que permanece isento.

O artigo XXI merece as mesmas críticas do artigo XX, por mais virtuosa que seja a iniciativa, o artigo apresenta dificuldades em sua aplicabilidade tendo em vista a regra de aplicação das isenções no direito tributário brasileiro.

O artigo XXII traz uma regra geral de tributação. Qualquer outro rendimento, recebido por um residente de um dos Estado envolvido no tratado e provenientes do outro Estado são tributáveis no Estado de sua origem.

Os artigos compreendidos entre o XXIII e o XXVI, deveriam ser agrupados sob o abrigo do “Capítulo IV – Implementação do tratado”, pois todos os artigos versam sobre questões práticas para a efetivação do tratado e evitar-se a dupla tributação.

O artigo XXIII dispõe sobre as formas de evitar a dupla tributação. O artigo traz três métodos. i) O primeiro método é referente aos residentes no Brasil, que recebem rendimentos, que nos termos do tratado devam ser tributados na Argentina. É permitido aos contribuintes deduzirem, no imposto cobrado no Brasil, o montante já pago na Argentina, não podendo a dedução, ultrapassar o montante devido no Brasil. ii) O segundo método é a isenção de impostos para uma sociedade Brasileira. A isenção ocorre apenas em relação “aos dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora⁶²”. iii) O terceiro método é em relação à Argentina. Quando um residente da Argentina receber rendimentos oriundos do Brasil e que nos termos do tratado devam ser tributáveis no Brasil, serão isentos pela Argentina. Assim, temos na verdade formas de evitar a dupla tributação e não exatamente métodos, quando o tributo é cobrado na Argentina, evita-se a dupla tributação deduzindo o imposto devido no Brasil. Quando o tributo é cobrado no Brasil, evita-se a dupla tributação isentando o imposto devido na Argentina.

O XXIV traz disposições sobre a não-discriminação. A não-discriminação é um princípio tributário que vige no direito brasileiro em relação aos seus nacionais. A não-discriminação constante no tratado se refere à igualdade de tratamento que deve ser dispensada aos contribuintes dos Estados Pactuantes. Por esse princípio o estrangeiro seja pessoa física ou jurídica não pode sofrer nenhuma tributação ou obrigação tributária diferente ou mais onerosa, do que a dispensada aos nacionais,

⁶² Artigo XIII, 2.

no que se refere aos impostos sobre a renda e congêneres, somente. O artigo deixa claro, que as exceções pessoais não podem ser consideradas como discriminação.

O artigo XXV trata do procedimento amigável. Esse procedimento amigável é o método pelo qual os Estados envolvidos devem buscar resolver qualquer problema de interpretação e aplicação do tratado. O artigo traz uma forma processualística de como se deve tentar solucionar um problema de interpretação ou aplicação do tratado. Em primeiro lugar o residente que se sentir prejudicado pela aplicação do tratado por um ou ambos os Estados, pode buscar solucionar o problema diretamente com o Estado, sem necessariamente buscar a legislação interna do Estado. Por isso, o artigo traz uma forma alternativa de solução de controvérsias. Com os passos que se seguem: i) como primeira etapa, o prejudicado pode no prazo de 2 anos submeter o seu caso a apreciação da autoridade competente do Estado em que é residente; ii) a autoridade aprecia a matéria e avalia sua procedência; iii) a autoridade busca solucionar o caso; iv) caso não possa solucionar, a autoridade deve buscar uma solução amigável com a autoridade competente do outro Estado. O artigo, além do procedimento de solução amigável no caso particular, estabelece que as partes devem se esforçar para solucionar os problemas de interpretação e aplicação por meio de suas autoridades competentes, com visitas mútuas, comunicação direta e contatos pessoais.

O artigo XXVI traz disposições sobre as trocas de informações. As trocas de informações são basicamente uma etapa do procedimento amigável. As trocas de informações ocorrerão de maneira secretas e apenas poderão ser reveladas as pessoas ou autoridades vinculadas de alguma maneira à liquidação ou recolhimento dos impostos do tratado. Ainda, traz três ressalvas quanto a interpretação do contido no artigo:

- a) de tomar medidas administrativas contrárias a sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

- b) de fornecer informação que não poderia ser obtida com base na sua própria legislação ou prática administrativa ou nas do outro Estado Contratante; e
- c) de fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, profissionais ou de processos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

O artigo XXVII apenas reitera as disposições sobre funcionários diplomáticos e consulares sobre suas isenções e imunidades, que são aceitas por quase todas as nações. Sendo o artigo desnecessário.

