



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR

MATEUS DE SIQUEIRA LIMA

**Estudo sobre a convenção entre Brasil e Argentina destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda.**

RECIFE – PE  
2018

MATEUS DE SIQUEIRA LIMA

**ESTUDO SOBRE A CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ARGENTINA DESTINADA A EVITAR A DUPLA  
TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA.**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco.

Área de concentração: Direito  
Internacional Privado e Direito  
Tributário.

Orientador: Prof. Paul Hugo  
Weberbauer.

RECIFE – PE  
2018

## **RESUMO**

O singelo trabalho que ora apresenta-se tratará da convenção pactuada entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina com o escopo de evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda nas relações econômicas entre os dois países. Buscaremos demonstrar a importância desta convenção nas relações entre o Brasil e a Argentina e, por sua vez, a importância que a Argentina assume para o Brasil em suas relações políticas, econômicas, e de um modo geral, na atuação geopolítica internacional do Brasil. A importância da convenção nasce do fato de que ela busca atenuar os efeitos do fenômeno conhecido como dupla tributação internacional ou bitributação internacional, que consiste na tributação de um mesmo contribuinte, por um mesmo fato gerador e por igual período de tempo por dois Estados soberanos distintos. A bitributação internacional traz como consequência o desencorajamento das relações econômicas extranacionais. Estudaremos assim, o fenômeno da dupla tributação internacional, os métodos para enfrentá-lo e, por fim, a convenção internacional entre Brasil e Argentina como método de combate ao mencionado fenômeno no caso prático das relações entre as duas nações.

### **Palavras-chaves:**

Bitributação internacional; Convenção; Brasil; Argentina; Tributos.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....</b>	<b>5</b>
I.1 CONCEITUAÇÃO.....	5
I.2 CLASSIFICAÇÃO.....	9
I.3 CAUSA JURÍDICA.....	11
<b>CAPÍTULO II: NOÇÕES SOBRE A CONVENÇÃO INTERNACIONAL.....</b>	<b>13</b>
II.1 A CONVENÇÃO INTERNACIONAL E OS MÉTODOS DE COMBATE A BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	13
II.2 O MODELO DA CONVENÇÃO INTERNACIONAL DA OCDE.....	18
II.3 RÁPIDA ANÁLISE DA SITUAÇÃO BRASILEIRA.....	20
<b>CAPÍTULO III: A CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ARGENTINA.....</b>	<b>24</b>
III.1 ARTIGOS I AO V: DAS PESSOAS E IMPOSTOS VISADOS, DEFINIÇÕES GERAIS, RESIDENTES E ESTABELECIMENTOS PERMANENTES.....	24
III.2 ARTIGOS VI AO XXII: DAS REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	28
III.3 ARTIGO XXIII: DO MÉTODO DE CONTRASTE À BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	37
III.4 ARTIGO XXIV: DA NÃO DISCRIMINAÇÃO.....	39
III.5 ARTIGO XXV: DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL.....	39
III.6 ARTIGO XXVI: DA TROCA DE INFORMAÇÕES.....	40
III.7 ARTIGOS XXVII AO XXIX: DAS DISPOSIÇÕES FINAIS ACERCA DOS FUNCIONÁRIOS DIPLOMÁTICOS, DA ENTRADA EM VIGOR E DA DENÚNCIA.....	41
<b>CAPÍTULO IV: ATOS REGULATÓRIOS E MODIFICATIVOS ADICIONAIS.....</b>	<b>44</b>
IV.1 PORTARIA Nº 22 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA DE 20 DE JANEIRO DE 1983 .....	44
IV.2 PROTOCOLO DE 25 DE JULHO DE 2017.....	47
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho presta-se a desenvolver uma análise sobre a convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, assinada em Buenos Aires na data de 17 de maio de 1980.

A escolha da referida convenção como objeto de estudo deste trabalho justifica-se por ser ela o instrumento escolhido pelas duas nações para combater um dos mais perniciosos empecilhos para o desenvolvimento do comércio e das relações econômicas internacionais em geral, a bitributação internacional.

Esta consiste na submissão de um determinado contribuinte a dois ou mais tributos de uma mesma espécie e pelo mesmo período de tempo, por dois ou mais titulares de soberania tributária, isto é, Estados soberanos.

Desta forma, a bitributação internacional, tal qual aquela que ocorre dentro das fronteiras nacionais, pressupõe a clássica coincidência das identidades do objeto, do sujeito, ou seja, do contribuinte, do período de tributação e da espécie de imposto.

Quanto à identidade da espécie do tributo, é de suma importância notar que os encargos cobrados em dois países diferentes jamais serão totalmente idênticos, uma vez que pertencem a ordenamentos jurídicos distintos. Ainda assim, a bitributação resta configurada se os tributos incidentes sobre o mesmo objeto e referentes ao mesmo lapso temporal tributável apresentarem algumas semelhanças entre si, tais como a natureza da base de cálculo, o sujeito passivo e compartilharem o mesmo fato gerador.

Ao tributar por duas vezes, e por razão similar, a mesma atividade realizada pelo mesmo sujeito passivo, a bitributação revela-se um obstáculo a mais para as empresas e indivíduos que arriscam-se à realizar atividades mercantis ou empresariais transnacionais.

Desta feita, diante da importância que as trocas comerciais entre as nações assumem desde sempre na economia mundial – importância que, apesar de já grande, tende apenas a crescer devido ao fenômeno da globalização – e da necessidade de facilitar e incrementar ainda mais as referidas trocas, os governos nacionais vieram ao longo da história recente a desenvolver mecanismos que eliminassem ou ao menos atenuassem os efeitos danosos da bitributação internacional.

De fato, sendo o fenômeno da bitributação encarado como algo nocivo e vedado – chegando até mesmo a ser considerado inconstitucional – nas relações jurídico-tributárias nacionais pela maioria dos ordenamentos jurídicos modernos em vigência, ele não poderia igualmente deixar de ser considerado como nefasto, indesejável e injusto quando ocorresse no âmbito das relações comerciais extranacionais.

Os mecanismos de combate à bitributação no comércio internacional podem ser classificados como sendo unilaterais ou bilaterais, conforme sua aplicação dependa da atuação de um único Estado Soberano ou de dois.

Dentre os muitos mecanismos desenvolvidos, a convenção internacional é aquele que, talvez, possa ser considerado como o mais eficiente e o que goza de maior difusão. Através dela, dois ou mais países podem convencionar certas medidas legais a serem adotadas e que incidirão na forma de tributar os negócios de mercancia entre os dois países.

Sendo um mecanismo cuja aplicação depende do consenso e da atuação de mais de um Ente tributante soberano, a convenção internacional é um mecanismo bilateral de combate à bitributação entre nações. Nela, os Estados contratantes podem acordar suas respectivas competências tributárias conforme sejam o Estado da fonte produtora da renda ou o Estado de residência daquele que a auferir, renunciando assim a parte de seu poder de tributação, uma vez que deixa de tributar o rendimento que já foi ou será tributado pelo outro Estado signatário da convenção.

Uma vez que a convenção internacional é o instrumento que – apesar de possuir, ele também, algumas imperfeições – é considerado, majoritariamente, como sendo o de maior eficácia para dirimir os efeitos da bitributação, foi este o instrumento jurídico escolhido, dentre todos aqueles que existem para evitar-se os efeitos do já mencionado fenômeno tributário, para ser o objeto de análise do presente trabalho acadêmico.

Assim, este trabalho objetiva analisar um problema que julgamos que seja de alta relevância para a atualidade, vez que, a bitributação prejudica as trocas comerciais entre as nações, cuja importância pode ser encontrada na própria história. Ora, desde tempos imemoriais o comércio entre os povos e as nações esteve dentre as causas que motivaram e possibilitaram o desenvolvimento das mais variadas civilizações.

Também hodiernamente o comércio internacional assume uma importância imensurável. Segundo dados do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio

Exterior e Serviços – MDIC<sup>1</sup> somente no ano de 2017 o Brasil exportou US\$ 217.739.177. 077,00 em produtos em serviços e importou igualmente em produtos e serviços US\$ 150. 749.452.949,00, tendo assim, um saldo positivo de US\$ 66.989.724.128,00. Valor este, que ingressando em nossa economia permite as empresas exportadoras incrementarem ainda mais a sua cadeia produtora, o que traz por consequência o aumento dos postos de trabalho, da arrecadação de impostos por parte da Fazenda Pública e o crescimento da capacidade de produção da indústria nacional.

Também as importações permitem ao consumidor nacional o acesso a produtos de melhor qualidade e obrigam a indústria nacional a melhorar seus produtos, reduzir seus custos e aumentar a sua competitividade.

Por tudo isto, o comércio internacional é de suma importância para o funcionamento de qualquer economia nacional. Sendo o Brasil um país que ainda padece de tristes desigualdades sociais, o aumento de sua participação no comércio internacional pode ser uma oportunidade áurea de reduzir tais desigualdades através do desenvolvimento econômico que este gera.

Consideramos então, em última instância, o problema da bitributação internacional um grave empecilho para o desenvolvimento e a modernização da própria economia nacional. De modo que os meios existentes para amenizar, ou mesmo eliminar totalmente, seus efeitos negativos devem ser sempre estudados e aperfeiçoados para que aumentem sempre mais o seu grau de eficácia. É a isto que propõe-se humildemente este trabalho acadêmico, já que, embora não ofereça uma solução nova para o problema – não nos julgamos capazes de tanto – oferece ao menos uma análise sobre a ferramenta designada por convenção internacional, considerada, como já dito acima, o meio mais eficaz de evitar a bitributação nas relações comerciais entre os países.

Para que a referida análise possa ser mais clara e objetiva nos debruçamos, conforme anunciamos no início desta introdução, sobre a convenção assinada entre o Brasil e a Argentina, por ser esta última a nossa terceira maior parceira comercial, de quem importamos US\$ 9.435.191.875,00 em mercadorias e serviços, e para quem exportamos US\$ 17.618.814.028 somente no ano de 2017<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/balanca-comercial-brasileira-acumulado-do-ano> Acesso em 06/02/2018.

<sup>2</sup> *Idem ibidem.*

Por tal razão, e por ser a República Argentina membro do Mercosul, bloco comercial do qual o Brasil é igualmente membro e fundador, consideramos que nossas relações de comércio com dita nação são merecedoras de especial atenção, motivo pelo qual escolhemos a convenção internacional para evitar a dupla tributação assinada com este país como o modelo que servirá para a análise do presente estudo.

# CAPÍTULO I: NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.

## I.1 CONCEITUAÇÃO

Para melhor compreendermos a importância da convenção assinada entre o Brasil e a Argentina destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, e deste modo, o motivo da sua escolha como objeto de estudo deste modesto trabalho, julgamos que seja oportuno debruçar-se mais detalhadamente sobre o fenômeno da dupla tributação internacional.

Esta é um dos maiores obstáculos nas relações econômicas internacionais para os países em geral, e de modo especial, para o Brasil que ainda dispõe de poucos acordos similares ao que estudamos presentemente.

A bitributação internacional consiste – conforme já mencionado – na obrigação, por parte do mesmo sujeito, de pagar dois ou mais tributos de mesma natureza que tenham os mesmos elementos materiais do fato gerador e relativamente à igual período de tempo.

De fato, tal fenômeno foi assim definido pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE:

“O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”<sup>3</sup>.

Como aduz-se da dita definição, para que haja a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional faz-se necessário que estejam presentes cinco elementos distintos, quais sejam, a pluralidade de soberanias tributárias e as coincidências na identidade do elemento material do fato gerador, do imposto, do sujeito passivo e do período de tempo.

A soberania tributária é inerente à própria soberania do Estado. De fato, ela consiste no poder do ente estatal de estabelecer e cobrar tributos e taxas aos indivíduos e empresas que vivem e operam em seu território.

---

<sup>3</sup> Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio — informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, p. 15 *Apud.* <[http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/Paulo%20Leandro%20Maia?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14348&revista\\_caderno=26#\\_ftn1](http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/Paulo%20Leandro%20Maia?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14348&revista_caderno=26#_ftn1)> acessado em 07/03/2018.

Criar um sistema tributário autônomo é imprescindível para todo e qualquer Estado, vez que é através do referido sistema que o Estado pode exercer a sua soberania tributária. Paradoxalmente, esta é ao mesmo tempo a causa e o fruto da soberania estatal, já que o direito de tributar nasce desta mesma soberania que, por sua vez, só pode concretizar-se através do funcionamento do aparelho estatal, coisa que somente é possível graças aos rendimentos obtidos através da própria tributação.

Sendo, deste modo, uma das mais fundamentais e necessárias derivações do poder soberano, compreende-se que nenhum Estado pode abrir mão do seu poder de tributar, de forma que irá exercer dito poder quando houver a oportunidade. É justamente daí que deriva a bitributação internacional, pois quando dois Estados tributam a mesma atividade ou renda, isto é, o mesmo elemento material do fato gerador, submetendo assim o mesmo contribuinte a dois encargos distintos, mas de idêntica natureza, e pelo mesmo período, ela resta caracterizada.

Desta feita, depreende-se que a pluralidade de soberanias tributárias é imprescindível para que haja a configuração da bitributação internacional. Com efeito, só podemos falar em dupla tributação internacional se a própria dupla tributação se der através da atuação de dois ou mais Estados soberanos, caso contrário, o que haveria seria a pura e simples tributação doméstica, que é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro assim como pelo de várias outras nações.

A identidade do elemento material do fato gerador é igualmente de fundamental importância.

A doutrina tem entendido o fato gerador como sendo divisível em dois elementos constitutivos, quais sejam, aquele objetivo e o subjetivo. Segundo Ricardo Lobo Torres “o elemento objetivo é o fato (ato, fato ou situação jurídica) sobre o qual incide o tributo, considerado em todas as suas dimensões, ou seja, em seus aspectos materiais, temporais, espaciais e quantitativos”<sup>4</sup>. Enquanto que “o elemento subjetivo compreende as pessoas que participam da relação tributária – sujeito ativo e sujeito passivo – indicados por lei e vinculados ao fato objetivo”<sup>5</sup>.

