

RICARDO MAITTO DA SILVEIRA

*Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela  
Faculdade de Direito da USP (2009). Graduado em Direito pela  
Faculdade de Direito da USP (2003). Advogado em São Paulo.*

# O ESCOPO PESSOAL DOS ACORDOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO

REGIMES FISCAIS ESPECIAIS, CONFLITOS  
DE QUALIFICAÇÃO E CASOS TRIANGULARES

SÉRIE DOCTRINA TRIBUTÁRIA VOL. XIX





IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

## **INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72  
CEP 01318-902 – São Paulo, SP  
Tel./fax: (11) 3105-8206  
E-mail: [ibdt@ibdt.com.br](mailto:ibdt@ibdt.com.br)  
Site: [www.ibdt.com.br](http://www.ibdt.com.br)

### **Diretoria**

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira  
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri  
Diretor-Tesoureiro: João Francisco Bianco  
Diretor-Secretário: Fernando Aurélio Zilveti  
Diretores-Executivos: Alcides Jorge Costa, Gerd Willi Rothmann, Salvador  
Cândido Brandão

### **Conselho Deliberativo**

Argos Magno de Paula Gregório, Elidie Palma Bifano, Hiromi Higuchi,  
Humberto Bergmann Ávila, Maria Teresa Martinez Lopez,  
Mauro José Silva, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Roberto França de  
Vasconcellos, Sérgio André Rocha

### **Editora Quartier Latin do Brasil**

**Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001**

Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

Site: [www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

## SUMÁRIO

Agradecimentos.....	11
Apresentação.....	13
Prefácio.....	15

## INTRODUÇÃO, 23

A. Considerações preliminares sobre o Direito Tributário Internacional.....	23
1. O problema fundamental do Direito Tributário Internacional: a sobreposição de competências tributárias e a dupla tributação .....	23
2. O papel fundamental dos acordos de bitributação no Direito Tributário Internacional.....	30
3. A Convenção Modelo da OCDE.....	33
4. Direito Tributário Internacional no Brasil .....	38
B. Objeto de estudo .....	41
1. A delimitação do escopo pessoal dos acordos de bitributação .....	41
2. Regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e situações triangulares .....	43
3. Estrutura do livro.....	46

## CAPÍTULO I

### O ESCOPO PESSOAL DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: O ARTIGO 1º DA CONVENÇÃO MODELO, 49

1.1. Introdução .....	51
1.2. Histórico do escopo pessoal na Convenção Modelo.....	51
1.2.1. Breve histórico da Convenção Modelo.....	51
1.2.2. Escopo pessoal e sua evolução histórica na Convenção Modelo.....	57
1.3. O artigo 1º: noções gerais, importância, características e abrangência.....	63
1.3.1. O artigo 1º e a definição dos destinatários da Convenção Modelo.....	63
1.3.2. Abrangência do artigo 1º: definição da expressão “pessoa” .....	70

1.3.3. Escopo pessoal e os estabelecimentos permanentes (EPs).....	76
1.3.3.1. Introdução ao conceito de EP.....	76
1.3.3.2. Aplicabilidade dos acordos de bitributação aos EPs.....	80
1.3.3.3. Cláusula de não discriminação e a “extensão parcial” dos acordos aos EPs.....	85
1.3.3.4. Extensão dos acordos às filiais no âmbito da UE: o caso Saint-Gobain.....	90
1.4. Escopo pessoal e as regras distributivas.....	94
1.4.1. Considerações gerais sobre as regras distributivas.....	94
1.4.2. A relação entre o artigo 1º e as regras distributivas.....	96
1.4.3. A divisão das regras distributivas com base no seu “escopo geográfico”.....	104
1.5. Exceções à aplicação do artigo 1º na Convenção Modelo.....	106
1.5.1. Considerações gerais.....	106
1.5.2. Tributação extraterritorial de dividendos (artigo 10, parágrafo 5º).....	106
1.5.3. Cláusula de não discriminação de nacionais (artigo 24, parágrafo 1º).....	111
1.5.4. Procedimento amigável e troca de informações (artigos 25 e 26).....	114
1.6. <i>Treaty shopping</i> e hipóteses de exclusão do escopo pessoal.....	114
1.6.1. Considerações sobre o problema do <i>treaty shopping</i> .....	114
1.6.2. Medidas de combate ao <i>treaty shopping</i> no âmbito dos acordos de bitributação.....	116
1.6.3. Cláusula do “beneficiário efetivo”.....	117
1.6.4. Cláusulas de limitação de benefícios.....	121
1.6.4.1. Cláusulas gerais sugeridas pela OCDE.....	121
1.6.4.2. A cláusula de limitação de benefícios norte-americana (LOB).....	123
1.6.5. As inovações pretendidas pelo Projeto BEPS (OCDE/G20).....	125
1.6.5.1. Visão geral sobre o Projeto BEPS.....	125
1.6.5.2. O Plano de Ação BEPS 6: combate à utilização abusiva dos acordos de bitributação.....	127
1.7. Escopo pessoal nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.....	130