Os artigos XXII, XXVIII e XXIX, deveriam ser agrupados sob o capítulo denominado “Capítulo V – Disposições Finais”. Esse agrupamento daria-se pela afinidade das matérias, pois o artigo XXII traz a fórmula geral da tributação para fatos não abarcados nos outros artigos do tratado e o artigo XXVIII e XXIX trazem as cláusulas de entrada em vigor e denúncia ao tratado, como será visto.

Artigo XXVIII traz as disposições sobre entrada em vigor do tratado. Essa disposição é comum a todos os tratados internacionais. Não deve-se confundir a entrada em vigor com assinaturas, como ensina Rezek:

é dado à assinatura apenas o efeito autenticatório do texto, passa-se a aguardar o consentimento definitivo das partes, ficando, porém, estabelecido que expressa aquele, a vigência do tratado será imediata. Não há, em tais casos previsão de *vacatio*. O consentimento, por sua vez, tomará a forma da ratificação ou de qualquer substitutivo desta, como a mútua notificação ou aviso⁶³.

Assim a entrada em vigor se dá no Brasil após o processo de internalização estudado no segundo capítulo. O tratado em comento estipula que “A presente Convenção será ratificada e os instrumentos de ratificação serão trocados em Brasília, logo que possível⁶⁴”. O artigo, ainda, demonstra a forma como

⁶³ REZEK, *idem*, p.73.

⁶⁴ Artigo XXVIII, 1.

serão dados os fatos geradores e o pagamento se dão após o dia primeiro de janeiro do exercício fiscal seguinte a entrada em vigor.

O artigo XXIX traz a forma de renúncia. A renúncia é uma forma de extinção do processo. O termo mais utilizado é denúncia. Mello (*apud* ACCIOLY), ensina que denúncia é o “ato pelo qual uma das partes contratantes comunica à outra, ou, outras partes a sua intenção de dar por findo esse tratado ou se retirar do mesmo”⁶⁵, deve ser expressa, como ensina Rezek:

A denúncia se exprime por escrito numa *notificação*, *carta* ou *instrumento*: sua transmissão a quem de direito configura o ato internacional significativo da vontade de romper o compromisso. Trata-se de uma mensagem de governo, cujo destinatário, nos pactos bilaterais, é o governo da parte co-pactuante. Se coletivo o compromisso, a carta de denúncia dirige-se ao depositário, que dela fará saber às demais partes.⁶⁶

No tratado em apreço a renúncia deverá ser comunicada por via diplomática com antecedência mínima de seis meses antes do fim do exercício financeiro, após três anos de entrada em vigor da convenção. Ou seja, o Estado que pretender denunciar o tratado deve avisar até o dia 30 de junho para que o tratado deixe de ter vigor.

4.3. CRÍTICA

Os tratados, em análise, em regra, possuem textos muito extensos e confusos, indo de encontro a melhor técnica da redação legislativa. O próprio manual de Redação Parlamentar e Legislativa do Senado Federal⁶⁷ dispõe sobre a necessidade do texto ser curto, claro e conciso. “A escolha dos termos deve pautar-se pela busca de clareza, e a formulação das sentenças, pelo princípio da concisão”.

⁶⁵ MELLO, 2001, p.251.

⁶⁶ REZEK, 2002, p.104-5.

⁶⁷ Manual de Redação Parlamentar e Legislativa. — Brasília : Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2006

Na mesma dicção encontra-se a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998⁶⁸, no artigo 11, *in verbis*:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;
- b) usar frases curtas e concisas;
- c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;
- d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;
- e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;
- b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;
- d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;
- e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;

Apesar dos tratados serem “contratos” de vontades, o mesmo torna-se lei após sua internalização e deve ser pensado como tal em sua elaboração, pois além da complexidade do

⁶⁸ Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.

tema envolvido, da tradução ocorrer em dois idiomas distintos, o texto confuso, pode tornar inexequível o tratado.

Outra crítica é a necessidade da divisão mais clara em capítulos, como proposto, mesmo que alguns tratados assinados tenham uma divisão em capítulos (como o do Peru), a mesma pode ser aperfeiçoada.

A divisão em capítulos encontra-se no inciso III, do artigo 11, em comento: “para a obtenção de ordem lógica: a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei”.

