

## LUÍS FLÁVIO NETO

*Professor no Mestrado Profissional em Tributação Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, bem como nos cursos de Graduação e Pós-graduação da Universidade São Judas Tadeu – USJT. Professor convidado em cursos de Pós-graduação e Extensão, como no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, Fundação Getúlio Vargas – FGV e Escola Paulista de Direito – EPD. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo – USP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Visiting Researcher Scholar na Fredric G. Levin College of Law, University of Florida – UF (2017-2018) e Visiting Researcher no Institute for Austrian and International Tax Law, Wirtschaftsuniversität Wien – WU (2014). Conselheiro Titular da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (2015-2017; 2017-2019).*

# DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

## “CONTEXTOS” PARA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

SÉRIE DOCTRINA TRIBUTÁRIA VOL. XXII



# Editora Quartier Latin do Brasil

Rua General Flores 508 – Bom Retiro, São Paulo – SP

Contato: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)  
[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

**Coordenação editorial: Vinicius Vieira**  
**Produção editorial: José Ubiratan Ferraz Bueno**  
**Diagramação: Victor Guimarães Sylvio**  
**Revisão gramatical: Ronaldo Santos Soares**  
**Capa: Anderson Santos Pinto**

NETO, Luís Flávio. Direito Tributário Internacional:  
"Contextos" para Interpretação e Aplicação de  
Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária  
Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

1. Direito Tributário. 2. Direito Tributário Internacional.  
3. Acordos de Bitributação. I. Título  
ISBN: 85-7674-913-0

## Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário
2. Brasil: Direito Tributário Internacional
3. Brasil: Acordos de Bitributação

112 4663

**TODOS OS DIREITOS RESERVADOS.** Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

## SUMÁRIO

Prefácio.....	25
Apresentação .....	35
Agradecimentos.....	39
Lista de Abreviaturas.....	45

## INTRODUÇÃO, 49

### CAPÍTULO I

#### PROPEDÊUTICA: DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E INTERPRETAÇÃO, 59

1. Direito Internacional e direito tributário internacional.....	61
1.1. Direito Internacional Público .....	61
1.2. Direito Tributário Internacional .....	67
1.3. Direito Tributário Internacional particularizado.....	74
1.3.1. Exemplo: política de negociação dos acordos de bitributação brasileiros .....	78
1.4. Os acordos de dupla tributação e a CM-OCDE: protagonistas do Direito Tributário Internacional.....	79
1.4.1. Além da CM-OCDE: outros modelos de acordos de bitributação .....	86
1.4.1.1. Convenção-Modelo da Organização das Nações Unidas (“CM-ONU”).....	86
1.4.1.2. Convenção Modelo dos Estados Unidos da América (“CM-EUA”).....	87
1.4.1.3. Outros modelos de acordos de dupla tributação .....	89
2. Interpretação e aplicação do Direito Tributário Internacional (brasileiro).....	91
2.1. A interpretação e aplicação do Direito Internacional antes da CVDT.....	95
2.2. A interpretação e aplicação do Direito Internacional após a CVDT.....	100
2.2.1. A única e combinada operação de interpretação prevista pela CVDT.....	103
2.2.2. As normas de interpretação da CVDT e o sentido contextualizado, o sentido consentido, o sentido comum e o sentido especial.....	107

2.2.2.1. Exemplo: Os tribunais canadenses e a busca pelo sentido contextualizado das convenções fiscais.....	109
2.2.3. O contexto interpretativo dos acordos de dupla tributação almejado pelas normas de interpretação da CVDT .....	110
2.3. A interpretação e aplicação do Direito Tributário Internacional ....	111
2.3.1. A CVDT tutela a interpretação dos acordos de dupla tributação?.....	113
2.3.2. As regras de interpretação veiculadas pela CVDT seriam suficientes para solucionar todas as questões relacionadas aos acordos de dupla tributação? .....	118
2.3.3. As normas gerais da CVDT podem ser excepcionadas como decorrência da fragmentação do Direito Internacional? .....	119
2.3.4. A autonomia dos conceitos, categorias e métodos de interpretação do Direito Tributário Internacional e do Direito doméstico .....	123
2.3.4.1. A influência de concepções monistas e dualistas para a solução das questões.....	124
2.3.4.2. A questão da aplicação de conceitos e categorias do Direito doméstico para a interpretação do Direito Tributário Internacional.....	127
2.3.4.2.1. Exemplo: o conceito de “residente” para o Direito doméstico e para o Direito Tributário Internacional.....	128
2.3.4.2.2. Exemplo: a autonomia do conceito de “dividendos” no Direito doméstico brasileiro e no Direito Tributário Internacional.....	130
2.3.4.2.3. Exemplo: A autonomia do Direito Tributário Internacional nos tribunais ingleses .....	131
2.3.4.3. A autonomia dos métodos de interpretação do Direito Tributário Internacional e do Direito doméstico .....	131
2.3.4.3.1. Exemplo: o caso espanhol da construção de sentido de “royalty” do art. 12 da CM-OCDE conforme os métodos de interpretação do Direito doméstico .....	135
2.3.4.4. Os conceitos, categorias e normas de interpretação do sistema jurídico brasileiro em face de seus acordos de dupla tributação.....	136
2.3.4.4.1. Exemplo: a (não) aplicação das normas do CTN para a interpretação dos acordos fiscais brasileiros .....	139
2.3.5. A norma especial de interpretação do art. 3 da CM-OCDE.....	140
2.3.5.1. O reenvio ao Direito doméstico dos Estados contratantes .....	141
2.3.5.2. A cláusula da interpretação conforme o “contexto” .....	145