Por sua vez, tais elementos subdividem-se em inúmeros aspectos. Abstemo-nos de descrevê-los aqui por entendermos que sua análise foge ao escopo final deste pequeno trabalho e torná-lo-ia demasiadamente longo e dispersivo. Ao invés disto,

---

<sup>4</sup> LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* – 18ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 250.

<sup>5</sup> *Idem ibidem*.

focaremos nossa atenção nos três aspectos constitutivos do fato gerador que dão forma à identidade do tributo, sendo o primeiro deles o aspecto material.

O aspecto material do elemento objetivo do fato gerador é o próprio núcleo do fato gerador. É o ato ou fato existente no mundo concreto que gera a obrigação tributária, pois que a lei assim determina.

Com efeito, assim define de forma clara e precisa Ricardo Lobo Torres este aspecto do fato gerador: “Aspecto material ou núcleo do fato gerador é a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incide o tributo”<sup>6</sup>.

Faz-se imprescindível, portanto que a incidência dos tributos exigidos ao mesmo sujeito passivo em dois, ou mais, Estados recaia sobre o mesmo ato, fato ou condição para que possamos falar em dupla tributação internacional.

Intimamente ligado à coincidência na identidade do elemento ou aspecto material do fato gerador temos a coincidência no aspecto quantitativo da identidade do imposto. Conforme mencionado anteriormente, é importante notar que esta igualdade na identidade dos tributos cobrados por Estados distintos será menos uma igualdade propriamente dita do que uma semelhança. De fato, não podem ser totalmente idênticos os impostos cobrados por Estados distintos uma vez que são originários de ordenamentos jurídicos também distintos.

Para que possamos definir a identidade de um tributo e assim chegarmos à conclusão de que os dois tributos cobrados em Estados diversos compartilham a mesma natureza, precisamos identificar ao menos três aspectos que integram o fato gerador. Estes são, para além, do aspecto material já descrito, o aspecto pessoal, que é integrante do elemento subjetivo do fato gerador, e o aspecto quantitativo.

Este último consiste no método determinado em lei que permite que obtenha-se o valor ou percentual devido ao ente tributante, ou seja, é a base de cálculo do tributo. Assim o define Lobo Torres: “O aspecto quantitativo do fato gerador é o que, indicado na lei formal, permite o cálculo do *quantum debeat* ou a fixação do valor da prestação tributária”<sup>7</sup>.

Ao possuírem a mesma base de cálculo – que anda intimamente ligada ao aspecto material do fato gerador, mas que com ele não se confunde, já que este é o ato ou fato sobre o qual recai o imposto e aquela é a grandeza sobre a qual a alíquota legal incide – os diferentes tributos exigidos assemelham-se sobejamente entre si.

---

<sup>6</sup> *Idem ibidem*.

<sup>7</sup> LOBO TORRES, Ricardo. *Op. Cit.* P. 255.

Quanto ao aspecto pessoal ou subjetivo do fato gerador, este nada mais é que a discriminação legal daquele que tem o Direito de cobrar o tributo e daquele que tem a obrigação de adimpli-lo. Em se tratando de dupla tributação internacional, faz-se imperioso que os sujeitos ativos sejam distintos, conforme debatido acima. Porém, quanto ao sujeito passivo, isto é, quanto àquele que possui o dever de quitar as obrigações tributárias concorrentes, é essencial que seja idêntico nas duas relações tributárias, seja ele pessoa física ou jurídica.

É justamente desta coincidência que nasce a perniciosidade do fenômeno da dupla tributação, uma vez que ela taxa duas vezes o mesmo sujeito sem que este tenha um equivalente aumento em sua capacidade contributiva.

Restando caracterizada a correspondência nestes três aspectos fundamentais do fato gerador, podemos dizer que há coincidência na identidade de impostos, o que junto com a equivalência do período de tempo sobre o qual recai o tributo e a pluralidade de soberanias, caracteriza a bitributação internacional.

A identidade do período tributável consiste na similitude da duração temporal do fato gerador nas distintas relações tributárias feitas pelos dois Estados. É considerada por muitos autores como sendo de desnecessária menção diante de sua obviedade, já que alegam que a identidade do período integra o elemento material do fato gerador. No entanto, adotamos a posição de Antônio de Moura Borges, para quem este entendimento pode ser prejudicial para a compreensão do que seja a bitributação internacional<sup>8</sup>.

Em verdade, sem a presença da conformidade na identidade dos períodos não poderíamos falar em dupla tributação, vez que o que haveria seria a incidência de impostos análogos, mas em momentos distintos, sobre o mesmo fato gerador, o que não chega a ser suficiente para caracterizar a ocorrência de dupla tributação.

No entanto, estando presentes todos os cinco elementos acima descritos, inexoravelmente formaliza-se a bitributação internacional. Fenômeno assaz complexo, e

---

<sup>8</sup> “A atitude de não incluir a identidade do período na definição de dupla tributação, dada a sua obviedade, pode resultar-lhe em prejuízo, não logrando comunicação sem equívoco, considerando que tal identidade é traço essencial da dupla tributação [...]. Quanto ao entendimento de que o elemento material do fato gerador envolve a identidade do período, ou do elemento temporal, não se pode aceitá-lo. Trata-se de dois elementos distintos do fato gerador, o primeiro configurando-se na descrição da situação de fato que lhe serve de suporte, e o outro, na indicação do momento em que se considera concretizado” BORGES, Antônio de Moura. *Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001, p. 15. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2088>>. *Apud* [http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/Paulo%20Leandro%20Maia?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14348&revista\\_caderno=26#\\_ftn6](http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/Paulo%20Leandro%20Maia?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14348&revista_caderno=26#_ftn6) acessado em 10/03/2018.

que para compreendermos melhor debruçar-nos-emos sobre a classificação mais difundida que a doutrina lhe faz.

É imperioso lembrar que esta classificação não é exaustiva, por quanto novas podem surgir a todo o momento, assim como a complexidade da realidade pode tornar obsoleta as classificações existentes.

## I.2 CLASSIFICAÇÃO

É praxe nos mais variados campos do saber, classificar o fenômeno ou fato que constitui o objeto estudado, para desta maneira, tornar o seu estudo mais prático, detalhado e eficiente. Não foge a esta regra o estudo da bitributação internacional. Com efeito, a doutrina especializada criou ao longo dos anos as mais variadas e interessantes classificações segundo os mais diversos critérios. Dentre tantas, selecionamos aquelas que julgamos que sejam as mais didáticas e utilizadas pelos especialistas deste fenômeno jurídico-tributário.

A primeira destas classificações é aquela que divide a dupla tributação em virtual e real ou efetiva. Real é aquela em que o poder de tributação de dois ou mais Estados é efetivamente aplicado nas condições vistas anteriormente. Já a bitributação virtual, eventual, ou ainda, potencial, ocorre quando dois Entes titulares de soberania tributária têm a faculdade, segundo seus respectivos ordenamentos, de aplicar seus tributos nos moldes necessários para configurar a dupla tributação, porém, somente um dos Estados realmente aplica o seu poder de tributar, enquanto o outro abstêm-se<sup>9</sup>.

Apesar da dupla tributação internacional potencial não gerar obstáculos financeiros ao contribuinte, gera insegurança jurídica, o que por si só, é capaz de afugentar os investimentos, demonstrando-se assim, uma realidade também nociva.

A dupla tributação pode ser ainda intencional ou não intencional, conforme tenha sido criada pelo Estado de acordo com seus interesses políticos e econômicos, ou não<sup>10</sup>. Ora, muitas vezes um determinado Estado pode criar uma situação de bitributação nas relações econômicas com outra nação a fim de desencorajá-las. É mister lembrar porém, que a história recente e antiga demonstra que tal atitude

---

<sup>9</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro, Forense, 1993 p. 63. *Apud* <https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional> acessado em 17/03/2018.

<sup>10</sup> Cf. BORGES, Antônio de Moura. *Considerações sobre a dupla tributação internacional* Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional/>> Acessado em 17/03/2018.

protecionista sempre vem revelando-se contraproducente e prejudicial para o próprio Estado que cria tal situação.

Há ainda a modalidade de dupla tributação simples ou composta. Sendo ela simples quando constitui-se de dois tributos oriundos de dois Estados diferentes, segundo os critérios já trabalhados. Aquela composta acontece quando a dupla tributação sobrepõe-se a outra situação de dupla tributação que pode ser tanto interna quanto internacional<sup>11</sup>.

A dupla tributação pode ser dividida ainda em real, pessoal ou mista de acordo com a antiga classificação dos tributos em reais, pessoais e mistos. Segundo esta classificação um tributo é real quando incide sobre um determinado bem, é pessoal quando o critério para a tributação é a renda do contribuinte e será misto quando houver a junção destes dois critérios.

Desta forma a dupla tributação será real, quando os encargos que se sobrepõem forem reais, será pessoal quando os mesmos forem pessoais e por fim, mista, quando os tributos concomitantes forem de natureza mista ou um ou mais deles for real e o outro, ou outros, pessoal<sup>12</sup>.

Por fim, a derradeira classificação que apresentamos é aquela que diferencia a dupla tributação em vertical, horizontal e oblíqua. Ela é vertical sempre que os Entes tributantes não estiverem em situação de igualdade, isto é, quando há uma relação de dependência. A bitributação interna sempre será vertical, porém ela também pode acontecer internacionalmente, quando tratar-se de Estados que mantêm entre si uma relação de subordinação, citamos, a título de exemplo, como Estados que mantem entre si uma relação de dependência, os Estados Unidos da América e o Estado Livre Associado de Porto Rico.

Este tipo de bitributação internacional é, todavia, bastante raro.

A mais comum de todas é aquela horizontal, que ocorre quando os dois estados encontram-se em situação de igualdade jurídica. Tal é o caso do Brasil e da Argentina, sobre o qual nos atemos no presente trabalho.

---

<sup>11</sup> Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto, "*L'imposition fiscale des étrangers*". *Recueil des cours*, La Haye (13): 5-169, 1926. In *Recueil des cours* v. 13 p. 41. Apud <https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional/> acessado em 17/03/2018.

<sup>12</sup> Cf. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984. pp. 114-5 Apud <https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional/> acessado em 17/03/2018.

A bitributação oblíqua, por sua parte, ocorre quando os dois Entes não encontram-se em situação de igualdade jurídica, mas não há entre eles qualquer relação de subordinação jurídica ou dependência. Ocorre, por exemplo, entre Estados soberanos e regiões autônomas de outros Estados<sup>13</sup>.

Escusámo-nos aqui de apresentar ulteriores exemplos possíveis, por entender que este não é o objetivo deste trabalho, atendo-nos assim, a estes exemplos mais comuns.

### I.3 CAUSA JURÍDICA

Dentro do contexto do crescimento vertiginoso das relações econômicas transnacionais ocasionado pela globalização, a dupla tributação internacional vai ter a sua origem jurídica na adoção por diferentes Estados, de diferentes critérios para delimitar a sua competência tributária internacional.

Antônio de Moura Borges preconiza que os Estados balizam-se, então, em dois princípios, o da universalidade e o da territorialidade. Estes, por sua vez, dividem-se em critérios específicos. O Princípio da universalidade abrange os critérios da residência e da nacionalidade, já o Princípio da territorialidade abrange o critério da fonte<sup>14</sup>.

O Princípio da universalidade é assim chamado por que por ele os Estados tributam os rendimentos dos indivíduos ligados ao seu território pelos laços de residência ou cidadania independente de onde acham-se seus bens ou rendimentos, tendo, portanto, o tributante, uma pretensão ‘universal’ de taxar os contribuintes que possuem tais conexões. Já pelo Princípio da territorialidade o Estado faz incidir seus encargos sobre aqueles rendimentos que estejam em seu território.

Os Estados que adotam o critério da residência aplicam seus tributos sobre as pessoas físicas ou jurídicas que residem em seu território independentemente de suas nacionalidades e de onde encontram-se suas fontes de renda e propriedades. Aqueles que adotam o critério da nacionalidade tributam os rendimentos e bens de todos os seus nacionais, pouco importando se estes residem no exterior ou de onde estão seus bens e rendas.

---

<sup>13</sup> Cf. PIREZ, Manuel. *Op. Cit.* pp. 116 *Apud* <https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional/> acessado em 17/03/2018.

<sup>14</sup> Cf. BORGES, Antônio de Moura. *Op. Cit.* Disponível em <https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional/> Acessado em 17/03/2018.

Já o critério da fonte, que nasce do Princípio da territorialidade, permite ao Estado tributar os rendimentos ou bens que estão em seu território, sem ter maiores consequências o fato destes pertencerem à estrangeiros ou pessoas não residentes em seu território.

Aqui é crucial notar que a adoção de um critério não exclui o outro, sendo que na maioria dos casos os Estados adotam simultaneamente dois ou mais critérios concomitantemente.

São grandes, portanto, as chances de que dois ou mais Estados adotem critérios diferentes para tributar um mesmo bem ou rendimento. Desta imprevisibilidade jurídica nasce a bitributação, e para dirimi-la os Estados passaram a adotar vários instrumentos, dentre os quais, o de convenção, que estudaremos a seguir.

## **CAPÍTULO II: NOÇÕES SOBRE A CONVENÇÃO INTERNACIONAL.**

### **II.1 A CONVENÇÃO INTERNACIONAL E OS MÉTODOS DE COMBATE À BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.**

Devido aos efeitos nocivos do fenômeno da bitributação internacional, os Estados desenvolveram métodos vários para eliminarem por completo ou, ao menos, debilitarem seus efeitos. São esses métodos que nós analisaremos agora.

A aplicação destes métodos dar-se através de instrumentos que podem ser unilaterais ou bilaterais. Os primeiros são aplicados por apenas um Estado – geralmente aqueles que adotam o critério da residência para tributar seus contribuintes –, e os segundos são adotados através da cooperação de dois ou mais Estados. Uma vez que uma convenção internacional, sobre qualquer matéria, pressupõe a participação de dois ou mais Estados, quando voltada à combater a dupla tributação internacional, ela classifica-se como um instrumento bilateral.