Um tema tão relevante e de certa complexidade, não pode ser objeto de textos confusos, os quais apresentaram difícil inteligibilidade, sendo que o final destinatário e principal destinatário é o contribuinte. Ainda, é praticamente inadmissível que em mais de 45 anos de elaboração os tratados não tenham passado por mudanças significativas, mesmo havendo diferença entre o tratado analisado, que data de 1980 e o assinado com o Peru que data de 2006. Deve, então, ao se elaborar os próximos tratados ter maior atenção ao tema e aprimorar ainda mais os textos, para dar clareza, objetividade e segurança jurídica.

Por fim, a ONU possui 193 Estados-Membro e o Brasil possui tratados para evitar a dupla-tributação com apenas 32 países o que se torna um empecilho para a inserção internacional do Brasil e seu fortalecimento como mercado mundial, com força de atração de investimentos diretos e indiretos, bem como dificulta a mobilidade de professores, estudantes, artistas e funcionários internacionais.

5. CONCLUSÃO

No presente trabalho foi realizado um breve levantamento, bem como uma pesquisa sobre os tratados internacio-

nais que visam evitar a dupla tributação, que foram assinados e promulgados pelo Brasil.

Viu-se que os tratados internacionais são assinados e devem ser internalizados ao ordenamento interno, segundo a teoria dualista, para ter validade e adquirir vigência. Os tratados devem obedecer aos preceitos do artigo 49, I, e 84 da Constituição Federal, sendo aprovados pelo Congresso Nacional e posteriormente ratificados pelo Presidente da República através de Decreto.

Os tratados adentram ao ordenamento através de Decreto Legislativo, todavia conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial consolidado pelos julgados do RE 80.0004, CR 8.279, ADI 1.480-3, assumem o caráter hierárquico paritário às Leis Ordinárias, demonstrando clara impropriedade técnica. Os tratados que versam sobre direito tributário, apesar do artigo 98, do Código Tributário Nacional, expressar a sua obediência direta, seguem a mesma sistemática de qualquer outro tratado, como demonstrado. Na solução de antinomias, a regra também é a mesma dos tratados em geral, mesmo que parte da doutrina tente forçar uma especialidade dos tratados em matéria tributária.

Viu-se, também, que os tributos são a maneira pela qual o Estado se financia para executar seus fins e que em um Estado democrático de direito, o tributo tem uma função distributiva e equitativa, buscando suprir as necessidades da sociedade, por meio de suas ações. O poder de tributar é exclusivo do Estado, contudo o mesmo não pode ser arbitrário, por isso foram demonstrados os princípios basilares aplicados ao direito tributário quais sejam: a) legalidade; b) irretroatividade; c) anterioridade; d) isonomia; e) capacidade contributiva; f) proibição do confisco, como “limitações ao poder de tributar”, contidos no artigo 150, da Constituição. São esses princípios, como ditos, garantias Constitucionais e infraconstitucionais dirigidas ao cidadão para que este não tenha seu patrimônio

violado.

Quanto ao imposto sobre a renda, imposto visado em todos os tratados assinados pelo Brasil, foram analisados seus principais pontos. A sua competência oriunda da União para poder garantir uma melhor distribuição de renda e consecução dos fins de justiça social. Os contribuintes, que podem ser tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas e que são visados pelos tratados. E, a forma de lançamento, que em regra deve ser por via da homologação e em casos específicos, devido a erros, falhas, omissões ou falta de lançamento, deve ser de ofício, para garantir a arrecadação por parte do Estado. Além disso, propôs-se a “criação científico-doutrinária”, do “Princípio da Residência Internacional” a ser aplicado em matéria tributária.

Por fim, foi realizado um levantamento dos tratados assinados e devidamente promulgados pelo Brasil. Todavia, dos 32 em vigência apenas 31 são fruto de assinaturas, pois o tratado assinado com a Tchecoslováquia, desdobrou-se em dois, sendo um com a República Tcheca e um com a República Eslovaca. O outro tratado assinado, que não está mais em vigor é o que foi assinado com a Alemanha e foi denunciado em 2006.