## CAPÍTULO II

### RESIDÊNCIA FISCAL NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: O ARTIGO 4º DA CONVENÇÃO MODELO, 137

2.1. Introdução.....	139
2.2. Breve histórico do artigo 4º.....	139
2.3. Visão geral sobre as funções do artigo 4º.....	141

2.4. Definição de residência (artigo 4º, parágrafo 1º).....	145
2.4.1. Características gerais e abrangência.....	145
2.4.2. Delimitação da sujeição tributária no artigo 4º.....	147
2.4.2.1. Considerações gerais .....	147
2.4.2.2. Extensão da sujeição tributária (sujeição ampla v. sujeição restrita) .....	148
2.4.2.3. Efetividade da sujeição tributária (sujeição efetiva v. sujeição potencial) .....	156
2.4.2.4. Fundamentos da sujeição tributária: fatores de conexão.....	161
2.4.2.4.1. O fator de conexão “domicílio” .....	162
2.4.2.4.2. O fator de conexão “residência” .....	163
2.4.2.4.3. O fator de conexão “local de direção”.....	164
2.4.2.4.4. Outro critério de natureza similar .....	165
2.5. Dupla residência e as regras de desempate (artigo 4º, parágrafos 2º e 3º) ....	167
2.5.1. Visão geral sobre as regras de desempate .....	167
2.5.2. Regra de desempate aplicável às pessoas físicas.....	169
2.5.2.1. Habitação permanente .....	171
2.5.2.2. Centro de interesses vitais .....	173
2.5.2.3. Permanência habitual.....	175
2.5.2.4. Nacionalidade e comum acordo .....	177
2.5.3. Regra de desempate aplicável às pessoas jurídicas.....	177
2.5.4. Os efeitos das regras de desempate em relação a terceiros Estados....	183
2.6. Residência fiscal nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil ....	188

### CAPÍTULO III

## PROBLEMAS PRÁTICOS NA DETERMINAÇÃO DO ESCOPO PESSOAL DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO, 195

3.1. Introdução.....	197
3.2. Aplicação dos acordos a entidades sujeitas a regimes fiscais especiais... 197	
3.2.1. Entidades imunes e isentas .....	197
3.2.1.1. Caracterização do problema.....	197
3.2.1.2. Aplicação dos acordos às entidades isentas e imunes .....	198
3.2.2. Entidades sujeitas a regimes de transparência fiscal .....	203
3.2.2.1. Colocação do problema: entidades transparentes e acordos de bitributação.....	203
3.2.2.2. Aplicação dos acordos a <i>partnerships</i> e entidades similares.....	205
3.2.3. Veículos coletivos de investimento ou <i>collective investment vehicles</i> (CIVs).....	212

3.2.3.1. Considerações preliminares.....	212
3.2.3.2. Extensão dos acordos de bitributação aos CIVs.....	216
3.2.3.3. O relatório da OCDE sobre a aplicação dos acordos aos CIVs.....	220
3.3. Aplicação dos acordos e conflitos de qualificação.....	225
3.3.1. Colocação do problema: entidades híbridas e conflitos de qualificação ....	225
3.3.2. Soluções gerais para os conflitos de qualificação .....	228
3.3.3. A solução proposta pela OCDE quanto às <i>partnerships</i> .....	230
3.3.4. Entidades híbridas e a solução da Convenção Modelo norte-americana .....	233
3.3.5. O Plano de Ação BEPS 2: instrumentos híbridos .....	236
3.4. Aplicação dos acordos em situações multilaterais: os “casos triangulares” .....	239
3.4.1. Considerações preliminares.....	239
3.4.2. “Casos triangulares” envolvendo EPs.....	241
3.4.2.1. Identificação e caracterização do problema .....	241
3.4.2.2. Caso básico: EP como beneficiário de rendimentos.....	242
3.4.2.3. “Caso reverso”: EP como fonte pagadora de rendimentos (juros)...	252
3.4.3. “Casos triangulares” envolvendo empresas com dupla residência.....	258
3.4.3.1. Identificação e caracterização do problema .....	258
3.4.3.2. Caso básico: empresa como beneficiária de rendimentos .....	258
3.4.3.3. “Caso reverso”: empresa como fonte pagadora de rendimentos .....	262
3.5. Problemas associados à determinação do escopo pessoal nos acordos brasileiros .....	267
3.5.1. Posição do Brasil em relação aos casos práticos tratados neste Capítulo .....	267
3.5.2. Análise jurisprudencial: exame de casos relevantes julgados no Brasil .....	274
3.5.2.1. Caso Açominas e a extensão dos acordos às filiais .....	274
3.5.2.2. Caso Volvo e a extensão dos acordos às filiais .....	276
3.5.2.3. Caso Maxitel e a aplicação da cláusula do beneficiário efetivo.....	280

## Conclusões, 287

O escopo pessoal nos acordos de bitributação: o artigo 1º da Convenção Modelo .....	287
Residência fiscal nos acordos de bitributação: o artigo 4º da Convenção Modelo .....	291
Problemas práticos na determinação do escopo pessoal dos acordos de bitributação.....	295

## Bibliografia, 301