Os instrumentos unilaterais consistem simplesmente na adoção por um único Estado de um ou mais métodos de combate à bitributação. Geralmente, são os Estados que adotam o critério da residência a utilizarem os instrumentos unilaterais de combate a dupla tributação internacional, porque ao optarem por dito critério – que permite que o Estado tribute os rendimentos de seus domiciliados que são gerados no exterior – eles invadem o domínio tributário de outro Estado, ocasionando assim, a dupla tributação internacional. Nada impede, contudo, que os Estados que adotam o critério da fonte possam adotar medidas unilaterais de combate à bitributação internacional, sendo, porém, algo um tanto quanto mais raro.

O uso, contudo, de forma unilateral, de quaisquer dos métodos destinados a evitar ou dirimir a dupla tributação internacional não é, muitas vezes, satisfatório, já que na maioria dos casos, não atinge os objetivos visados, ainda que possam ser adotados mais facilmente, conquanto dependam da atuação de um único Estado. De fato, ao não prever eventuais alterações no sistema tributário dos demais Estados com os quais ele tem relações econômicas, bem como ao não ser capaz de avaliar ou impedir, por si só, todas as ocasiões em que possa ocorrer a bitributação transnacional, o Estado que adota medidas unilaterais de combate ao mencionado fenômeno pode ver por causa disso, o seu esforço tornar-se vão. Some-se a isso a complexidade sempre crescente das relações

econômicas internacionais e veremos que a adoção de medidas unilaterais tende a ser cada vez mais ineficiente e raro.

Desta feita, o uso da convenção internacional tem ganhado cada vez mais espaço como instrumento de combate à dupla tributação internacional.

Estas convenções atingem a consecução de seus objetivos ao adotarem um ou mais métodos de combate à bitributação internacional. Estes podem ser de isenção, imputação, ou ainda de dedução, redução da alíquota ou divisão do poder tributário.

Métodos de isenção e de imputação são os mais largamente utilizados. Eles subdividem-se em subespécies que podem ser integral ou progressiva, no caso do método de isenção, e, também integral, ordinária ou ainda, indireta no método da imputação.

O método da isenção busca as suas origens na Europa continental, sendo, portanto típico dos países do que adotam o Direito Romano-Germânico<sup>15</sup>, e pode ser considerado como um método preventivo, já que nele um Estado isenta de tributar determinados rendimentos obtidos pelo contribuinte em outro Estado, evitando assim o próprio surgimento do crédito tributário.

No entanto, por dar azo a oportunidades de maiores renúncias fiscais por parte do Estado que o implementa, este método vem sendo considerado como mais antiquado frente ao método da imputação, apesar de ainda gozar de ampla utilização em várias convenções internacionais sobre o tema.

Foi este o método eleito pela República Argentina no bojo da convenção internacional assinada com o Brasil, que é o objeto de estudo principal do presente trabalho, até a assinatura do protocolo adicional de 25 de julho de 2017.

Quanto às duas modalidades do método da isenção, constata-se uma diferenciação quanto a sua aplicação. Quando o Estado opta pela isenção integral, a aplicação de tal método faz com que determinados rendimentos do contribuinte obtidos no exterior e especificados de comum acordo com o outro Estado pactuante da convenção, não sofram qualquer tributação, gerando uma verdadeira renúncia do poder de tributar, de modo que os referidos rendimentos são totalmente desconsiderados pelo Estado isentante.

---

<sup>15</sup> Cf. FUCK, Luciano Felício. *O Brasil e os métodos para evitar a dupla tributação internacional*. Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers, Berkeley Program in Law and Economics, UC Berkeley, 2007. Pág. 4 Disponível em <<http://escholarship.org/uc/item/8sr7p3js>> Acesso em 07/04/2018.

Por sua vez, a modalidade conhecida como isenção progressiva consiste na igual renúncia do poder de tributar os rendimentos obtidos no exterior, porém, eles são levados em consideração para calcular a alíquota dos tributos que recaem sobre a renda total do contribuinte, ainda que, por sua vez, estes incidam apenas sobre os rendimentos obtidos nacionalmente.

Pelo método da isenção integral pode ocorrer que o determinado rendimento não seja tributado nem pelo Estado da fonte nem por aquele da residência do contribuinte, o que caracterizaria evasão fiscal, fenômeno também prejudicial e indesejável porquanto prejudica toda a sociedade em benefício de um único indivíduo ou pessoa jurídica.

Para evitar tais casos de evasão fiscal os Estados que adotam o método da isenção em suas convenções de combate à dupla tributação internacional têm adotado uma cláusula designada como *subject-to-tax*. Esta consiste na determinação de que o sujeito passivo fica obrigado a demonstrar às autoridades fiscais de seu Estado de residência que seu rendimento já foi tributado no Estado da fonte do mesmo, caso não consiga, não pode gozar do benefício da isenção.

A *subject-to-tax* visa sanar um dos maiores vícios do método da isenção, contudo, como ainda assim este costuma gerar uma perda fiscal considerável para o Estado que o adota, assim como nem sempre os dois Estados conseguem chegar a um acordo acerca dos rendimentos que serão isentados, criou-se a cláusula *switch-over*, que permite que os Estados elejam outro método de combate à bitributação nas relações econômicas entre si.

Já o método da imputação, também denominado método de crédito, originou-se no Reino Unido e nos Estados Unidos da América, sendo um método próprio dos países do *common law*.<sup>16</sup> Ele consiste na concessão pelo Estado de residência de um crédito ao sujeito passivo equivalente ao quanto lhe foi tributado no país da fonte.

Portanto, diferentemente do método de isenção, no método da imputação a obrigação tributária chega a ser gerada no Estado de residência, porém, ela não é exigida em virtude do crédito que o sujeito passivo dispõe.

Tal método é considerado mais adequado em relação ao método da isenção, uma vez que não oferece tantas oportunidades à evasão fiscal. Foi este o método eleito pelo Brasil na convenção pactuada com a Argentina, objeto deste estudo, desde a sua origem,

---

<sup>16</sup> *Idem ibidem* Pág. 6.

bem como passa a ser o método adotado também pela Argentina com o protocolo adicional de 25 de julho de 2017.

O método da imputação divide-se em integral, ordinário e indireto. Na chamada imputação integral, o crédito concedido é equivalente à totalidade dos tributos pagos no país da fonte. Enquanto que, a imputação ordinária limita o crédito concedido no Estado de residência à alíquota de seu próprio tributo. Acima desse limite, o contribuinte terá de adimplir com a obrigação tributária.

A modalidade da imputação integral é mais benéfica ao contribuinte em detrimento do Estado, pelo que ela costuma ser adotada com menor frequência. Por outro giro, a imputação ordinária é mais benéfica ao Estado, já que permite muitas vezes que algum valor ainda seja cobrado do contribuinte, assim, mesmo que tal método não erradique completamente os efeitos da bitributação internacional, minora-os sobremaneira e ainda permite que o Estado concedente obtenha algum ganho, pelo que é adotado com uma frequência um tanto mais alta.

Destarte, a imputação indireta nada mais é que a concessão por parte do Estado de residência, de um crédito ao sujeito passivo referente ao tributo pago no Estado da fonte por outro sujeito passivo. Esta modalidade de imputação surgiu devido às necessidades geradas pelas cada vez maiores variedades de relações econômicas internacionais.

A título de exemplo, consideremos uma determinada empresa multinacional que tenha sua matriz em um determinado país. No intuito de fazer-se presente em outro país, ela constitui no mesmo uma nova pessoa jurídica que será seu braço de atuação local. Ora, neste caso a filial e a matriz da mesma empresa, ou a empresa subsidiária e sua controladora, são pessoas jurídicas distintas e, portanto, sujeitos passivos distintos, de modo que poderiam ser tributadas nos dois países em que atuam respectivamente sem que isto configurasse, do ponto de vista jurídico, bitributação. Ocorre que na prática o mencionado fenômeno tributário ter-se-ia concretizado, uma vez que apesar de serem pessoas jurídicas distintas, trata-se na prática da mesma empresa que terá de adimplir duas obrigações tributárias originadas do mesmo fato gerador. A imputação indireta permitiria a concessão do crédito à empresa no país de sua sede pelos impostos pagos pela sua filial, pessoa jurídica distinta, no país onde ela atua, ou seja, o Estado da fonte.

As várias nuances oriundas da globalização obrigaram, ainda, o surgimento de cláusulas de aperfeiçoamento do método da imputação. Elas são as cláusulas do crédito fictício (*tax sparing*) e do crédito presumido (*matching credit*).

De fato, os países emergentes buscam atrair capital dos países desenvolvidos concedendo vultosas exonerações fiscais para os investidores estrangeiros. Acontece que estes mesmos investidores, no mais das vezes, têm seus rendimentos oriundos de tais investimentos taxados no seu país de residência, já que, devido às exonerações fiscais, não foi pago qualquer tributo sobre aqueles rendimentos no país da fonte, deixando assim, segundo o método da imputação, de ser gerado crédito tributário no país de residência. Deste modo, o esforço feito pelo país emergente, no sentido de tornar atrativo o investimento realizado em sua economia, tornar-se infrutífero.

Com vistas a evitar tais casos é que surgiram as cláusulas de *tax sparing* e de *matching credit*. A primeira dispõe que o país de residência do investidor gerará crédito tributário referente à carga tributária que teria incidido sobre o investidor caso não houvesse nenhum benefício ou incentivo fiscal no país da fonte do rendimento.

Quanto à cláusula do crédito presumido, essa preceitua que o Estado de residência estabelecerá uma determinada alíquota como sendo àquela incidente sobre os rendimentos do investidor no Estado da fonte, independentemente de qual seja a real alíquota lá aplicada, e esta alíquota fictícia, determinada pelo Estado de residência, é que será usada como base para calcular o crédito que beneficiará o investidor. Geralmente, a alíquota utilizada pelo Estado de residência como base para calcular o crédito do contribuinte é bem mais elevada que aquela realmente aplicada no Estado da fonte devido aos incentivos fiscais aí existentes, de forma que os incentivos fiscais têm os seus efeitos preservados.

Outros métodos, para além dos da isenção e da imputação, podem ser utilizados para enfrentar-se o problema da dupla tributação internacional. São eles os já mencionados métodos da dedução, da redução da alíquota e da divisão do poder tributário.

O método da dedução consiste, justamente, na desconsideração por parte do Estado de residência dos rendimentos brutos oriundos do Estado da fonte, sendo considerados para fins de tributação apenas os valores líquidos do rendimento, ou seja, os tributos pagos no Estado da fonte são entendidos como despesas, de modo que são deduzidos pelo Estado de residência.

O método da redução da alíquota nada mais é do que a simples redução da alíquota dos tributos cobrados pelo Estado da residência sobre os rendimentos já tributados no Estado da fonte. Perceba-se que este método não elimina a dupla tributação internacional, mas apenas minora são efeitos.

A divisão do poder tributário é o simples estabelecimento consensual pelos Estados pactuantes de um percentual máximo do rendimento do contribuinte que possa ser tributado pelos dois Estados então, dentro deste percentual, os dois Estados combinam o quanto cada um deles cobrará do contribuinte.

Estes últimos métodos citados são, na maioria dos casos, ineficazes já que não eliminam a dupla tributação internacional, e mesmo quando são entendidos como tentativas de arrefecer seus efeitos, conseguem resultados quase nulos, por isso, são minimamente utilizados em convenções internacionais, sendo que os métodos que permanecem como mais utilizados são os da isenção e da imputação.

## II.2 O MODELO DE CONVENÇÃO INTERNACIONAL DA OCDE.

Existem atualmente quatro modelos diferentes de convenções internacionais para combater a bitributação internacional, são eles o da ONU, o da OCDE, o modelo andino e aquele dos Estados Unidos da América<sup>17</sup>. Contudo, apesar do peso econômico e político dos Estados Unidos no cenário mundial – o quê, por si só, já confere ao modelo por eles adotado uma importância substancial –, o modelo da OCDE é aquele que têm uma maior difusão entre a maioria dos países, inclusive o Brasil, portanto, será sobre o mesmo que recairá a nossa atenção presentemente.

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE publicou seu modelo de convenção internacional no ano de 1963, revisando-o em 1977 e 1992<sup>18</sup>. Foi a primeira organização internacional a interessar-se por desenvolver um modelo de convenção que pudesse ser adotado pelos mais variados Estados, e não somente seus Estados membros. Contudo, o modelo da OCDE recebeu bastantes críticas por privilegiar o Estado de residência do contribuinte, que geralmente é um país desenvolvido, em detrimento do Estado da fonte do rendimento, no mais das vezes, um país emergente.

Em resposta a tais críticas, a ONU desenvolveu e publicou em 1980 um modelo de convenção próprio, que conserva a estrutura do modelo desenvolvido previamente

---

<sup>17</sup> Cf. FUCK, Luciano Felício. *O Brasil e os métodos para evitar a dupla tributação internacional*. Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers, Berkeley Program in Law and Economics, UC Berkeley, 2007. Pág. 11 Disponível em <<http://escholarship.org/uc/item/8sr7p3js>> Acesso em 09/04/2018.

<sup>18</sup> Cf. PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo. *As convenções internacionais para evitar a dupla tributação*. Pág. 2 Disponível em <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/1096545>> Acessado em 10/04/2018

pela OCDE, porém, contêm dispositivos que permitem uma maior arrecadação pelo Estado da fonte, preterindo o Estado de residência<sup>19</sup>.

O Brasil segue o modelo de convenções da OCDE nos acordos internacionais que pactuou sobre o tema, inclusive no que é objeto de apreço do presente trabalho.

Este modelo é estruturado basicamente em sete capítulos que dispõe, em ordem, sobre o objeto da convenção, a competência tributária de cada um dos Estados e o método adotado para eliminar a bitributação nas relações comerciais entre elas, além de eventuais disposições finais que especificam quando a convenção entrará em vigor, os instrumentos necessários para sua denúncia por quaisquer dos Estados pactuantes, para além, é claro, de outros dispositivos que servirão para dirimir eventuais dúvidas que surjam durante sua aplicação<sup>20</sup>.