2.3.5.3. Outros termos polêmicos do art. 3(2) da CM-OCDE .....	148
2.3.5.4. A cláusula de interpretação conforme o “contexto” do art. 3(1) da CM-OCDE .....	149
2.3.6. Dispositivos similares ao art. 3(2) da CM-OCDE em outros modelos de acordos de bitributação.....	149
2.3.6.1. O art. 3(2) da CM-ONU e os seus respectivos Comentários .....	150
2.3.6.2. O art. 3(2) da CM-EUA e os seus Comentários .....	150
2.3.6.3. O art. 3(2) em outros modelos de acordos de dupla tributação .....	151
2.3.7. As versões do “art. 3 (2)” adotadas nos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil .....	153

## CAPÍTULO II

### CONTEXTO INTERPRETATIVO: SELEÇÃO E UTILIZAÇÃO DE EVIDÊNCIAS QUANTO AO SENTIDO DOS TERMOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO, 157

1. A definição e a amplitude do “contexto” referido no art. 3 da CM-OCDE.....	159
1.1. Revisão doutrinária quanto à definição e amplitude do “contexto” dos acordos de dupla tributação referido no art. 3(2) da CM-OCDE .....	160
1.1.1. Teoria do contexto exclusivamente intrínseco .....	161
1.1.1.1. Críticas à teoria do contexto exclusivamente intrínseco.....	162
1.1.2. Teoria da posição oficial do CAF-OCDE quanto ao “contexto” referido no art. 3 da CM-OCDE.....	166
1.1.2.1. Críticas à posição oficial do CAF-OCDE quanto ao “contexto” referido no art. 3 da CM-OCDE.....	167
1.1.3. Teoria da correlação do “contexto” com os Comentários à CM-OCDE e demais materiais do CAF-OCDE.....	168
1.1.3.1. Críticas à teoria da correlação do “contexto” com os Comentários à CM-OCDE e demais materiais do CAF-OCDE .....	170
1.1.4. Teoria do “contexto” internacional amplo.....	170
1.1.4.1. Críticas à teoria do “contexto” internacional amplo: os riscos da interpretação liberal.....	173
1.1.4.1.1. Exemplo: A “interpretação liberal” dos tribunais australianos.....	175

1.1.4.1.2. Exemplo: A “interpretação liberal” dos tribunais canadenses.....	177
1.1.5. Teoria da cumulação dos “contextos” internacional e nacional.....	178
1.1.5.1. Críticas à teoria da cumulação dos “contextos” internacional e nacional.....	179
2. A ordem de precedência entre o “contexto” e o reenvio ao direito doméstico.....	179
2.1. A corrente da precedência do Direito doméstico em face do “contexto”.....	182
2.1.1. Exemplo: o caso brasileiro da construção de sentido de “lucro da empresa” (“ <i>business profit</i> ”) do art. 7 da CM-OCDE conforme o Direito doméstico.....	185
2.1.2. Exemplo: o caso brasileiro da construção de sentido do termo “dividendos” (“ <i>dividends</i> ”) do art. 10 da CM-OCDE conforme o Direito doméstico.....	187
2.1.3. Exemplo: o caso espanhol da construção de sentido de “ <i>royalty</i> ” do art. 12 da CM-OCDE conforme o Direito doméstico.....	188
2.1.4. Exemplo: o caso canadense de interpretação das convenções fiscais conforme o seu Direito doméstico.....	189
2.1.5. Exemplo: a consideração do art. 3(2) como norma puramente de reenvio ao Direito doméstico.....	190
2.1.6. Exemplo: a interpretação dos termos “ <i>beneficial owner</i> ” nos acordos de bitributação.....	191
2.2. A teoria da precedência do “contexto” face ao Direito doméstico.....	192
2.3. A teoria mista ou comparativa (Direito doméstico <i>vs.</i> “contexto”).....	198
2.3.1. Exemplo: o caso espanhol da construção de sentido de “ <i>royalty</i> ” do art. 12 da CM-OCDE conforme o Direito doméstico.....	200
2.3.2. Exemplo: O termo “ <i>enterprise</i> ” na CM-OCDE.....	201
3. A proposta deste livro: uma teoria funcional sobre o sentido ordinário contextualizado dos termos dos acordos de dupla tributação.....	203
3.1. A definição e a amplitude do “contexto” referido no art. 3 da CM-OCDE.....	204
3.2. A relação de precedência entre o “contexto” e o Direito doméstico na norma do art. 3(2) da CM-OCDE.....	209