O primeiro tratado foi assinado com o Japão em 1967 e o último com o Trinidad e Tobago em 2010. O maior número de assinaturas ocorreu nos anos 2000, com um total de 10 assinaturas. Em média os tratados possuem 29 artigos, sendo que os 19 primeiros possuem as mesmas disposições, com as variações peculiares de cada um, exceto o assinado com o Japão que possui uma sistemática própria. Ainda, foi abordado o tratado assinado com a Argentina, artigo por artigo, analisando-se os seus elementos essenciais, que são praticamente os mesmo em todos os tratados. Após essa análise foram tecidas breves críticas quanto à técnica legislativa e a redação dos tratados, em especial quanto a falta de clareza nos artigos o que sempre acaba prejudicando ao contribuinte.

Com base nos dados levantados, nota-se que o direito

internacional e, em especial, o direito internacional tributário são muito pouco estudados, poucos autores dedicam-se ao tema e os manuais de direito tributário possuem poucas páginas dedicadas ao assunto e normalmente não tocam nos tratados para evitar a dupla tributação. E também a existência de apenas 32 tratados em vigência com 32 países, em um mundo com 193 países membros da ONU.

O tema é de extrema relevância tendo em vista o novo contexto globalizado em que vivemos e deveria ser mais e melhor abordado pelos pesquisadores do direito. Deve haver muita evolução na área para auxiliar o Brasil a galgar degraus em sua escalada global. Apenas, com profissionais qualificados, bons conhecedores e aplicadores do direito, poderemos ter um Estado com segurança jurídica e merecedor de respeito internacional, tornando-se pólo de investimentos e desenvolvimento benéfico para toda a sociedade brasileira.



6. BIBLIOGRAFIA

- ACCIOLY Hildebrando, SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e, *Manual de Direito Internacional Público*, 15. ed. rev. e atual. por Paulo Borba Casella - São Paulo: Saraiva 2002.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Fo-

- rense, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed., rev., ampl., e atual. até a Emenda Cons São Paulo: Malheiros, 2007.
- DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*, 5. ed. aum. E atual. de acordo com o novo código civil (Lei n. 10.406/02) – São Paulo: Saraiva 2003.
- FRAGA, Mirto, O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*; tradução João Baptista Machado. 5ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de, *O Poder de Celebrar Tratados*, Competência do Poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.
- MELLO, Celso D. de Albuquerque, *Curso de Direito Internacional Público*, Volume I. 13 ed. rev. e ampl. – Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- MENEZES, Wagner (coord.), *Estudos de direito internacional: anais do 3º Congresso Brasileiro de Direito Internacional*, volume I. Curitiba: Juruá, 2005.
- MOSER, Claudinei. *Isenção Heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (3ª parte)*. *Boletim Jurídico*, Uberaba/MG, a. 4, nº 168. Disponível

- em:<<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1099>> Acesso em: 9 ago. 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
- REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2003.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 11. ed. rev e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- SOUZA, Henrique Pissaia de. *Cinco anos após a Emenda 45*. In: Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Internacional, 2010.
- SOUZA, Henrique Pissaia de. *Incorporação de Tratados Internacionais no Ordenamento Jurídico Brasileiro: elementos para discussão e reflexão*. In: Anais do 9º Congresso Brasileiro de Direito Internacional, 2011.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, 6ªed., atualizada – Rio de Janeiro: Forense, 2004
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- Convenção de Viena sobre o direito dos tratados.
- Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.
- Manual de Redação Parlamentar e Legislativa. — Brasília : Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2006.