Como o Brasil adota o modelo de convenções da OCDE, todas as convenções assinadas por nosso país seguem a mesma estrutura, com maior ou menor fidelidade, embora não adotem a divisão por capítulos. Não foge à regra a convenção pactuada com a Argentina. Por este motivo, julgamos que seja importante analisarmos brevemente a estrutura do modelo de convenções da OCDE, para assim, compreendermos melhor a mencionada convenção com a Argentina.

O modelo da OCDE possui 26 artigos – a convenção assinada entre Brasil e Argentina possui 29 – que estão estruturados na ordem temática mencionada acima. Embora a convenção entre Brasil e Argentina possua um número ligeiramente maior de artigos, ela segue a mesma ordem sequencial de temas.

No modelo de convenção internacional da OCDE o artigo 1º, como não poderia deixar de ser, estabelece a quem aplica-se a convenção em questão, ou seja, aos residentes nos Estados pactuantes. O artigo 2º determina quais são os tributos abrangidos pela convenção. O 3º define os termos mais importantes constantes na convenção, a fim de evitar más interpretações ou dúvidas. O artigo 4º define quem é residente em um e outro Estado pactuante em caso de pessoa física, e o artigo 5º, em caso de pessoa jurídica.

Os artigos 6º aos 22 são entendidos como o núcleo duro da convenção por conterem as *distributive rules*, isto é, as regras de distribuição de competência tributária entre os Estados que participam da convenção.

---

<sup>19</sup> *Idem ibidem*.

<sup>20</sup> Cf. PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo. *Op.Cit.* Pág. 4.

O artigo 23 traz o método eleito para combater-se a dupla tributação nas relações comerciais entre as duas nações, seja ele o da isenção ou o da imputação.

O artigo 24 veta a discriminação por parte de um Estado contratante dos cidadãos do outro Estado contratante através de uma tributação mais onerosa que aquela exigida aos seus próprios cidadãos em mesmas condições.

O artigo 25 estabelece procedimentos amigáveis para eventuais interpretações divergentes da convenção em questão.

Por fim, o artigo 26 estabelece meios para a troca de informações entre os países assinantes da convenção acerca de questões tributárias, visando o combate à evasão e à elisão fiscal <sup>21</sup>.

### II.3 RÁPIDA ANÁLISE DA SITUAÇÃO BRASILEIRA.

A primeira convenção internacional destinada a combater a dupla tributação internacional assinada pelo Brasil data de 1965 e foi assinada com o Reino da Suécia<sup>22</sup>. Isto posto, verificamos facilmente que o Brasil começou muito tardiamente a interessar-se por este fenômeno tributário internacional assaz pernicioso. De fato, os antigos Estados germânicos anteriores à unificação já assinavam convenções destinadas a combater a bitributação nas relações comerciais existentes entre si já no final do século XIX, como atestam aquelas assinadas entre os Reinos da Prússia e da Saxônia em 1869 ou entre a Áustria e a Hungria no mesmo ano<sup>23</sup>.

Atualmente o Brasil possui acordos de contraste à dupla tributação internacional com a África do Sul, a Argentina, a Áustria, o Reino da Bélgica, o Canadá, o Chile, a República Popular da China, a Coreia do Sul, o Reino da Dinamarca, o Equador, a Eslováquia, o Reino da Espanha, as Filipinas, a Finlândia, a França, a Hungria, a Índia, o Estado de Israel, a Itália, o Japão, o Grão Ducado de Luxemburgo, o México, o Reino da Noruega, o Reino dos Países Baixos, o Peru, Portugal, a República Tcheca, a Rússia, o Reino da Suécia, Trinidad e Tobago, a Turquia, a Ucrânia e a Venezuela<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> Cf. PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo. *Op.Cit.* Págs. 5-6.

<sup>22</sup> Cf. FUCK, Luciano Felício. *Op. Cit.* Pág. 9 Disponível em <<http://escholarship.org/uc/item/8sr7p3js>> Acesso em 09/04/2018.

<sup>23</sup> Cf. PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo. *Op.Cit.* Pág. 1.

<sup>24</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> Acessado em 10/04/2018.

Houve ainda uma convenção assinada com a República Federativa da Alemanha em 1975 que, no entanto, foi denunciada e perdeu sua vigência em 1º de Janeiro de 2006<sup>25</sup>.

Percebe-se de imediato a ausência de convenções assinadas com nações que são de capital importância, quer seja por causa do peso de sua economia e de sua participação no comércio mundial, quer seja pela sua proximidade cultural, econômica ou mesmo geográfica com o Brasil, o que dota tal nação de não desprezível importância para nós.

Por exemplo, são ausências sentidas a falta de convenções internacionais sobre o tema com os Estados Unidos da América, o Reino Unido, a Alemanha, a Bolívia, a Colômbia, o Paraguai, o Uruguai, a Suíça, a Indonésia, a Malásia, a Tailândia, a Polônia, Angola, a Nigéria, a Austrália, a Nova Zelândia, Cingapura, o Egito, os Emirados Árabes Unidos, Moçambique e o Panamá. E isto só para ficar nos exemplos mais vistosos de algumas das nações que têm, ou que vêm ganhando maior relevo no comércio mundial ou com as quais o Brasil deseja estabelecer relações econômicas mais profundas, de modo a estender a sua influência sobre elas.

Ora, o principal interesse do Brasil ao assinar convenções internacionais para combater a dupla tributação internacional é fornecer segurança jurídica para os investidores, tanto nacionais quanto estrangeiros, bem como tornar-se mais atrativo para estes mesmos investidores estrangeiros através do afastamento do risco de que venham a ser tributados duplamente. Dito de outro modo, o escopo primordial do Brasil ao assinar estas convenções é atrair capital estrangeiro para sua economia.

Diante de sua condição histórica de país subdesenvolvido importador de capital, causa estranheza que o Brasil adote em suas convenções contra a bitributação internacional o modelo da OCDE e adote como método aquele da imputação, contrariamente aos demais países de tradição continental europeia.

É mister, porém, observar que o Brasil caracteriza-se cada vez menos como um país meramente importador de capital, na medida em que também passa a exportar capital para outros países da América da Latina e até mesmo da África, notadamente, os países de língua portuguesa.

---

<sup>25</sup> Cf. Ato Declaratório Executivo SRF nº 72, de 22 de Dezembro de 2005. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/alemanha/ato-declaratorio-executivo-srf-no-72-de-22-de-dezembro-de-2005>> Acessado em 10/04/2018.

Embora o Brasil ainda permaneça como um importador de capitais nas relações com os países desenvolvidos, o processo de globalização – que acelera as trocas de capital entre as nações – tende a cada vez mais eliminar conceitos como os de país importador ou exportador de capitais.

De fato, o que observa-se nas relações macroeconômicas internacionais contemporâneas é que ao mesmo tempo que um país figura como exportador de capital perante determinada nação, figura como importador de capitais perante outra, porém, tal circunstância não é estática, podendo alterar-se no curso de poucos anos, de modo que a condição de exportador ou importador de capital de um país, oscila bastante à depender de qual é o outro país com que o fluxo de capital está a ser considerado. Assim, cada vez menos um país poderá ser entendido como meramente importador ou meramente exportador de capital.

Igualmente, o método da imputação ou de crédito, permite menos oportunidades à evasão e a elisão fiscal, razão pela qual vem sendo adotado com uma frequência crescente nas convenções contra a dupla tributação internacional assinadas pela maioria dos países, e não só por aqueles de tradição britânica.

Com efeito, a própria iniciativa da Argentina de adotar o método da imputação através da assinatura do protocolo de julho de 2017 – atualizando, deste modo, a convenção contra a bitributação internacional entre aquela República e o Brasil – confirma esta tendência. Assim, cada vez mais o método da imputação vem deixando de ser típico das nações do *common law*, para tornar-se o método hegemônico de combate ao fenômeno da bitributação internacional.

Na medida em que nos últimos anos o Brasil vem assumindo um papel cada vez mais relevante na economia mundial, torna-se imperioso que adote com um número cada vez maior de países, instrumentos que facilitem e incentivem a sua participação no comércio internacional. Em verdade, nenhum país pode cultivar ambições de ter peso no teatro da geopolítica, sem que possua, igualmente, um peso relevante no comércio internacional.

Como o Brasil tem pretensões de assumir um papel de liderança na América do Sul, quiçá, na América Latina, não pode furtar-se a estabelecer relações comerciais mais próximas com os países da mesma região. No entanto, mesmo entre nossos vizinhos sul-americanos ainda é tímida a atuação do Brasil no sentido de estabelecer convenções visando o contraste da dupla tributação internacional.

Se entre nossos parceiros latino-americanos a adoção de medidas de contraste ao fenômeno da bitributação transnacional ainda caminha a passos lentos, mais grave é o quadro em relação aos países de outras regiões do globo que vêm ganhando uma influência sempre crescente nas trocas comerciais mundiais, notadamente, da Ásia.

Embora o Brasil tenha adotado convenções contra a dupla tributação internacional com países do antigo bloco soviético – caracterizando uma política de diversificação dos parceiros comerciais –, no caso, a Hungria e a antiga Tchecoslováquia em 1986, fica evidente que, salvo algumas exceções, o Brasil estabeleceu convenções sobre o tema principalmente com nações que não chegam a ter um peso tão relevante no cenário internacional, tais como Luxemburgo, Trinidad e Tobago e Ucrânia, enquanto países mais influentes, tais como os Estados Unidos e o Reino Unido, foram preteridos. É igualmente lamentável a perda da vigência da convenção sobre o tema pactuada com a Alemanha em 1975.

A atualização da convenção em apreço neste estudo, assinada com a Argentina, pode demonstrar que finalmente o Brasil deseja dar a importância devida ao assunto.

### **CAPÍTULO III: A CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ARGENTINA.**

#### **III.1 ARTIGOS I AO V: DAS PESSOAS E IMPOSTOS VISADOS, DEFINIÇÕES GERAIS, RESIDENTES E ESTABELECIMENTOS PERMANENTES.**

O Brasil inspira-se nos modelos desenvolvidos pela OCDE na elaboração e adoção de convenções internacionais sobre a questão da dupla tributação internacional, logo, a convenção Brasil-Argentina não foge a essa regra.

Diante dessa Constatação, é previsível que os primeiros dispositivos da convenção em foco tenham por objeto a delimitação do alcance de sua aplicação, isto é, a quem e as quais tributos ela aplica-se, além de definir os termos usados em seus dispositivos subsequentes, tais como residente e estabelecimento permanente, a fim de evitar confusões, por isso, estes primeiros artigos são entendidos como uma espécie de introdução ao resto da convenção, sendo dotados, portanto, de capital relevância para sua compreensão e aplicação.

O artigo I da convenção define – como não poderia deixar de ser – que ela aplica-se aos residentes nos dois países. Fica assim, estabelecido quais são os sujeitos passivos que estão sob suas regras.

O Artigo II estabelece quais tributos são abrangidos pela Convenção, dispendo sobre os efeitos que recairão, pelo lado brasileiro, sobre o imposto sobre a renda, excepcionando-se as remessas excedentes e as atividades de menor importância. Já pelo lado argentino os efeitos da convenção incidirão sobre o imposto sobre os ganhos (*impuesto a las ganancias*) e o imposto sobre os lucros eventuais (*impuesto a los beneficios eventuales*).

Este artigo especifica sobre quais impostos existentes a época da assinatura da convenção ela teria incidência, como, porém, ela não poderia prever o advento de novos tributos sobre a renda em ambos os países, o parágrafo segundo do mesmo artigo estabeleceu que eventuais impostos idênticos ou semelhantes que surjam em qualquer um dos Estados pactuantes também serão alcançados pela convenção, sejam eles em substituição aos impostos já existentes ou apenas novos impostos introduzidos no respectivo sistema tributário. Estabeleceu-se ainda que as autoridades competentes de cada país fiquem obrigadas a informar seus homólogos da outra nação sobre eventual mudança ocorrida em sua legislação tributária que diga respeito aos temas tratados na convenção.

Por força do protocolo assinado pelos representantes dos países na mesma data da assinatura desta convenção, ficou estipulado que o imposto existente na Argentina incidente sobre a remessa de lucros ao exterior, não será abrangido pela convenção, de modo que ele faz exceção ao quanto está disposto neste artigo II.

O artigo III começa a tratar das definições concernentes aos termos utilizados ao longo da convenção. Compreende-se que definições bastante óbvias – tais como aquelas presentes nas alíneas *a* e *b* do parágrafo I que especificam o termo ‘Brasil’ como designando a República Federativa do Brasil e o termo ‘Argentina’ como a República da Argentina – as quais, são necessárias para prevenir eventuais más interpretações do texto convencionado, assim, a alínea *g* do mencionado parágrafo esclarece que os termos ‘um Estado contratante’ e ‘outro Estado contratante’ referem-se ao Brasil ou a Argentina, de acordo com o contexto do trecho em questão.

As definições mais relevantes são aquelas previstas presente nas alíneas *j* e *c*. A importância da alínea *j* consiste na sua definição do que deve-se entender por autoridade competente nos termos da Convenção. Autoridade esta que, no caso do Brasil, compreende o Ministro da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes, e no caso da Argentina o *Secretario de Estado de Hacienda* (Ministro da Economia).

A importância da alínea *c* está na sua previsão do que se compreende por ‘nacionais’. No caso de pessoa física, o indivíduo que possua a nacionalidade de um dos Estados pactuantes e, no caso de pessoa jurídica, toda sociedade ou associação que a lei do respectivo Estado contratante defina como tal.

Não menos importante, mas de caráter mais subsidiário, tem-se também a definição presente na alínea *h*, que dispõe que ‘tráfego internacional’ é qualquer transporte entre os dois países explorado por uma empresa residente em um dos Estados contratantes.