4. A identificação das evidências sob o escopo do “contexto” referido no art. 3 (2) da CM-OCDE: critérios formais, funcionais e materiais de reconhecimento.....	213
4.1. Critérios formais de reconhecimento: a validade das evidências conforme os critérios do Direito Internacional .....	214
4.1.1. Fontes formais e fontes materiais dos acordos de dupla tributação (ou: onde procurar por evidências?).....	215
4.1.2. Normas domésticas de fundamental relevância a cada um dos Estados contratantes.....	219
4.2. Critérios funcionais de reconhecimento: a promoção do efeito útil e da interpretação harmônica dos acordos de dupla tributação.....	221
4.2.1. A promoção do efeito útil dos acordos de dupla tributação.....	222
4.2.1.1. Exemplo: Os tribunais canadenses e o princípio “ <i>pacta sunt servanda</i> ”.....	226
4.2.1.2. Exemplo: O CAF-OCDE e o princípio “ <i>pacta sunt servanda</i> ”.....	226
4.2.1.3. Exemplo: o caso brasileiro da construção de sentido de “ <i>business profit</i> ” do art. 7 da CM-OCDE conforme o Direito doméstico .....	227
4.2.1.4. Exemplo: Os tribunais ingleses e a promoção do efeito útil das convenções fiscais.....	228
4.2.2. Os objetivos e propósitos de acordos de dupla tributação .....	228
4.2.2.1. Objetivos e propósitos pressupostos dos acordos de dupla tributação: coordenação, cooperação e reciprocidade internacionais .....	229
4.2.2.1.1. Exemplo: A reciprocidade na troca de informações .....	233
4.2.2.2. Os objetivos e propósitos específicos do acordo de dupla tributação.....	233
4.2.2.2.1. Exemplo: um caso brasileiro de interpretação contrária ao objetivo e propósito de evitar a dupla tributação .....	237
4.2.2.3. Objetivos e propósitos técnicos.....	238
4.2.2.3.1. Exemplo: os objetivos e propósitos técnicos do art. 15 da CM-OCDE.....	238
4.2.2.3.2. Exemplo: os objetivos e propósitos técnicos de oposição a planejamentos tributários considerados abusivos.....	240
4.2.2.3.3. Exemplo: Os tribunais australianos e os objetivos e propósitos técnicos do art. 7º da CM-OCDE .....	242
4.2.2.4. A influência dos objetivos e propósitos dos acordos de dupla tributação em seu processo de interpretação.....	243

4.2.2.4.1. A negação da influência dos objetivos e propósitos dos acordos de dupla tributação para a interpretação de seus termos.....	243
4.2.2.4.1.1. Exemplo: Cautelas para a consideração dos objetivos e propósitos das convenções fiscais .....	244
4.2.2.4.1.2. Exemplo: a irrelevância dos objetivos e propósitos na interpretação do art. 13 da CM-OCDE .....	244
4.2.2.4.2. A aparente aceitação da influência dos objetivos e propósitos dos acordos de dupla tributação, sem atribuição de efeitos práticos na interpretação de seus termos.....	245
4.2.2.4.3. A efetiva influência dos objetivos e propósitos dos acordos de dupla tributação na interpretação de seus termos .....	245
4.2.2.4.3.1. Exemplo: Os objetivos e propósitos das convenções fiscais nos tribunais canadenses.....	246
4.2.2.4.3.2. Exemplo: o sentido do termo “payable” diante dos objetivos e propósitos técnicos do Acordo de Dupla Tributação Reino Unido-França .....	246
4.2.3. A promoção da interpretação harmônica dos acordos de bitributação (ainda o critério funcional) .....	247
4.2.3.1. As consequências de uma interpretação devem influenciar no trabalho de intérprete?.....	250
4.2.3.2. A interpretação harmônica é realmente exigida pelo Direito Tributário internacional? .....	251
4.2.3.2.1. Exemplo: a promoção da interpretação harmônica nos tribunais australianos .....	254
4.2.3.3. Dificuldades e objeções empíricas na aplicação da interpretação harmônica.....	255
4.2.3.4. Interpretações divergentes suportadas pelo Direito Tributário Internacional.....	256
4.3. Critério material de reconhecimento: a plausibilidade da interpretação.....	258
4.3.1. Exemplo: o caso brasileiro da construção de sentido de “business profit” do art. 7 da CM-OCDE conforme o Direito doméstico.....	259
4.4. Linguagem tributária internacional: requisito fundamental para a seleção de evidências do sentido contextualizado? .....	260