ANEXO I - parte 1

País	Data de Assinatura	Entrada em Vigência	Tempo de Vigência	Decreto Legislativo	Decreto	Artigos	Imposto visado no Brasil	Imposto Visado
Contra-Paire								
África do Sul	08/11/2003	2007	3 anos e 1 mês	301/2006	5.022/2006	30	Renda	imposto normal; securitário sobre as sociedades e; na fonte e sobre royalties.
Alemanha*	27/06/1975	1977	1 ano e 6 meses	92/1975	76.989/1976	31	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Argentina	17/05/1980	1983	2 anos e 7 meses	74/1981	87.379/1980	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Austria	24/05/1975	1977	1 ano e 7 meses	95/1975	78.107/1976	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Bélgica	23/06/1972	1974	1 ano e 6 meses	76/1972	6.332/2007**	29	Renda	imposto de pessoas físicas; jurídicas; sociedades; não residentes
Canadá	04/06/1984	1987	2 anos e 6 meses	281/1985	92.319/1986	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Chile	03/04/2001	2004	2 anos e 8 meses	331/2003	4.852/2003	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
China	05/08/1991	1994	2 anos e 4 meses	65/1992	762/1993	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Coreia	07/03/1989	1992	2 anos e 9 meses	205/1991	354/1991	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Dinamarca	27/08/1974	1975	4 meses	90/1974	75.108/1974	31	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Ecuador	26/05/1983	1989	5 anos e 7 meses	004/1986	75.717/1988	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Espanha	14/11/1974	1977	2 anos e 1 mês	62/1975	76.979/1976	30	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Filipinas	29/08/1983	1992	8 anos e 3 meses	198/1991	241/1991	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Finlândia	02/04/1986	1990	2 anos e 8 meses	35/1995	2459/1990	29	Renda	Renda do Estado; das sociedades; comunit; da igreja; sobre juros; rendimentos de não-residentes
Francia	10/09/1971	1973	1 ano e 3 meses	87/1971	70.506/1972	30	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Hungria	20/06/1986	1992	5 anos e 6 meses	131/1990	53/1991	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Índia	28/04/1988	1993	4 anos e 8 meses	214/1991	510/1992	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Israel	12/12/2002	2006	3 anos	931/2005	5.576/2005	30	Renda	Renda e adicionais; sobre taxa
Japão	03/10/1978	1982	3 anos e 2 meses	77/1979	85.959/1981	29	Renda	Renda, exclusão das remessas excedentes e
Letônia	24/01/1987	1989	11 meses	043/1987	61.999/1987	29	Renda	Renda e sobre companhias
Luxemburgo	08/11/1978	1981	2 anos e 1 mês	78/1979	85.051/1980	31	Renda	Renda das pessoas físicas; companhias; remuneração de direção; capital; lucro e capital de exploração; salários; territorial

ANEXO I - parte 2									
País/Parte	Data de Assinatura	Entrada em Vigência	Prazo Temporal	Decreto Legislativo	Decreto	Artigos	Imposto visado no Brasil	Imposto Visado	
México	25/09/2003	2007/3	anos e 3 meses	38/2006	6.000/2006	30	Renda	Renda	
Nonoga	21/08/1980	1982/1	ano e 4 meses	50/1981	86.710/1981	31	Renda, exclusão das remessas excedentes e atividades de menor importância	Nacional, comunal e municipal sobre a renda, nacional e municipal sobre o capital; nacional sobre lucros de artistas não residentes; contribuição nacional; imposto dos marfiteiros	
Países Baixos	08/03/1990	1992/1	ano e 8 meses	60/1990	355/1991	29	Renda, exclusão das remessas excedentes e atividades de menor importância	Renda; salários; dividendos; sociedades	
Peru	17/02/2006	2010/3	anos e 10 meses	500/2009	7.020/2009	29	Renda	Impostos estabelecidos na Lei do imposto de Renda	
Portugal	16/05/2000	2001/7	meses	188/2001	401/2001	29	Renda	Rendimento de pessoas singulares; pessoas coletivas; derrama	
República Eslovaca	26/08/1986	1992/5	anos e 4 meses	011/1991	43/1991	29	Renda, exclusão das remessas excedentes e atividades de menor importância	Lucros; salários; atividades artísticas e literárias; agrícola; renda da população; sobre casas	
República Tcheca ***	27/08/1986	1993/6	anos e 4 meses	011/1992	43/1992	30	Renda, exclusão das remessas excedentes e atividades de menor importância	Lucros; salários; atividades artísticas e literárias; agrícola; renda da população; sobre casas	
Suécia	25/04/1975	1977/1	ano e 8 meses	93/1975 e 57/1987***	77.053/1976	29	Renda, exclusão das remessas excedentes e atividades de menor importância	Renda; lucros não distribuídos; distribuição de capital; profissionais de especialistas; comunal	
Trinida e Tobago	23/07/2008	2014/6	anos e 4 meses	01/2011	8.335/2014	30	Renda	Renda; impostos similares e outros substitutos	
Turquia	16/12/2010	2013/2	anos e 11 meses	248/2012	8.140/2013	30	Renda	Renda das pessoas físicas e renda das sociedades	
Ucrânia	16/01/2002	2007/4	anos e 11 meses	68/2006	5.779/2006	29	Renda	Renda das pessoas físicas e lucros das empresas	
Venezuela	15/02/2005	2014/3	anos e 09 meses	559/2010	8.335/2014	30	Renda	Renda; impostos similares e outros substitutos	