Por fim, o parágrafo segundo do artigo III estabelece que os termos que não tenham o seu significado determinado no mesmo artigo serão entendidos de acordo com a legislação de cada país e em caso de conflito, as autoridades dos Estados contratantes estabelecerão o significado do dito termo em conjunto.

O artigo IV busca definir quem é residente em um ou em ambos os Estados contratantes. Deste modo, o parágrafo I estabelece como critério para saber se um contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, é residente em determinado Estado, aquele mesmo critério já definido pela legislação interna sobre o tema do respectivo

país pactuante. Caso uma pessoa física seja então considerada residente em ambos os Estados o parágrafo segundo estabelece alguns critérios para determinar sua residência em apenas um deles.

O primeiro critério de desempate é o da habitação, ou seja, a pessoa física será tida como residente no Estado em que tiver uma habitação permanente. Tendo-a em ambos os Estados será então considerada residente daquele em que tiver suas ligações econômicas e pessoais mais estreitas. Perceba-se aqui que o critério estabelecido é bastante subjetivo, dando azo mais a interpretações conflitivas do que resolutivas. No entanto, a alínea *b* define que em caso de não poder-se estabelecer com qual dos Estados o contribuinte possui ligações mais estreitas ele será considerado residente daquele em que permanecer a maior parte do tempo. A alínea seguinte estabelece que na hipótese de ser impossível distinguir em qual Estado ele possui a maior parte do tempo, ou caso ele o passe em outro, então ele será considerado residente daquele em que for nacional, e se ele for nacional dos dois países ou de um terceiro, então os Estados pactuantes deverão decidir de comum acordo sobre qual Estado é o seu país de residência.

O critério utilizado para saber qual é o Estado de residência das pessoas jurídicas é aquele da sua direção efetiva, isto é, havendo dúvida sobre qual é o Estado de residência de determinada pessoa jurídica, esse será aquele a partir do qual suas operações são comandadas.

O artigo V dispõe acerca do estabelecimento permanente. Ele busca definir de maneira pormenorizada quais pessoas encaixam-se neste termo, e por isso é o artigo mais longo até aqui analisado, sendo composto por sete parágrafos. O primeiro delimita de uma maneira geral o estabelecimento permanente como sendo uma instalação fixa onde uma dada empresa exerce ao menos uma parte de suas atividades.

O parágrafo segundo afirma que a sede de direção de uma empresa, uma sucursal, assim como um escritório, uma fábrica, oficina, qualquer lugar de extração minerária, ou um canteiro de obras, instalação ou montagem que tenham atividades que prolonguem-se por mais de seis meses serão considerados como estabelecimentos permanentes.

A escolha de determinar especificamente, em um parágrafo a parte, que as mencionadas atividades constituem um estabelecimento permanente busca dirimir quaisquer dúvidas quanto a sua natureza no tocante a aplicação da convenção e evidencia a importância destas mesmas atividades nas relações econômicas entre os dois países.

Já o parágrafo terceiro determina expressamente que instalações de armazenagem, exposição ou entrega de bens, estoque de bens e mercadorias destinadas às mesmas finalidades ou com o escopo de serem transformadas por outra empresa, ou ainda, instalações que sirvam para comprar bens, mercadorias e obter informações de outras empresas ou que tenham funções preparatórias e auxiliares, tais como publicidade, fornecimento de informações e pesquisa científica, não serão consideradas como estabelecimento permanente.

O parágrafo quarto ultrapassa as especificidades mais detalhistas para esclarecer que uma pessoa, física ou jurídica, que atue em um dos países integrantes da convenção em nome de uma empresa do outro país será considerada como estabelecimento permanente se tiver poder para celebrar contratos que não sejam meramente de compra e venda. No entanto, o mesmo parágrafo dispõe que as sociedades de seguros de um Estado pactuante serão consideradas como possuidoras de um estabelecimento permanente no outro Estado pactuante se nele auferirem prêmios e oferecem seus serviços.

É importante notar, contudo, que o já citado protocolo assinado pelas partes no mesmo momento da assinatura da convenção, estipula que os contratos de compra e venda mencionados nos terceiro e quarto parágrafos encaixar-se-ão na definição de estabelecimento permanente do parágrafo segundo, caso a compra envolva a exportação dos bens ou mercadorias.

No parágrafo quinto as partes convencionam que as pessoas que atuam com ‘*status* de independência’<sup>26</sup>, tais como corretor ou comissário geral, em um dos Estados contratantes em nome de uma empresa do outro Estado contratante não serão consideradas como estabelecimento especial. Vê-se assim, que esta disposição faz exceção à regra do parágrafo anterior.

O parágrafo sexto também busca definir aquilo que não é um estabelecimento permanente. Ele afirma que uma sociedade de um dos países contratantes que seja controladora ou controlada de uma sociedade do outro país contratante não será entendida como um estabelecimento permanente da outra sociedade meramente por esse motivo.

---

<sup>26</sup> Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda, art. V § 5º disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-87-976-de-22-de-dezembro-de-1982>> Acesso em 19/04/2018.

Por outro giro, o parágrafo sétimo finaliza o artigo que trata da definição de estabelecimento permanente esclarecendo que uma empresa de um Estado pactuante que presta serviços tipicamente ligados a artistas e desportistas no outro Estado pactuante restará caracterizada como possuidora de um estabelecimento permanente neste último.

### III.2 ARTIGOS VI AO XXII: DAS REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

O modelo de convenção estipulado pela OCDE não estabelece uma ordem precisa sobre como a competência tributária de cada país será distribuída, contudo, os países que adotam tradicionalmente este modelo de convenção vêm adotando uma sequência mais ou menos regular de temas ao tratar do assunto, assim, o artigo sétimo costuma sempre tratar do lucro das empresas, o artigo onze, dos juros, o artigo dezessete, dos rendimentos percebidos por artistas e desportistas, etc <sup>27</sup>.

Segundo Phelippe Toledo Pires de Oliveira, as regras de distribuição de competência podem ser divididas em três categorias, são elas, as regras que distribuem a competência tributária dos Estados pactuantes em relação aos rendimentos oriundos de atividades, aos oriundos de ativos, normas referentes ao ganho de capital e, enfim, aquelas referentes aos rendimentos auferidos por estudantes ou outros rendimentos mais específicos<sup>28</sup>.

O artigo VI disciplina a divisão de competências tributárias entre Brasil e Argentina no que toca aos rendimentos provenientes de bens imobiliários. Este artigo dispõe que tais rendimentos são tributáveis no Estado onde se encontrem os bens dos quais eles se originam.

As regras estipuladas pelos artigos III, IV e V não poderiam, evidentemente, definir todos os termos que seriam tratados na convenção, por isso mesmo, os artigos que tratam da distribuição do poder de tributação sobre rendimentos específicos – como é o caso do artigo VI – buscam oferecer uma definição sobre aqueles a fim de evitar ambiguidades.

É assim que dito artigo esclarece que a definição de bem imobiliário é – para os efeitos de aplicação da convenção – aquela já existente na legislação interna do Estado

---

<sup>27</sup> Cf. PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo. *Op.Cit.* Pág. 5.

<sup>28</sup> *Idem ibidem.*

pactuante em que o referido bem situar-se, sendo que incluirá sempre os acessórios e semoventes que integram ou pertencem à propriedade, mais os direitos de concessão, usufruto, locação, arrendamento ou quaisquer outros direitos de exploração incidentes sobre a mesma.

O artigo esclarece ainda que navios e aeronaves não serão considerados bens imobiliários, mas que rendimentos provenientes de áreas de exploração agrícola e florestal, bem como provenientes de propriedades pertencentes a uma empresa ou utilizados para o exercício de profissões liberais, serão entendidos como oriundos de bens imobiliários para os efeitos da convenção.

O artigo VII trata do lucro das empresas e afirma que caberá ao Estado contratante à que a empresa pertencer tributar os lucros da mesma. No caso dela possuir um estabelecimento permanente no outro Estado contratante, então, este Estado é quem possuirá o poder de tributar dito estabelecimento, assim, a convenção preceitua que os dois Estados entenderão, para os fins próprios da convenção, o estabelecimento permanente como sendo uma empresa separada.

O protocolo assinado na data da convenção e anexado à ela, garante à Argentina o direito de pedir a revisão deste artigo caso a legislação sobre o imposto de renda do Brasil seja alterado no sentido de permitir a tributação das filiais das empresas brasileiras que atuam no exterior.

O artigo VIII ainda trata do lucro das empresas, mas exclusivamente das empresas de transporte, seja transporte terrestre, aéreo, marítimo, fluvial ou lacustre. Deste modo, este artigo configura-se como uma exceção ao precedente. Ele dispõe que o lucro das empresas de tráfego internacional será tributado no Estado em que ela possuir a sede de sua direção efetiva, e no caso de possuí-la em uma embarcação a competência tributária sobre seus lucros será do Estado em que se localizar o porto no qual a dita embarcação está registrada, não havendo um porto de registro, será do Estado de residência do explorador da embarcação.

O parágrafo terceiro do mesmo artigo estende os efeitos da convenção sobre os lucros oriundos de participações em um *'pool'*, associação ou agência de transporte internacional.

Como o Brasil já tinha precedentemente pactuado convenções para evitar a dupla tributação no tráfego internacional com a Argentina, o parágrafo quarto dispõe que essas perdem a vigência à vista da presente convenção.

A questão do lucro das empresas associadas é tratada no artigo IX. Ele determina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante que for controlada direta ou indiretamente por uma empresa do outro Estado contratante ou que tiver os mesmos diretores ou administradores, de modo tal que não possam ser entendidas como empresas independentes, serão entendidos como pertencentes à própria empresa que os auferiu, e não à sua associada ou controladora.

Assim, o artigo IX segue o caminho traçado pelo precedente artigo VII, que prevê que os lucros do estabelecimento permanente sediado em um dos Estados pactuantes, mas pertencente a uma empresa sediada no outro Estado pactuante, serão tributados no Estado em que o estabelecimento se localizar.

Os dividendos são tratados no artigo X que possui várias regras que fazem exceções entre si. De fato, o primeiro parágrafo estipula que a competência de tributar os dividendos pertence ao Estado de residência de quem os auferir, contudo, o parágrafo seguinte afirma que os dividendos também podem ser tributados pelo Estado de residência da sociedade que paga-os segundo sua própria legislação interna, de modo que o risco de dupla tributação incidente sobre os dividendos não fica totalmente afastado.

O parágrafo terceiro estabelece que sejam tratados de acordo com as regras referentes ao lucro das empresas ou aos rendimentos provenientes do exercício de profissões independentes (respectivamente artigos VII e XIV), os dividendos que forem percebidos por pessoas que possuem um estabelecimento permanente ou uma base fixa ligada à sociedade que pagou os referidos dividendos, localizada em um Estado pactuante diverso daquele de residência de quem auferiu os dividendos.

O parágrafo quarto define como dividendo qualquer rendimento oriundo de ações, fruição, qualquer outro direito de participação em lucros ou quaisquer rendimentos de participação de capital que a legislação interna do Estado em que for residente a sociedade que paga-os assemelhar a rendimentos de ações, mas excetua expressamente os créditos.

O protocolo assinado na mesma data da convenção ajunta, ainda, à definição de dividendos toda distribuição referente a um certificado de fundos de investimentos localizados no Brasil, contudo, esta definição tem efeitos apenas para o Brasil. Outra norma que faz exceção em favor do Brasil no artigo X é aquela do parágrafo quinto, que dispõe que os estabelecimentos permanentes sediados no Brasil de empresas sediadas na

Argentina estarão submetidos à legislação brasileira que permite a retenção de impostos na fonte.

Por fim, o parágrafo sexto termina por vetar que um Estado pactuante tribute os dividendos pagos por uma sociedade residente sua que perceba lucros ou rendimentos do outro Estado pactuante, exceto se tais dividendos são pagos a um residente deste mesmo Estado ou a participação geradora dos dividendos estiver ligada a um estabelecimento permanente ou base fixa residente no mesmo. Também é vetado ao Estado de residência da sociedade tributar os lucros não distribuídos da mesma, ainda que os lucros e dividendos pagos pela sociedade sejam oriundos de seu território.

O artigo XI trata dos juros e possui regras bastante parecidas com aquelas do artigo X, já que, no mais das vezes trata-se da aplicação aos juros das regras já aplicadas aos dividendos. Com efeito, os dois primeiros parágrafos também afirmam que a competência de tributar os juros cabe ao Estado de residência de quem os recebe, mas o Estado de proveniência dos juros também poderá tributá-los de acordo com sua legislação interna. Contudo, o parágrafo terceiro livra os juros pagos ao governo de um Estado pactuante ou a uma de suas subdivisões políticas (como Estados, Províncias ou municípios) ou instituições estatais, da competência tributária do Estado contratante do qual são originários. O mesmo parágrafo também afirma que os juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo governo de um dos Estados integrantes da convenção, ou por uma de suas subdivisões políticas ou instituições estatais, recaem na competência tributária deste mesmo Estado.

Segundo o protocolo adicional à convenção, as instituições estatais de cada país pactuante a que o artigo faz referência são, pelo lado Argentino, o Banco Central de la República Argentina, o Banco Nacional del Desarrollo e o Banco Hipotecário Nacional, e pelo lado brasileiro o Banco Central do Brasil, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, os bancos nacionais e regionais de desenvolvimento e o Banco Nacional de Habitação.

A definição de juros encontra-se no parágrafo quarto e consiste na afirmação de que será entendido como juro aquilo que a legislação específica do Estado contratante do qual ele provenha definir ou assemelhar a rendimentos de valores financeiros dados em empréstimo. No entanto, para dirimir quaisquer dúvidas, o parágrafo também afirma que rendimentos da dívida pública, títulos e debêntures, dotados ou não de garantias, e créditos de toda natureza são abrangidos, para os efeitos da convenção, na definição de juros.