### CAPÍTULO III

## O “CONTEXTO INTRÍNSECO” DOS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO, 265

1. Notas introdutórias.....	267
2. Hierarquia de fontes: a relação de prevalência entre evidências intrínsecas e extrínsecas.....	269
2.1. A corrente da consideração lexical e da suficiência do sentido literal “claro” .....	271
2.1.1. Exemplo: O Caso Falcão .....	273
2.1.2. Exemplo: Consulta a dicionários nos tribunais britânicos.....	274
2.1.3. Exemplo: O uso comercial dos termos dos acordos de bitributação .....	274
2.1.4. Exemplo: A jurisprudência francesa.....	275
2.1.5. Críticas à corrente da consideração lexical e da suficiência do sentido literal “claro” .....	276
2.1.6. A utilidade de dicionários na interpretação de acordos de dupla tributação.....	281
2.1.7. A recusa da aplicação da teoria da consideração lexical dos termos dos acordos de bitributação pelos tribunais.....	283
2.1.7.1. Exemplo: A experiência brasileira e os riscos da consideração lexical dos termos das convenções fiscais.....	283
2.1.7.2. Exemplo: Os tribunais canadenses e a rejeição da consideração lexical dos termos das convenções fiscais.....	284
2.1.7.3. Exemplo: a rejeição do sentido lexical do termo “payable” do Acordo de Dupla Tributação Reino Unido-França.....	284
2.1.7.4. Exemplo: o sentido do termo “exchange” referido no 26(3) do Acordo de Bitributação Canadá-França .....	285
2.2. A corrente da suficiência do sentido “claro” provido por elementos do contexto intrínseco.....	286
2.2.1. Exemplo: O Caso Falcão .....	288
2.2.2. Exemplo: Os tribunais ingleses e a rejeição da corrente da suficiência do sentido “claro” provido por elementos do contexto intrínseco.....	288
2.2.3. Exemplo: o sentido do termo “person” referido no art. 26(3) do acordo de bitributação EUA-Reino Unido.....	289
2.3. O contexto intrínseco como apenas um dos estágios da investigação .....	290
2.3.1. Exemplo: A interpretação holística nos tribunais australianos.....	293
2.3.2. Exemplo: Os tribunais brasileiros e o contexto intrínseco como mero ponto de partida .....	294

3. A identificação de evidências do contexto intrínseco: o ponto de partida para a construção do sentido contextualizado dos termos de acordos de dupla tributação .....	294
3.1. O texto do acordo de dupla tributação, seu preâmbulo e anexos .....	295
3.1.1. Exemplo: Evidências levantadas a partir do preâmbulo do Acordo de Dupla Tributação EUA-Reino Unido .....	296
3.1.2. Exemplo: Evidências levantadas a partir do preâmbulo do Acordo de Dupla Tributação Reino Unido-França.....	297
3.1.3. Exemplo: Evidências levantadas a partir do preâmbulo do Acordo de Dupla Tributação Reino Unido-Croácia .....	297
3.2. Documentos elaborados em conexão com o acordo de dupla tributação .....	298
3.2.1. Protocolos anexados aos acordos de dupla tributação .....	300
3.2.1.1. Exemplo: O sentido de “pessoa” no Acordo Brasil-Canadá, conforme o seu protocolo .....	301
3.2.1.2. Exemplo: O sentido de “residente de um Estado contratante” referido no art. 14 dos acordos celebrados pelo Brasil .....	301
3.2.1.3. Exemplo: O sentido de “ <i>royalties</i> ” no acordo Brasil-Hungria, conforme o seu protocolo .....	302
3.2.1.4. Exemplo: A adoção de protocolos para a alteração da convenção fiscal.....	303
3.3. Acordos posteriores celebrados pelos Estados contratantes sob o escopo do contexto intrínseco .....	303
3.3.1. Memorandos de entendimentos quanto ao acordo de dupla tributação .....	304
3.3.1.1. Exemplo: o “ <i>Joint Explanatory Memorandum</i> ” ao acordo de bitributação Bélgica-Países Baixos .....	305
4. A exploração das evidências do contexto intrínseco.....	305
4.1. Adoção de métodos sintáticos e semânticos na interpretação do texto do acordo como um todo.....	306
4.1.1. Exemplo: o termo “ <i>income</i> ” e os métodos sintáticos e semânticos de interpretação textual do Acordo de Dupla Tributação Canadá-Alemanha .....	307
4.1.2. Exemplo: os tribunais canadenses e o método de dedução indireta.....	308
4.1.3. Exemplo: Os tribunais brasileiros e a análise gramatical dos acordos de bitributação.....	309
4.2. Testes comparativos: a função e o sentido dos termos no acordo de dupla tributação como um todo.....	310

4.2.1. Exemplo: A experiência brasileira da interpretação de termos das convenções fiscais comparando a sua utilização em diferentes dispositivos .....	310
4.2.2. Exemplo: a comparação do termo “tax”, nos art. 2, 23, 24, 26 e 27 da CM-OCDE.....	312
4.2.3. Exemplo: a comparação dos termos “ <i>enterprise</i> ”, “ <i>person</i> ” e “ <i>business</i> ” para a interpretação da CM-OCDE.....	315
4.2.4. Exemplo: A experiência australiana da interpretação de termos das convenções fiscais comparando a sua utilização em diferentes dispositivos .....	315
4.2.5. Exemplo: a comparação do termo “income” com outros presentes em dispositivos do acordo de bitributação Canadá-Alemanha.....	316
4.2.6. Exemplo: a comparação da função dos enunciados para a interpretação do Acordo de Dupla Tributação Austrália-Cingapura .....	316
4.2.7. Exemplo: a comparação dos termos “beneficiário efetivo” no art. 10, 11 e 12 da CM-OCDE.....	317
4.3. A identificação dos objetivos e propósitos do acordo a partir de detalhes de cada uma de suas partes: análise do texto do acordo como um todo .....	318
4.3.1. Exemplo: A experiência norte-americana de identificação dos objetivos e propósitos do acordo a partir de detalhes de cada uma de suas partes.....	318
4.3.2. Exemplo: A identificação do <i>treaty entitlement</i> pela análise de diferentes dispositivos da convenção fiscal .....	319
4.3.3. Exemplo: a interpretação do termo “tax” com base nos objetivos e propósitos do acordo desvendados a partir de detalhes de cada uma de suas partes .....	320
4.3.4. Exemplo: a interpretação da expressão “ <i>borne by a permanent establishment</i> ” com base nos objetivos e propósitos do acordo desvendados a partir de detalhes de cada uma de suas partes.....	321