* Acordo sem efeito desde 2006. Ato Declaratório Executivo SRF nº 722/05

** Altera algumas disposições

*** Deseio da Tchecoslováquia

**** Pertenceu a vigência

ANEXO II - parte 1												
Contra-Parte	Pessoas Viscadas	Imposos Viscadas	Definições	Residentes	Estabelecimento Permanente	Rendimentos Imobiliários	Lucros de Empresas	Transporte Marítimo e Aéreo	Empresas Associadas	Dividendos	Juros	Royalties
África do Sul	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Alemanha	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Argentina	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Austria	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Bélgica	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Canadá	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Chile	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
China	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Coreia	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Dinamarca	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Ecuador	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Espanha	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Finlândia	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
França	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Hungria	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Índia	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Israel	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Japão	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Latvia	X	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4 e 5	artigo 6 e 12	X	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11
Luxemburgo	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
México	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Noruega	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Países Baixos	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Peru	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Portugal	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
República Eslovaca	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
República Tcheca **	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Suécia	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Trinidade e Tobago	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Turquia	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Ucrânia	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12
Venezuela	artigo 1	artigo 2	artigo 3	artigo 4	artigo 5	artigo 6	artigo 7	artigo 8	artigo 9	artigo 10	artigo 11	artigo 12

ANEXO II - parte 2										
Contra-Parte	Ganhos de Capital	Profissões Independentes	Profissões Dependentes	Remuneração de Direção	Artistas e Desportistas	Pensões	Remunerações Públicas	Professores e Pesquisadores	Estudantes	Outros Rendimentos
África do Sul	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Alemanha	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Argentina	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Austria	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 21
Bélgica	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Canadá	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	X	artigo 20	artigo 21
Chile	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	X	artigo 20	artigo 21
China	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Coreia	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Dinamarca	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Ecuador	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Espanha	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Filipinas	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Finlândia	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	X	artigo 20	artigo 21
França	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	X
Hungria	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Índia	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Israel	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Itália	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Japão	X	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21
Luxemburgo	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
México	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Noruega	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Países Baixos	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Peru	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	X	artigo 20	artigo 21
Portugal	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
República Eslovaca	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
República Tcheca**	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Suécia	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Trinidade e Tobago	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Turquia	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Ucrânia	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22
Venezuela	artigo 13	artigo 14	artigo 15	artigo 16	artigo 17	artigo 18	artigo 19	artigo 20	artigo 21	artigo 22

ANEXO II - parte 3

	Métodos para verificar a dupla tributação	Novo Descrição	Procedimento Antiguel	Troca de Informações	Isenções Diplomáticas	Disposições Gerais	Entrada em Vigor	Denúncia Capital	Extensão territorial	Métodos de Aplicação	Limitação de Benefícios	Land Berlim
Contra-Parte	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	artigo 29	artigo 30	X	X	X	X
África do Sul	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	X	artigo 30	artigo 31	X	X	X	artigo 29
Alemanha	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Argentina	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Austria	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Bélgica	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 27	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Canadá	artigo 22	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	X	artigo 27	artigo 28	X	X	X	X
Chile	artigo 23	artigo 23	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	X	X	X	X
China	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Coreia	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Dinamarca	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 30	artigo 31	X	artigo 29	artigo 28	X
Ecuador	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Espanha	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 29	artigo 30	X	artigo 28	X	X
Filipinas	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Finlândia	artigo 22	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	artigo 29	X	artigo 28	artigo 23	X
França	artigo 22	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 29	artigo 30	X	artigo 28	artigo 23	X
Hungria	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Índia	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Israel	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 29	artigo 30	X	X	artigo 25	X
Itália	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Japão	artigo 22	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	X	artigo 27	artigo 28	X	X	X	X
Luxemburgo	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	X	artigo 30	artigo 31	artigo 23	artigo 23	X	X
México	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	artigo 29	artigo 30	X	X	X	X
Novuega	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	X	artigo 30	artigo 31	artigo 23	artigo 29	X	X
Países Baixos	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Peru	artigo 22	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Portugal	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
República Eslovaca	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
República Tcheca **	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Suécia	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Trinidade e Tobago	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	artigo 28	X
Turquia	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 29	artigo 30	X	X	artigo 28	X
Ucrânia	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	X	artigo 28	artigo 29	X	X	X	X
Venezuela	artigo 23	artigo 24	artigo 25	artigo 26	artigo 27	artigo 28	artigo 29	artigo 30	X	X	X	X