Dada a importância que os dispositivos do artigo conferem ao Estado de procedência dos juros, fez-se necessário que o parágrafo quinto estabelecesse critérios para delimitar-se o Estado do qual determinados juros são procedentes. Assim, ele afirma que quando o governo de um dos Estados contratantes, ou uma de suas subdivisões políticas ou instituições estatais, for o sujeito sobre o qual recai a obrigação de pagar os juros, então, este Estado será considerado como o de proveniência dos juros. Na mesma senda, ficou delimitado que o Estado de residência de um estabelecimento permanente possuidor de uma obrigação pecuniária sobre a qual incidem juros, será considerado como o Estado de procedência desses mesmos juros, ainda, que o estabelecimento permanente pertença a uma pessoa residente em outro país.

Importantes disposições encontram-se ainda no protocolo assinado contemporaneamente a convenção, onde afirma-se que quando os juros forem colocados em território argentino ou quando o montante pecuniário originador dos juros for utilizado aí, então, os juros serão considerados como originários da Argentina, contudo, quando os juros forem pagos por uma pessoa, estabelecimento permanente ou base fixa domiciliada ou residente no Brasil, serão considerados como provenientes do Brasil. Percebe-se que aqui o Brasil adota o critério da residência e a Argentina o critério da fonte. Tal diferença de critérios pode gerar novas situações de dupla tributação internacional entre as duas nações, de modo que a convenção não obtém sucesso na consecução de seu objetivo, neste ponto em particular.

O parágrafo sexto contém regra semelhante aquela do parágrafo terceiro do artigo X, deste modo, tal qual no caso dos dividendos, aplicar-se-á os dispositivos que tratam do lucro das empresas e dos rendimentos oriundos do exercício de profissões independentes sempre que aquele que recebe os juros possuir um estabelecimento permanente ou uma base fixa ligada de qualquer modo à obrigação originadora dos juros no outro Estado contratante, que não o seu, de residência.

O parágrafo sétimo finaliza estipulando que quando as relações entre o devedor e o credor, ou desses com terceiros, da obrigação principal que originam os juros forem dotadas de especificidades próprias – não mencionadas pelo texto do parágrafo – geradoras de um montante de juros maior do que aquele que seria gerado caso as ditas especificidades não existissem, o artigo não estenderia seus efeitos sobre o valor excedente, alcançando apenas o valor devido na inexistência das mencionadas relações, enquanto que o valor que restasse seria tributado de acordo com a legislação interna de cada país ou as outras disposições da convenção.

O artigo XII estipula para os royalties as mesmas regras incidentes sobre os juros e dividendos com algumas poucas alterações. A regra principal permanece mantida, isto é, a competência de tributar os royalties pertence ao Estado contratante em que reside o beneficiário dos ditos royalties, mas o Estado de proveniência poderá tributá-los segundo sua norma interna.

Royalties são entendidos como os rendimentos oriundos do uso ou concessão do uso do direito de autoria de qualquer obra, patente, marca, equipamento ou informação de carácter industrial, comercial ou científico de qualquer natureza. O protocolo anexo à convenção adiciona ainda aqueles rendimentos provenientes do uso ou concessão de uso de notícias internacionais, prestação de serviços ou de assistências técnica, científica, administrativa ou afins.

O parágrafo quarto estabelece que os royalties são provenientes de um determinado Estado contratante quando este mesmo Estado ou uma de suas subdivisões políticas ou instituições estatais, for o devedor dos mesmos, ou quando o dever de pagar os royalties recair sobre um estabelecimento permanente ou base fixa situada nele, ainda que dito estabelecimento ou base fixa seja pertencente a um sujeito residente no exterior.

Mais uma vez, o protocolo anexo consagra para a Argentina o critério da fonte e para o Brasil o critério da residência, quanto a competência de tributar os royalties, ao estabelecer que serão considerados como provenientes da Argentina os royalties que originarem-se de bens que lá estiverem localizados ou do Brasil se forem pagos por uma pessoa, estabelecimento permanente ou base fixa residente ou domiciliada no Brasil. Desta feita, assim como no caso dos juros, a convenção não chega a impedir a possível configuração de dupla tributação.

Os parágrafos quinto e sexto repetem as disposições dos parágrafos sexto e sétimo do artigo anterior, ao estipular, o primeiro, que quem recebe os royalties de um estabelecimento permanente ou base fixa que mantiver alguma ligação com o direito ou o bem do qual os royalties nascem no Estado pactuante em que este mesmo bem ou direito localiza-se, mas que seja diverso do seu Estado de residência, será enquadrado nas normas relativas ao lucro de empresas ou rendimentos provenientes do exercício de profissão independente, e o segundo, que o valor de royalties pago, em virtude de relações especiais não especificadas pelo texto da convenção, que, porventura, excedam o valor que seria pago na ausência destas mesmas relações, não será alcançado pelas disposições do artigo, que incidirá apenas sobre o montante que hipoteticamente

existiria, sendo, contudo, o montante excedente, alcançado pela legislação interna de cada Estado e pelos demais dispositivos da convenção.

A competência tributária sobre ganhos de capital encontra-se no artigo XIII, que designa que essa mesma competência sobre os ganhos obtidos com a alienação de bens dar-se-á de acordo com a legislação de cada Estado pactuante. Exceção feita pelo segundo parágrafo aos ganhos auferidos pela alienação de quaisquer veículos, e dos bens imobiliários que lhes estão ligados, utilizados no tráfego internacional por empresas dedicadas a essa mesma atividade, que estarão sempre sob a competência tributária do Estado em que localizar-se a sede de direção efetiva da empresa alienante.

Os artigos XIV e XV tratam dos rendimentos percebidos por profissionais, independentes ou não, através do exercício de suas atividades laborais.

O artigo XIV estabelece as normas que incidem sobre os profissionais independentes, também chamados de liberais. O protocolo anexo à convenção, e que lhe serve de complemento, estende as regras desse artigo até mesmo a sociedades, desde que exercem as atividades descritas no parágrafo segundo.

A regra geral que o artigo XIV estabelece é que os rendimentos oriundos do exercício de uma profissão liberal integram a alçada da competência tributária do Estado de residência do profissional. Contudo, quando o pagamento pelo exercício da atividade laboral for feito por uma sociedade no outro Estado contratante ou sejam atribuídos à estabelecimento permanente ou base fixa situada nesse outro Estado, caberá ao mesmo o poder de tributar. Igualmente, se o profissional liberal em questão desenvolver suas atividades no outro Estado contratante, que não o seu Estado de residência, e aí permanecer por um período de, ao menos, 183 dias, consecutivos ou não, do ano fiscal, será tributado neste mesmo Estado. Também no caso de possuir nesse outro Estado uma base fixa para a consecução de suas atividades profissionais, será nele que os rendimentos das atividades desenvolvidas nesta base fixa serão tributados.

Finalmente, o artigo XIV define, ainda que de uma maneira vaga, profissão liberal ou independente em seu parágrafo segundo. E faz isso ao assentar que suas determinações abrangem quaisquer atividades sem vínculo empregatício de caráter técnico, artístico ou pedagógico, mencionando expressamente, porém não exaustivamente, médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

A regra geral estabelecida pelo artigo XV é que a remuneração das atividades dos profissionais ditos dependentes é tributável em seu Estado de residência, exceto se

ele exerce-las no outro Estado integrante da convenção. Porém, ainda que o profissional em questão exerça suas atividades nesse último Estado, seus rendimentos serão tributados no seu Estado de residência se ele permanecer no Estado de exercício profissional por menos de 183 dias do ano fiscal ou se seu empregador, ou um eventual estabelecimento permanente ou base fixa responsável pelo seu pagamento, for residente em outro Estado.

Caso o profissional desenvolva suas atividades laborais em veículo de tráfego internacional pertencente a uma empresa que dedique-se justamente ao tráfego internacional de bens, pessoas ou serviços, a competência de tributar seus rendimentos cabe ao país que sediar a direção efetiva da empresa.

O artigo XVI determina que os residentes de um Estado contratante que exercerem funções de direção, ou outras funções semelhantes, em uma sociedade residente no outro Estado contratante, terão seus rendimentos oriundos de tais funções tributados no Estado de residência da sociedade.

As regras para os artistas, chamados de profissionais de espetáculo, e desportistas, estão no artigo XVII e fazem exceção as regras dos artigos XIV e XV. De fato, o artigo XVII preceitua que os rendimentos oriundos das atividades próprias destas profissões serão tributados no Estado contratante em que elas forem exercidas, independentemente do que dispõe os artigos sobre profissionais liberais e dependentes.

As pensões e rendas semelhantes, assim como as anuidades e os rendimentos que lhe são análogos são tributados, via de regra, no Estado de sua procedência, conforme a norma do artigo XVIII. O mesmo artigo define pensão e seus semelhantes como sendo pecúnias auferidas periodicamente após a aposentadoria, sejam elas devidas pelo exercício de um emprego ou por algum dano sofrido no exercício de um. Já anuidade e seus congêneres são entendidos como valores que devem ser pagos durante um lapso temporal quantificável e de forma periódica a título de retribuição por um contravalor que possa ser avaliável em uma importância monetária.

O artigo XIX assenta como regra que as remunerações percebidas por uma pessoa física a título de serviços prestados, mas que não se encaixem no conceito de pensão estabelecido pelo artigo precedente, e que forem pagas por um Estado contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou autoridades locais serão tributáveis por este mesmo Estado. A exceção é se o beneficiário tiver realizado o serviço prestado no outro Estado contratante e for nacional do mesmo ou, ao menos, tiver sido residente nele antes da prestação do serviço.

O parágrafo segundo faz coro com o artigo XVIII e impõe que as pensões pagas a uma pessoa física por um dos Estados contratantes ou uma de suas subdivisões políticas ou autoridades locais em virtude de serviços prestados a quaisquer dessas entidades, integram a competência tributária deste mesmo Estado, ainda que o pagamento dê-se através de fundos constituídos para tais fins.

O parágrafo terceiro coloca sob a vigência dos artigos XV, XVI e XVIII, os rendimentos e pensões devidos por serviços prestados à um Estado integrante da convenção, uma de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, sempre que estes serviços forem oferecidos durante atividades essencialmente comerciais ou industriais levadas à cabo por uma das citadas pessoas de direito público.

O parágrafo quarto determina que as pensões pagas por um Estado contratante através de sua previdência social são tributáveis somente por ele mesmo.

O vigésimo artigo livra do poder de tributar de determinado Estado contratante os rendimentos provenientes de pesquisas e atividades tipicamente docentes ou conferenciais realizadas por intercambista ou convidado deste mesmo Estado, ou de uma de suas instituições culturais ou de ensino, que for residente do outro Estado contratante ou que, pelo menos, o tenha sido imediatamente antes de sua visita, desde que a mesma não prolongue-se por mais de dois anos, tenha como único escopo a consecução de objetivos pedagógicos ou de pesquisa e que o pagamento de tais rendimentos seja oriundo de outro Estado.

O artigo XXI também trata dos rendimentos ganhos por pessoas físicas de um Estado contratante que estejam desenvolvendo atividades culturais ou educacionais no outro Estado contratante. Ele isenta da tributação do Estado integrante da convenção onde encontra-se o aprendiz ou estudante, ainda que esse seja beneficiário de bolsa, subvenção ou prêmio, os valores pecuniários recebidos do exterior pelo mesmo e que tenham por fito custear sua manutenção ou a de suas atividades, desde que este estudante ou aprendiz seja residente do outro Estado pactuante, ou o tenha sido imediatamente antes de sua chegada ao Estado pactuante onde desenvolve suas atividades discentes ou de aprendizagem.

O parágrafo segundo segue a mesma senda ao determinar a não tributação por parte de um Estado integrante da convenção, até o limite de três anos fiscais seguidos, dos rendimentos obtidos através de emprego aí exercido por uma pessoa física residente do outro Estado contratante, ou que tenha sido residente deste outro Estado imediatamente antes de sua chegada ao país onde estadia para a prossecução de suas

atividades de estudo ou aprendizagem, desde que tais rendimentos sirvam para custear suas necessidades durante a realização destas atividades.

As regras dispostas nos precedentes artigos XX e XXI visam facilitar e baratear os custos das trocas interculturais entre o Brasil e a Argentina, bem como incentivar a produção conjunta de conhecimento nas mais variadas áreas do saber, o que atesta o desejo de integração que existe entre as duas nações e a importância recíproca que cada um dos países tem para o outro.

O artigo XXII é o último a conter regras de distribuição de competência tributária e, portanto, refere-se à competência de tributar de todos os inumeráveis rendimentos que não foram citados ao longo dos artigos anteriores. Ele designa então, o Estado de origem dos rendimentos como o Estado possuidor de competência para tributa-los em detrimento do Estado de residência do sujeito que auferir tais rendimentos, ou seja, o critério da fonte é o aplicado pela convenção entre Brasil e Argentina para tributar a imensa gama de rendimentos que não encaixam-se em nenhuma das disposições expressamente emanadas na mesma convenção, de modo que podemos falar que o critério da fonte é critério prevalentemente aplicado por dita convenção, embora não o único.

### III.3 ARTIGO XXIII: DO MÉTODO DE CONTRASTE À BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.

O método de combate à dupla tributação internacional nas relações econômicas entre Brasil e Argentina é tratado no artigo XXIII, este configura-se portanto, como um dos mais importantes de toda a convenção.

A necessidade da escolha de um método para contrastar os efeitos da dupla tributação mesmo após o estabelecimento de regras delimitadoras da competência tributária de cada Estado dá-se por que tais regras não conseguem prever, no mais das vezes, todas as situações de ocorrência de dupla tributação internacional que podem vir à existir no plano fático, e mesmo naquelas situações que estão previstas no bojo do texto convencionado, muitas vezes há regras que estipulam critérios diferentes para a distribuição da competência tributária entre os dois países, razão pela qual o risco de bitributação não fica totalmente afastado.

O artigo XXIII estabelece então, que toda vez que um residente brasileiro receber rendimentos provenientes da Argentina que já tenham sido lá tributados de

acordo com a distribuição de competência já estabelecida pela convenção em apreço, o Brasil deixará de tributar igual valor até o limite da fração do imposto sobre a renda correspondente a estes mesmos rendimentos. É importante ressaltar que o cálculo da fração do imposto terá como base o valor integral dos rendimentos provenientes da Argentina, isto é, o valor anterior à dedução.