## CAPÍTULO IV

### O CONTEXTO EXTRÍNSECO PRIMÁRIO DOS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO, 323

1. Notas introdutórias .....	325
2. Procedimento amigável: evidências extrínsecas no Direito Tributário Internacional? .....	327

2.1. Os procedimentos amigáveis previstos na CM-OCDE .....	328
2.2. O procedimento amigável previsto na CM-ONU .....	331
2.3. O procedimento amigável previsto na CM-EUA .....	331
2.4. A regulamentação dos procedimentos amigáveis pela Receita Federal do Brasil .....	332
2.5. Critérios formais de reconhecimento: a validade e a eficácia dos procedimentos amigáveis perante o Direito Tributário Internacional .....	336
2.5.1. A corrente da invalidade dos procedimentos amigáveis, com vistas à Constituição .....	340
2.5.2. A corrente da validade dos procedimentos amigáveis, à revelia da Constituição .....	342
2.5.3. A corrente da validade dos procedimentos amigáveis, com vistas à Constituição .....	343
2.5.4. Conclusão: o status dos procedimentos amigáveis entre as evidências do “contexto” referido no art. 3(2) da CM-OCDE .....	345
2.6. Critérios funcionais e materiais de reconhecimento dos procedimentos amigáveis como “contexto” .....	349
3. Práticas seguidas pelos Estados para a aplicação de acordos de dupla tributação .....	350
3.1. Funções, perfil e posição das <i>práticas subsequentes</i> no Direito Internacional público .....	351
3.2. As <i>práticas subsequentes</i> no Direito Tributário Internacional .....	354
3.3. Decisões e normas enunciadas por autoridades fiscais sobre a aplicação de acordos de dupla tributação .....	356
3.3.1. Exemplo: o caso brasileiro da construção de sentido de “lucro da empresa” (“ <i>business profit</i> ”) do art. 7 da CM-OCDE pelas autoridades fiscais .....	359
3.3.2. Exemplo: A consideração de decisões de autoridades fiscais sobre a aplicação de acordos de dupla tributação no Canadá .....	361
3.3.3. Exemplo: A consideração de decisões de autoridades fiscais sobre a aplicação de acordos de dupla tributação nos EUA .....	361
3.4. Decisões judiciais do outro Estado contratante .....	362
3.4.1. Critérios formais de reconhecimento de evidências: decisões judiciais do outro Estado contratante .....	364
3.4.2. Critérios funcionais de reconhecimento de evidências: decisões judiciais do outro Estado contratante .....	365
3.4.3. Critérios materiais de reconhecimento de evidências: decisões judiciais do outro Estado contratante .....	368

3.4.4. O efetivo processo de comunicação entre as Cortes nacionais.....	371
3.4.4.1. Exemplo: A consideração de decisões judiciais do outro Estado contratante por tribunais da Austrália .....	371
3.4.4.2. Exemplo: A consideração de decisões judiciais do outro Estado contratante por tribunais do Reino Unido.....	371
3.4.4.3. Exemplo: A consideração de decisões judiciais do outro Estado contratante por tribunais do Canadá .....	372
3.4.4.4. Exemplo: A consideração de decisões judiciais do outro Estado contratante por tribunais brasileiros .....	372
3.4.5. Dificuldade de acesso às decisões de Cortes nacionais de outros Estados.....	373
3.4.6. <i>Lege ferenda</i> : medidas para a facilitação do acesso às informações quanto à interpretação do acordo de dupla tributação por parte do outro Estado contratante .....	379
3.5. Alterações no Direito doméstico dos Estados contratantes como práticas subsequentes à conclusão do acordo: seu <i>status</i> de evidência do sentido de termos dos acordos de dupla tributação .....	381
3.5.1. Exemplo: A consideração de alterações legislativas subsequentes como evidências para a interpretação de convenção fiscal celebrada pelos EUA.....	383
4. <i>Parallel treaties</i> : O princípio da integração sistêmica dos Acordos internacionais e as evidências extrínsecas primárias .....	384
4.1. O recurso a <i>parallel treaties</i> nos tribunais internacionais .....	386
4.2. <i>Parallel treaties</i> no Direito Tributário Internacional .....	387
4.2.1. <i>Parallel treaties</i> : outros acordos de dupla tributação como pares de comparação.....	390
4.2.1.1. Exemplo: O recurso aos <i>parallel treaties</i> em julgados do CARF .....	392
4.2.1.2. Exemplo: O recurso aos <i>parallel treaties</i> nos tribunais dos EUA .....	394
4.2.1.3. Exemplo: O recurso aos <i>parallel treaties</i> nos tribunais do Reino Unido .....	395
4.2.1.4. Exemplo: O recurso aos <i>parallel treaties</i> nos tribunais do Canadá.....	395
4.2.2. <i>Parallel treaties</i> : outros acordos internacionais que afetam a matéria tributária como pares de comparação.....	396
4.2.2.1. Exemplo: O recurso a outras espécies de tratados internacionais em matéria tributária para a interpretação do termo “ <i>tax</i> ” utilizado na CM-OCDE .....	397

4.2.3. <i>Parallel treaties</i> : acordos internacionais em matéria não tributária como pares de comparação .....	400
--	-----

## CAPÍTULO V

### O CONTEXTO EXTRÍNSECO SECUNDÁRIO DOS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO, 401

1. Notas introdutórias .....	403
2. A admissibilidade de evidências extrínsecas secundárias no processo de construção de sentido de termos dos acordos de dupla tributação.....	405
2.1. A corrente da admissibilidade irrestrita, fundada na ineficácia técnica da CVDT .....	406
2.2. A corrente da não admissibilidade de evidências do contexto extrínseco secundário.....	409
2.3. A corrente da admissibilidade condicionada a situações restritas e com propósitos limitados, fundada na norma da CVDT.....	409
2.4. A corrente da admissibilidade condicionada a situações restritas e com propósitos amplos, fundada na norma da CVDT.....	411
2.5. Corrente da admissibilidade e propósitos amplos, com atenção à CVDT.....	412
2.6. Síntese conclusiva: é pertinente a investigação de evidências extrínsecas secundárias .....	414
3. Decisões de Cortes nacionais de terceiros Estados como evidências do contexto extrínseco secundário .....	414
3.1. Critérios formais de reconhecimento.....	415
3.2. Critérios funcionais de reconhecimento.....	416
3.3. Critérios materiais de reconhecimento.....	419
3.3.1. Exemplo: A consideração de decisões de terceiros Estados por tribunais do Canadá .....	421
3.3.2. Exemplo: A consideração de decisões de terceiros Estados por tribunais da Austrália .....	421
4. A doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações como evidência indireta do sentido de termos de convenções fiscais.....	422
4.1. Quem produz os elementos referidos no art. 38(1) “c” do ECIJ: “a doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações”? .....	425

4.1.1. Quem são os publicistas mais qualificados das diferentes nações? .....	425
4.1.1.1. Exemplo: A influência da doutrina na interpretação de acordos de bitributação pelo CARF .....	426
4.1.2. Instituições podem produzir “a doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações”? .....	427
5. A CM-OCDE, os Comentários à CM-OCDE e outros materiais como evidências do sentido contextualizado de termos de convenções fiscais .....	428
5.1. Modelos de tratado como pares de comparação: <i>parallel treaty</i> impróprio.....	430
5.1.1. A CM-OCDE como par de comparação .....	430
5.1.1.1. Exemplo: Os tribunais ingleses e a adoção da CM-OCDE como par de comparação .....	431
5.1.1.2. Exemplo: Os tribunais canadenses e a adoção da CM-OCDE como par de comparação.....	432
5.1.2. Reservas à CM-OCDE e as suas consequências para a interpretação dos acordos de bitributação.....	433
5.1.3. Outros modelos de outras espécies de acordos internacionais em matéria tributária como pares de comparação.....	435
5.1.3.1. Exemplo: Outros modelos de outras espécies de acordos internacionais para a interpretação do termo “ <i>tax</i> ” da CM-OCDE.....	435
5.2. Comentários à CM-OCDE e <i>Reports</i> publicados pelo CAF-OCDE: breve retrospecto.....	436
5.2.1. Exemplo: O recurso aos Comentários à CM-OCDE pela PGFN.....	439
5.2.2. Exemplo: O recurso aos Comentários à CM-OCDE nos tribunais australianos .....	439
5.2.3. Exemplo: O recurso aos Comentários à CM-OCDE nos tribunais canadenses .....	441
5.2.4. Exemplo: O recurso aos Comentários à CM-OCDE pelo próprio CAF-OCDE (circularidade).....	441
5.3. A natureza jurídica dos Comentários à CM-OCDE entre as evidências admitidas para a construção do sentido ordinário contextualizado dos termos da CM-OCDE .....	442
5.3.1. Os Comentários à CM-OCDE como acordo multilateral (CVDT, art. 31) .....	443
5.3.2. Os Comentários à CM-OCDE como declarações interpretativas unilaterais .....	444