Fica claro que por meio deste dispositivo o Brasil adota o método do crédito ordinário, que permite ao Estado que o adota uma possibilidade de tributação dos rendimentos beneficiados pelas regras do acordo. A exceção encontra-se no parágrafo segundo, através do qual o Brasil adota o método da isenção integral ao livrar de qualquer tributação os dividendos provenientes de sociedade residente na Argentina que sejam auferidos por uma sociedade residente em território brasileiro, desde que esta última tenha uma participação de mais de dez por cento do capital da sociedade argentina e os dividendos já tenham sido lá tributados.

Como o Brasil considera apenas o percentual do imposto sobre a renda estabelecido na Argentina, excluindo-se isenções ou reduções fiscais, no momento de calcular o montante que será deduzido do imposto que cobrará sobre os rendimentos de lá advindos, tais benefícios fiscais poderiam permitir que o Brasil auferisse um montante maior que o fisco argentino. Para impedir tal fato, o protocolo anexo à convenção adota uma cláusula estipulando que os benefícios fiscais concedidos sobre o imposto sobre os ganhos pela Argentina não terão efeitos para o cálculo da dedução feita pelo Brasil, caso o montante efetivamente cobrado pela Argentina fique aquém do valor cobrado pelo Estado brasileiro.

O parágrafo terceiro trata do método adotado pelo lado argentino. No momento da assinatura da convenção, a Argentina optou por adotar o método da isenção integral ao não tributar os rendimentos provenientes do Brasil que sejam auferidos por seus residentes, a menos que tais rendimentos sejam entendidos como provenientes da Argentina mesma. Nestes termos, o protocolo anexo à convenção prevê que serão considerados como provenientes da Argentina os rendimentos que tenham sido originados de bens situados em seu território ou de atos lá praticados.

Conforme dito anteriormente, este artigo foi modificado pelo protocolo de 25 de Julho de 2017, através do qual a Argentina abandonou o método da isenção e adotou o método de crédito.

#### III.4 ARTIGO XXIV: DA NÃO DISCRIMINAÇÃO.

A imposição de uma tributação ou de um tratamento mais oneroso ou de qualquer modo diferente, por parte de um Estado contratante para com os nacionais do outro Estado contratante – quer sejam estas pessoas físicas, quer sejam pessoas jurídicas – que nele encontram-se ou atuam na mesma situação que seus próprios nacionais é vetada pelo Artigo XXIV.

O artigo proíbe até mesmo que o estabelecimento permanente que uma empresa de um dos Estados contratantes mantiver no outro Estado contratante seja tratado de maneira mais onerosa ou diversa que uma empresa desse outro Estado que exerça a mesma atividade. Contudo, o protocolo anexo à convenção ressalva à esta regra, a legislação argentina específica sobre a tributação dos estabelecimentos permanentes de empresas brasileiras sediados na Argentina e a legislação brasileira que permite a retenção na fonte de impostos devidos por estabelecimentos permanentes de empresas argentinas atuantes no Brasil.

Também é vetado que um Estado contratante trate diversamente uma empresa do outro Estado contratante que seja controlada ou tenha ao menos uma parte de seu capital, direta ou indiretamente, pertencente a uma empresa do outro Estado contratante. A única exceção é prevista pelo protocolo anexo à convenção que permite a não dedução dos royalties pagos por uma sociedade residente no Brasil a uma sociedade residente na Argentina que tenha mais de cinquenta por cento do capital com direito a voto desta mesma sociedade.

Por fim, esclarece o parágrafo quarto que o veto a não discriminação refere-se apenas aos impostos e tributos visados pela convenção. E o parágrafo segundo estipula que o artigo em estudo não visa forçar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante os mesmos benefícios oferecidos aos seus residentes em virtude de estado civil ou encargos familiares que estes últimos, porventura, possuam.

#### III.5 ARTIGO XXV: DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL.

O artigo XXV confere ao residente de quaisquer dos Estados contratantes o Direito de dirigir-se a uma autoridade competente do seu Estado de residência sempre que entender que qualquer um dos dois Estados tomou alguma medida que lhe seja, ou possa lhe ser, prejudicial e esteja em descompasso com as determinações da convenção

dentro do prazo de dois anos, contados a partir da primeira notificação referente à tributação contestada.

Dispõe o mesmo artigo que esta autoridade deverá diligenciar para solucionar a questão, contudo, caso não detenha autoridade suficiente para resolver a questão, deverá dirigir-se à autoridade competente do outro Estado contratante para solucionar de maneira amigável e acordada o problema.

Percebe-se claramente que através deste artigo XXV os Estados contratantes fazem a escolha do método da diplomacia e do diálogo para dirimir os questionamentos que se refiram a dita convenção. De fato, o parágrafo terceiro mais do que facultar-lhes, obriga-os à buscarem a resolução amigável das dificuldades ou dúvidas supervenientes que digam respeito à aplicação da convenção, incluindo inclusive, a utilização do expediente da consulta mútua. Para tanto, o parágrafo quarto prevê a possibilidade de formação de uma comissão de representantes de ambos os Estados, caso faça-se necessário a realização de encontros pessoais para chegar-se a uma resolução satisfatória das dúvidas e querelas que envolvam a convenção.

A existência deste artigo prevendo um procedimento amigável que objetive resolver as questões nebulosas ou conflitantes que toquem à convenção é necessária devido ao fato do texto pactuado não tratar de todas as situações em que possa ocorrer o fenômeno da bitributação internacional, conforme dito anteriormente, ou ainda, devido ao fato de que as definições contidas na convenção não são sempre satisfatórias, etc.

### III.6 ARTIGO XXVI: DA TROCA DE INFORMAÇÕES.

O precedente artigo XXV encontra sua complementação no presente artigo XXVI. Em verdade, esse trata da troca de informações entre os Estados integrantes da convenção com o fito de que os dispositivos dessa última possam ser aplicados de forma mais eficaz e harmoniosa.

A determinação do artigo XXVI é no sentido de que os Estados contratantes deverão intercambiar entre si todas as informações úteis e necessárias à aplicação da convenção em seus respectivos territórios e em favor de seus nacionais.

Desta forma, através do disposto pelos artigos XXV e XXVI, fica estabelecido que os dois Estados devem agir de modo concorde e solidário, tanto no âmbito da resolução de dúvidas e querelas referentes à interpretação da convenção, quanto no âmbito das medidas que devem ser tomadas para a efetiva aplicação da mesma.

O artigo XXVI ainda assegura que as informações trocadas pelos dois países são secretas e confidenciais, podendo ser compartilhadas apenas com as autoridades que tenham competência referente aos assuntos de liquidação ou recolhimento dos tributos tratados por ela. Esta disposição alcança até mesmo os tribunais judiciais e administrativos de ambos os Estados.

Dita norma é necessária para que as partes integrantes da convenção não tenham receios em compartilhar as informações que mantêm em sua posse.

O parágrafo segundo do mesmo artigo estipula que nenhum dos Estados contratantes está obrigado pela convenção a diligenciar de forma contrária a sua própria legislação ou prática administrativa ou do outro Estado contratante, ou ainda a fornecer qualquer informação cujo compartilhamento seja vetado por sua legislação interna ou pela do outro Estado ou que seja referente a segredos comerciais, industriais, profissionais ou a processo de igual natureza. Também as informações cuja divulgação seja entendida como contrária a ordem pública não são abrangidas pelos dispositivos do artigo.

Tal parágrafo visa conferir ainda maior segurança aos Estados pactuantes no momento de ceder as informações que são necessárias à consecução do escopo da convenção, uma vez que os segredos industriais, comerciais e seus congêneres são tidos como importantíssimos por qualquer país, sendo que nenhum Estado pode abrir mão de preservá-los.

### III.7 ARTIGOS XXVII AO XXIX: DAS DISPOSIÇÕES FINAIS ACERCA DOS FUNCIONÁRIOS DIPLOMÁTICOS, DA ENTRADA EM VIGOR E DA DENÚNCIA.

O modelo de convenção de contraste a dupla tributação internacional da OCDE, que serve de base, conforme já dissemos, para a confecção da convenção em estudo, contém apenas vinte e seis artigos. Até aqui, portanto, a convenção pactuada por Brasil e Argentina seguiu o modelo da OCDE com uma fidelidade rigorosa em quase todos os aspectos. Não obstante, ela prolonga-se por mais três artigos que analisaremos presentemente.

Estes três artigos derradeiros, tratam, por ordem, da condição fiscal dos diplomatas dos respectivos países contratantes que estejam exercendo suas funções próprias neles mesmos, da entrada em vigor da convenção e dos trâmites para sua

denúncia, ou seja, dos detalhes finais que são necessários, mas que não são tratados pelo modelo confeccionado pela OCDE.

O Direito Internacional assegura uma série de garantias e privilégios para os funcionários diplomáticos ou consulares de uma determinada nação que estejam desenvolvendo suas atribuições em outra, e isso, em virtude da natureza de suas funções, que são de fundamental importância para as relações entre os mais variados países e tornar-se-iam impraticáveis caso ditos funcionários públicos não pudessem contar com tais privilégios e garantias.

Dentre estes inumeráveis privilégios, existem alguns que são de carácter fiscal. O artigo XXVII da convenção vem então, assegurar que os privilégios fiscais existentes nos países contratantes para os funcionários diplomáticos e consulares dos mesmos, não serão afetados por nenhuma das disposições que constam da convenção.

A ausência deste artigo acarretaria uma maior oposição à aplicação da convenção por setores do governo de ambos os países, chegando até mesmo a torná-la impraticável na medida em que inviabilizaria ou dificultaria a atuação dos agentes da diplomacia de um país pactuante no outro. De modo que, a existência deste artigo XXVII faz-se necessária mesmo que ele, ou sua temática, não sejam tratados no modelo de convenção de contraste aos efeitos da dupla tributação internacional da OCDE.

O artigo XXVIII estabelece as regras da entrada em vigor da convenção. Ele assenta em seu parágrafo segundo que a convenção estará dotada de plena vigência a partir do momento em que os instrumentos de ratificação sejam trocados pelo Brasil e pela Argentina. Já o parágrafo primeiro, dispõe que isto ocorra o quanto antes. Até mesmo o local de troca dos instrumentos está previsto no artigo como sendo a cidade de Brasília.

Ainda no parágrafo segundo encontram-se as normas referentes ao momento exato em que as suas disposições começarão a ter incidência nos tributos pagos pelos contribuintes dos dois Estados que integram a convenção.

São estabelecidos dois momentos distintos para que as normas convencionadas comecem a ser aplicadas. Para aquelas normas referentes aos impostos retidos na fonte, é estabelecido que o momento em que passarão a ser cominadas será o primeiro dia do mês de janeiro do ano calendário que seguir aquele em que a convenção entrar em vigor. Já para todos os outros impostos atingidos pelos artigos da convenção fica determinado que o período-base que debute no dia primeiro de janeiro, ou após, do

primeiro ano calendário posterior ao início da vigência da convenção será tomado como marco inicial da aplicação de seus efeitos.

Como os instrumentos de ratificação foram trocados em sete de Dezembro de 1982, os dispositivos convencionados começaram a aplicar-se em primeiro de Janeiro de 1983.

O artigo XXIX é o último da convenção e trata acerca das regras para a denúncia da mesma. O seu *caput* determina que a iniciativa da denúncia pertence a qualquer um dos Estados contratantes. Contudo, a denúncia não poderá ocorrer antes do início terceiro ano de sua vigência. É disposto ainda, como não poderia deixar de ser, que ela seja feita por um comunicado diplomático e com uma antecedência mínima de seis meses antes da conclusão do ano calendário em que ela vier a ocorrer.

Uma vez denunciada, a convenção perderá sua vigência, porém suas normas continuarão sendo aplicadas até o fim do ano calendário em que ela for denunciada, no caso dos impostos retidos na fonte, e até o último valor pago, a título de quaisquer outros impostos abrangidos pela convenção, no período-base que tenha se iniciado no mesmo ano calendário em que ela foi denunciada.

A definição de datas exatas para o início e o possível término da aplicação da convenção é um expediente bastante útil para impedir o surgimento de inúmeras dubiedades, sendo que o modelo da OCDE não prevê um artigo semelhante devido às várias particularidades de cada um dos países que podem adotar o modelo e a impossibilidade de que todas elas possam constar no mesmo.

Por fim, um artigo prevendo trâmites a serem seguidos em caso de uma denúncia impede o surgimento de desavenças entre os países pactuantes na superveniência desta.

## **CAPÍTULO IV: ATOS REGULATÓRIOS E MODIFICATIVOS ADICIONAIS.**

### **IV.1 PORTARIA Nº22 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA DE 20 DE JANEIRO DE 1983**

A convenção assinada entre o Brasil e a Argentina para contrastar a dupla tributação entre os dois países deixa muitas lacunas para serem preenchidas pela legislação interna de cada um dos Estados pactuantes.

Faz prova do que vai acima dito, a escolha deliberada, feita pelo texto convencionado, de adotar como definição para os vários rendimentos que são tratados nela mesma, aquelas definições já existentes na legislação interna específica sobre o tema dos Estados contratantes. Observa-se isso, por exemplo, na letra *a* do parágrafo segundo do artigo VI, que trata da definição dos bens imobiliários, ou nos parágrafos quarto dos artigos X e XI, e terceiro do artigo XII, que tratam respectivamente da definição de dividendos, juros e royalties.

Como forma de detalhar as determinações constantes da convenção, e para racionalizá-la e torná-la mais eficiente, as partes que a pactuaram assinaram contemporaneamente à própria convenção, um protocolo adicionou que lhe foi anexado e passou a integrá-la. Analisamos todas as disposições deste protocolo no capítulo anterior, sempre que analisávamos um dispositivo da convenção que era depois explicado ou ressalvado pelo protocolo. Contudo, tal protocolo não abordou todos os temas que foram abandonados ao arbítrio dos Estados contratantes.