5.3.3. Os Comentários à CM-OCDE como instrumentos estabelecidos em conexão com cada acordo de dupla tributação (CVDT, art. 31(2)).....	445
5.3.3.1. Exemplo: Os Comentários à CM-OCDE sob o art. 31(2) da CM-OCDE .....	446
5.3.4. Os Comentários à CM-OCDE como sentidos especiais atribuídos pelas partes (CVDT, art. 31(4)).....	446
5.3.5. Os Comentários à CM-OCDE como trabalhos preparatórios (CVDT, art. 32) .....	448
5.3.6. Os Comentários à CM-OCDE como circunstâncias em que os acordos de dupla tributação são celebrados (CVDT, art. 32) .....	449
5.3.6.1. Exemplo: Os tribunais do Canadá e a consideração dos Comentários à CM-OCDE como circunstâncias em que as convenções fiscais são celebradas.....	449
5.3.7. Os Comentários à CM-OCDE como práticas ou acordos subsequentes (CVDT, art. 31(3)) .....	450
5.3.8. Os Comentários à CM-OCDE como “ <i>soft law</i> ” .....	450
5.3.9. Os Comentários à CM-OCDE como elemento da integração sistêmica (CVDT, art. 31(3) “c”).....	451
5.3.10. Os Comentários à CM-OCDE como doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações (CVDT, art. 31(3) “c”, c/c ECIJ, art. 38(1) “c”).....	453
5.3.11. Os Comentários à CM-OCDE como um contexto extrínseco sem paralelo na CVDT.....	453
5.3.12. Conclusões e uma questão a mais: a mutação do <i>status</i> dos Comentários à CM-OCDE entre as evidências admitidas para a interpretação dos termos das convenções fiscais.....	454
5.3.12.1. Exemplo: O papel dos Comentários à Convenção Modelo em decisões do CARF .....	456
5.3.12.2. Exemplo: O caso mexicano de mutação do <i>status</i> dos Comentários à CM-OCDE .....	458
5.4. Oposição de observações aos Comentários à OCDE: consequências sobre o seu <i>status</i> de evidência do sentido de termos dos acordos de dupla tributação .....	458
5.4.1. Exemplo: A relevância de observações aos Comentários à CM-OCDE para os tribunais da Espanha .....	461
5.4.2. Exemplo: A relevância de observações aos Comentários à CM-OCDE em decisões do CARF .....	461



5.5. A natureza jurídica dos Comentários à CM-OCDE perante um Estado não membro e que não o adota integralmente em seus acordos de dupla tributação: Brasil .....	463
5.5.1. Exemplo: A relevância dos Comentários da OCDE em tribunais brasileiros .....	465
5.6. Critérios funcionais: a promoção do efeito útil e da interpretação harmônica pelos Comentários à CM-OCDE.....	466
5.6.1. Exemplo: A consideração dos Comentários à CM-OCDE pelos tribunais ingleses como forma de promover o efeito útil e a interpretação harmônica das convenções fiscais.....	469
5.7. O critério material: a plausibilidade dos Comentários à CM-OCDE.....	469
5.8. Revisões nos Comentários à CM-OCDE e a sua influência na construção de sentido dos termos dos acordos de dupla tributação.....	472
5.8.1. A política de revisões frequentes dos Comentários à CM-OCDE.....	472
5.8.1.1. Exemplo: nem todos os Comentários à CM-OCDE são constantemente revisados .....	474
5.8.2. A perda de credibilidade dos Comentários em função de suas constantes revisões .....	475
5.8.2.1. Revisão dos Comentários à CM-OCDE para amplificar interpretações que desde sempre seriam possíveis a partir do texto dos acordos de dupla tributação .....	476
5.8.2.1.1. Exemplo: revisões amplificadoras de interpretações desde sempre possíveis .....	477
5.8.2.2. Revisão dos Comentários à CM-OCDE para o preenchimento de lacunas dos acordos de dupla tributação .....	478
5.8.2.2.1. Exemplo: revisões dos Comentários à CM-OCDE para o preenchimento de lacunas no art. 17 dos acordos de bitributação .....	480
5.8.2.3. Revisão dos Comentários à CM-OCDE para a reversão de posições anteriores do CAF-OCDE .....	480
5.8.2.3.1. Exemplo: revisões dos Comentários à CM-OCDE para a reversão de posições sobre o art. 15 dos acordos de bitributação .....	482
5.8.2.3.2. Exemplo: outras revisões dos Comentários à CM-OCDE para a reversão de posições nos acordos de bitributação .....	483