À vista de tal fato, o Brasil preocupou-se em normatizar aquilo que lhe dizia respeito através da publicação da portaria nº 22, de vinte de Janeiro de 1983, do Ministério da Fazenda.

Esta portaria trata, precipuamente, de questões sobre os rendimentos classificados como dividendos, juros e royalties, mas também dispõe acerca do método de contraste aos efeitos da dupla tributação internacional eleito pelo Brasil no caso da presente convenção com a Argentina, e da situação específica das sociedades domiciliadas no Brasil que auferem dividendos de sociedades domiciliadas na Argentina que têm mais de dez por cento do seu capital pertencente à sociedade brasileira beneficiada pelos dividendos. Além, é claro, das determinações referentes à data de início da aplicação dela mesma e da possibilidade de superveniência de novas instruções relativas à sua aplicação.

Ela principia estabelecendo normas complementares, principalmente, à tributação dos rendimentos versados pelos artigos X, XI e XII, ou seja, os rendimentos classificados como dividendos, juros e royalties, respectivamente.

Em verdade, esta primeira diretriz da portaria incide não somente sobre os dividendos, juros e royalties, mas sobre todos os demais rendimentos abarcados pelos regimentos da convenção, porém, mencionando expressamente os três primeiramente citados, ela assenta que não há margem para um eventual interpretação que exclua-os da alçada de seu império.

A portaria não vai mencionar qualquer disposição que diga respeito à definição destes rendimentos, que terão sua natureza delimitada – para os efeitos tocantes à convenção – pelas disposições da própria convenção e pelas legislações internas de Brasil e Argentina. Ela limitar-se-á a estabelecer regras que prestem-se a dirimir quaisquer dúvidas sobre a competência tributária dos Estados contratantes, que, porventura, surjam no momento da tributação destes mesmos rendimentos.

Consiste esta diretriz vestibular, em afirmar que os dividendos, juros e royalties, ou demais rendimentos atingidos pelos efeitos da convenção, que tenham o Brasil como Estado de origem, e a Argentina como o Estado da residência de quem os percebe, e que sejam decorrentes de investimentos e contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão tributados no Brasil. Tal disposição torna-se possível graças aos respectivos parágrafos segundos dos artigos X, XI e XII que, a despeito da redação do parágrafo primeiro de cada um dos mencionados artigos, oferece aos Estados contratantes a alternativa de taxar os rendimentos que são provenientes de seus territórios de acordo com suas próprias legislações.

O segundo item da portaria permite, todavia, que tanto o residente argentino que auferir o rendimento proveniente de sociedade domiciliada no Brasil, quanto esta mesma sociedade, possam peticionar a restituição do valor pago ao Estado brasileiro, sempre que o rendimento tributado seja considerado não pertencente ao arco da competência tributária do Brasil, nos termos pactuados pela convenção. Para que a restituição ocorra, porém, a portaria faz a exigência de que seja apresentado à Secretaria da Receita Federal do Brasil algum documento emitido pela competente autoridade fiscal da Argentina, autenticando que o beneficiário do rendimento é residente da mencionada nação.

À respeito desse ponto da portaria, foi emitido em seis de Junho de 1990 um ato declaratório normativo por parte do coordenador de tributação da Receita Federal do

Brasil, em que declara-se expressamente que as empresas de transporte terrestre que sejam domiciliadas na Argentina mas atuantes no Brasil, têm os seus lucros isentos da incidência do imposto de renda brasileiro, contanto que estas mesmas empresas comprovem com frequência anual ao Banco Central do Brasil e à delegacia da Receita Federal em cuja jurisdição encontre-se domiciliado o procurador ou agenciador da mesma, que sua sede de direção efetiva encontra-se em território argentino. Assim, as empresas de tráfego internacional que encaixam-se na descrição, ficam desobrigadas à adimplirem com a obrigação tributária junto ao Estado brasileiro, ao invés de cumprirem-na e, só após, requererem a restituição do valor.

Também constitui exceção ao segundo item da portaria do Ministério da Fazenda, o item terceiro da mesma portaria, que também isenta os juros provenientes do Brasil e pagos ao governo argentino ou a uma de suas subdivisões políticas ou, ainda, a uma de suas instituições estatais discriminadas no protocolo anexo à convenção, de quaisquer dos impostos tratados pela convenção e que, porventura, possam ser aplicados pelo Brasil.

Assim, a portaria mostra-se em consonância com a alínea *a* do parágrafo terceiro do artigo XI da própria convenção, que já previa tal isenção, sendo que o texto do terceiro item não faz mais do que reforçar tal dispositivo frente ao item que o antecede na mesma portaria.

O item quarto vem consolidar a escolha, feita pelo Brasil, do método do crédito ordinário como meio de combate aos efeitos da dupla tributação internacional em suas relações econômicas com a Argentina, escolha esta, já realizada no texto da convenção, mais precisamente, no parágrafo primeiro do artigo XXIII. A portaria preceitua que o residente ou domiciliado em território brasileiro que auferir rendimentos provenientes da Argentina, mas que sejam tributáveis no Brasil de acordo com as disposições da convenção, poderá deduzir do montante relativo a tais rendimentos, que deveria ser pago no Brasil, o valor do imposto já pago na Argentina.

Da disposição descrita acima é ressalvado, pelo quinto item da portaria, o quanto já vai afirmado no parágrafo segundo, artigo XXIII, da convenção, onde determina-se que os dividendos pagos por uma sociedade residente na Argentina à uma sociedade residente no Brasil que seja proprietária de ao menos dez por cento do capital da sociedade argentina, são livres do imposto em território brasileiro. Conforme dito anteriormente, para esta situação em específico, o Brasil adota o método da isenção

integral, quando nos demais casos, opta pelo já mencionado método de crédito ordinário.

Por fim, a portaria estabelece no item sexto que os rendimentos pagos ou recebidos a partir de primeiro de Janeiro de 1983, isto é, vinte dias antes de sua promulgação, já estão sob a vigência de suas determinações. E no item sétimo, que ulteriores instruções poderão ser promulgadas em vista da melhor aplicação das normas da própria portaria.

#### IV.2 PROTOCOLO DE 25 DE JULHO DE 2017

As várias mudanças ocorridas no cenário econômico internacional – e especialmente entre os dois países que pactuaram a convenção objeto deste modesto estudo – desde o início da década de 1980, levaram ambos os países a sentirem uma necessidade de modernização no texto da constituição. Foi, porém, a Argentina que sentiu de modo mais imperioso dita necessidade.

De fato, conforme já dissemos, o método da isenção – adotado sem ressalvas pela Argentina – ocasiona uma maior perda tributária para o Estado que o adota, enquanto que o método de crédito – eleito pelo Brasil – oferece menos oportunidades para a evasão fiscal e permite que, em determinados casos, o Estado ainda obtenha algum ganho fiscal.

Não causa surpresa, portanto, que tenha sido o governo argentino a tomar a iniciativa de pedir a atualização da convenção. Em verdade, os dois países já tinham tentado negociar um protocolo de atualização em 2006, contudo, tal iniciativa não logrou sucesso, sendo que agora ela obtém um bom termo diante da convergência de interesses dos dois países<sup>29</sup>.

O protocolo da atualização foi assinado pelos representantes autorizados de ambas as partes em 25 de Julho de 2017 durante a 50ª cúpula do Mercosul em Mendoza na Argentina. Apesar, do texto do novo protocolo não ter sido ainda oficialmente divulgado – o que deve ocorrer somente após sua entrada em vigor –, a Receita Federal do Brasil e o Ministério da Fazenda divulgaram, a quando da assinatura do mesmo, uma nota conjunta onde informam que o novo protocolo prevê a criação de “limites para a tributação na fonte de dividendos, juros e royalties”, e inovará estabelecendo também

---

<sup>29</sup> Informação disponível em [https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/07/20/internas\\_economia,885482/revisao-de-acordo-brasil-argentina-limita-tributacao-de-dividendo-e-ju.shtml](https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/07/20/internas_economia,885482/revisao-de-acordo-brasil-argentina-limita-tributacao-de-dividendo-e-ju.shtml)> Acesso em 24/04/2018.

limites para a tributação de serviços técnicos e de assistência técnica. A Argentina ainda passará a adotar o método de crédito para evitar a bitributação e o artigo XXVI, que trata da troca de informações entre as autoridades dos dois países, será atualizado<sup>30</sup>.

Contudo, este protocolo ainda espera aprovação pelo Congresso Nacional do Brasil, sendo que ele já foi aprovado em 8 de Novembro de 2017 pela Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional – CREDN da Câmara dos Deputados<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> *Idem ibidem*.

<sup>31</sup> Informação disponível em < <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/credn/noticias/credn-ratifica-acordo-brasil-2013-argentina-que-poe-fim-a-dupla-tributacao>> Acessado em 24/04/2018.

## CONCLUSÃO

A Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina que foi analisada neste singelo projeto permitiu, desde o início de sua aplicação, um incremento nas relações entre os dois países na medida em que favoreceu as trocas comerciais e empresariais de todas as espécies entre os dois países.

É manifesto que as relações econômicas entre as nações abrem caminhos que serão percorridos em seguida, pelas relações sociais e, por que não dizer? Afetivas.

A assinatura desta Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda demonstra não só a intenção por parte do Brasil de projetar-se de um modo mais visível no cenário geoeconômico internacional, como também a importância que a Argentina possui para o Brasil na consecução deste objetivo.

Em verdade, na qualidade de segunda maior economia da América do Sul e de histórica aliada do Brasil, a Argentina é um país que não pode ser de modo algum ignorado em quaisquer dos aspectos da atuação internacional brasileira. Desde modo, não há como negar importância à aproximação concretizada mediante a Convenção analisada.

A importância que o Brasil concede a Argentina não é despropositada. Destarte, a aliança histórica entre os países ajudou a construir a própria história de ambos. Brasil e Argentina lutaram ao mesmo lado na Guerra do Paraguai, foram os pioneiros do movimento de integração regional, o Brasil mantém uma posição favorável à Buenos Aires na querela referente às Malvinas, etc.

Hodiernamente, a Argentina, além de um dos nossos principais parceiros econômicos, é uma partidária de grande valor no tocante a muitas das posições que o Brasil adota em vários organismos multilaterais internacionais, tais como o Mercosul, o G-20 ou a ONU.

Ao longo deste trabalho, buscamos explanar modicamente a complexidade, a perniciosidade do fenômeno da bitributação internacional e a forma como ele dificulta as relações entre os países, bem como, as particularidades dos métodos de contraste a tal fenômeno, para só então, passarmos a análise propriamente dita da Convenção.

Ela mostrou-se como instrumento assaz benéfico e razoavelmente eficaz no combate à dupla tributação entre os dois países, contudo, diante dos avanços das relações econômicas extranacionais, urgiu que fosse modernizada.

O derradeiro protocolo sobre o tema assinado entre Brasil e Argentina, vem atender aos anseios de modernização de ambas as partes.

## REFERÊNCIAS.

ARAÚJO, Carla. “Revisão de acordo Brasil-Argentina limita tributação de dividendo e juro”. *Estado de Minas* [Belo Horizonte – MG] 20 de Julho de 2017. 08 de Maio de 2018. <[https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/07/20/internas\\_economia,885482/revisao-de-acordo-brasil-argentina-limita-tributacao-de-dividendo-e-ju.shtml](https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/07/20/internas_economia,885482/revisao-de-acordo-brasil-argentina-limita-tributacao-de-dividendo-e-ju.shtml)>.

BORGES, Antônio de Moura. *Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional*. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2088>>. Acesso em: 08 de Maio de 2018.

BRASIL. Ato Declaratório Executivo da Secretaria da Receita Federal Nº 72, de 22 de Dezembro de 2005. *Diário Oficial da União* [Brasília – DF] 26 de Dezembro de 2005, Seção I, p. 40.

BRASIL. Decreto Nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982. *Diário Oficial da União* [Brasília – DF] 23 de Dezembro de 1982, Seção I, pp. 7-15.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda Nº 22, de 20 de Janeiro de 1983. *Diário Oficial da União* [Brasília – DF] 25 de Janeiro de 1983, Seção I, p. 1.408.

FELÍCIO FUCK, Luciano. *O Brasil e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional*. Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers, Berkeley Program in Law and Economics, UC Berkeley, 2007. Disponível em <<http://escholarship.org/uc/item/8sr7p3js>>. Acesso em: 08 de Maio de 2018.

FÉLIX, Natan Franklin de Oliveira. *O leão de duas cabeças: a sarça da bitributação internacional*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVII, n. 129, out 2014. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/Paulo%20Leandro%20Maia?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14348&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/Paulo%20Leandro%20Maia?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14348&revista_caderno=26)>. Acesso em: 08 de Maio de 2018.

GONTIJO, Danielly Cristina Araújo. *Tratados internacionais em matéria tributária: os métodos para evitar ou diminuir a bitributação internacional*. Conteúdo Jurídico, Brasília - DF: 18 de Dezembro de 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51518&seo=1>>. Acesso em: 08 de Maio de 2018.

LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* – 18ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. “Exportação, Importação, saldo comercial e corrente de comércio brasileira – valores mensais – JAN-DEZEMBRO 2017”.

<<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/balanca-comercial-brasileira-acumulado-do-ano>>. Acesso em: 06/02/2018

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *As convenções internacionais para evitar dupla tributação*. Revista Virtual da AGU, Ano X nº 96, janeiro de 2010. Disponível em <[http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id\\_conteudo/115051](http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/115051)> Acesso em: 08 de Maio de 2018.

PIRES, Gisele Amorim Sotero. *A problemática da bitributação internacional*. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10519](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10519)>. Acesso em: 08 de Maio de 2018.

RECH, Marcelo. “CREDN ratifica acordo Brasil-Argentina que põe fim à dupla tributação”. *Portal da Câmara dos Deputados*. 09 de Novembro de 2017 <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/credn/noticias/credn-ratifica-acordo-brasil-2013-argentina-que-poe-fim-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 08 de Maio de 2018.