5.8.2.3.3. Exemplo: Decisões do CARF e a reversão de posições nos Comentários à CM-OCDE .....	484
5.8.2.4. Revisão dos Comentários à CM-OCDE para alinhamento às novas práticas dos Estados.....	485
6. Trabalhos preparatórios como evidências sob o escopo do contexto extrínseco dos acordos de dupla tributação.....	486
6.1. A identificação de trabalhos preparatórios dos acordos de dupla tributação.....	487
6.2. A eficácia jurídica de trabalhos preparatórios dos acordos de dupla tributação.....	488
6.3. Critérios funcionais de reconhecimento de trabalhos preparatórios dos acordos de dupla tributação .....	492
6.4. Critérios materiais de reconhecimento de trabalhos preparatórios dos acordos de dupla tributação .....	492
7. Atos Unilaterais quanto à Intenção dos Estados Contratantes Relacionados à Celebração do Acordo para Evitar a Dupla Tributação .....	493
7.1. Os efeitos jurídicos dos atos unilaterais dos Estados conforme as Cortes Internacionais.....	494
7.2. Os atos unilaterais dos Estados contratantes como expressão do Direito Tributário internacional .....	495
7.3. Exposições de motivos, memorandos e “ <i>technical explanations</i> ” utilizados pelo Poder Legislativo no processo de ratificação do acordo de dupla tributação.....	498
7.3.1. Exemplo: o recurso a materiais unilaterais por tribunais norte-americanos .....	500
7.3.2. Exemplo: o recurso a materiais unilaterais por tribunais canadenses.....	503
7.3.3. Exemplo: o recurso a materiais unilaterais por tribunais australianos .....	503
7.4. Testemunho pessoal dos negociadores .....	504
7.4.1. Exemplo: a importância do testemunho dos negociadores para os tribunais norte-americanos.....	505
7.5. Atos normativos das autoridades administrativas .....	505
8. Circunstâncias relacionadas à conclusão do acordo de dupla tributação como evidências do sentido de seus termos.....	506
8.1. Circunstâncias fáticas ocorridas no período das negociações e da celebração do acordo de dupla tributação .....	507
8.1.1. Exemplo: Os tribunais ingleses e a consideração de circunstâncias fáticas ocorridas no período das	

negociações da convenção fiscal .....	508
8.1.2. Exemplo: Os tribunais canadenses e a consideração de circunstâncias fáticas ocorridas no período das negociações da convenção fiscal .....	509
8.1.3. Exemplo: Os tribunais australianos e a consideração de circunstâncias fáticas ocorridas no período das negociações da convenção fiscal .....	509
8.2. Acordos de dupla tributação anteriormente celebrados entre os mesmos Estados.....	510
8.2.1. Exemplo: A análise do texto original para a compreensão do texto do acordo modificado por protocolo .....	511
8.3. O Direito doméstico dos Estados contratantes no momento da celebração da convenção fiscal.....	511
8.3.1. Exemplo: Os tribunais canadenses e a consideração do Direito doméstico dos Estados contratantes no momento da celebração da convenção fiscal.....	513
8.3.2. Exemplo: Os tribunais norte-americanos e a consideração do Direito doméstico dos Estados contratantes no momento da celebração da convenção fiscal.....	515
8.4. A origem histórica do termo utilizado no acordo de dupla tributação .....	515
8.4.1. Exemplo: A origem do termo “beneficiário efetivo” (“ <i>beneficial owner</i> ”).....	517
8.4.2. Exemplo: a distinção entre sistemas jurídicos de tradição no <i>common law</i> e no <i>civil law</i> .....	518
8.4.3. Exemplo: O termo “ <i>enterprise</i> ” na CM-OCDE.....	519
8.5. A participação de um ou de ambos os Estados contratantes em grupos econômicos .....	519
8.6. A celebração de acordos entre países industrializados e países em desenvolvimento.....	520
8.7. A política adotada por parte dos Estados contratantes em relação aos acordos de dupla tributação.....	521
8.8. O idioma no qual as negociações foram conduzidas .....	522

## CONCLUSÕES, 523

## APÊNDICES, 541

Apêndice 01.....	541
------------------	-----

1. O “art. 3(2)” nos variados modelos de convenções fiscais.....	541
2. O “art. 3(2)” nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.....	544
Apêndice 02.....	550
1. “Caso Alubar”.....	550
2. “Caso BBA”.....	551
3. “Caso Air France”.....	553
4. “Caso Copesul”.....	554
5. “Caso Falcão”.....	556
6. “Caso Petrobras”.....	557
Apêndice 03.....	559
1. Austrália.....	559
1.1. “Caso Thiel”.....	559
1.2. “Caso Lamesa”.....	560
1.3. “Caso McDermott”.....	562
2. Canadá.....	564
2.1. “Caso Saunders”.....	564
2.2. “Caso Ezra”.....	565
2.3. “Caso Cruikshank”.....	566
2.4. “Caso Melford”.....	567
2.5. “Caso Gladden”.....	569
2.6. “Caso Crown Forest”.....	571
2.7. “Caso Beame”.....	572
2.8. Caso Pacific Network.....	573
3. Espanha.....	576
3.1. “Caso Halcón”.....	576
3.2. “Caso U2”.....	577
3.3. “Caso Barcelona”.....	579
3.4. “Caso Televisió de Catalunya”.....	581
4. Estados Unidos da América (EUA).....	582
4.1. “Caso Maximov”.....	582
4.2. “Caso Johansson”.....	583
4.3. “Caso Great-West”.....	585
4.4. “Caso Stuart”.....	588
5. México.....	589
5.1. “Caso Intercontinental”.....	589
6. Reino Unido.....	591
6.1. “Caso Lord Strathalmond”.....	591
6.2. “Caso Ostime”.....	593

6.3. “Caso Exxon” .....	594
6.4. “Caso Vas”.....	595
6.5. “Caso Sportsman” .....	596
6.6. “Caso Banco do Brasil/Commerzbank” .....	597
6.7. “Caso Squirrell”.....	599
6.8. “Caso Tomislav” .....	600

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, 603