

## Ramon Tomazela Santos

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws* (LL.M.) em tributação internacional na Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien – WU), Áustria. Professor do mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e de outros cursos de pós-graduação. Advogado em São Paulo.

---

---

# A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação

---

---

Série Doutrina Tributária Vol. XLI



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2021

© Ramon Tomazela Santos

Todos os direitos desta edição reservados.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
 Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72  
 CEP 01318-902 – São Paulo – Fone/Fax: (11) 3105-8206  
*e-mail:* ibdt@ibdt.org.br *site:* www.ibdt.org.br

*Diretoria*

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira

Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri

Diretor Administrativo: João Francisco Bianco

Diretor Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira

Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti e Luís Flávio Neto

*Conselho Deliberativo:* Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, Humberto Bergmann Ávila, José Maria Arruda de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Martha Toribio Leão, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira e Victor Borges Polizelli

*Conselho Editorial Nacional:* Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
 (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

SANTOS, Ramon Tomazela

S288d A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. – São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrina Tributária, 41).

528 p. ; 14 x 21 cm.

ISBN 978-65-86252-35-4

1. Direito Tributário 2. Dupla Tributação 3. Acordos de Bitributação 4. Brasil  
 I. Ramon Tomazela Santos II. IBDT III. Título.

DORIS 341.39103

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Direito Tributário : Brasil
2. Dupla Tributação : Brasil
3. Acordos de Bitributação : Brasil

## Sumário

<b>Agradecimentos</b> .....	7
<b>Abreviações</b> .....	9
<b>Lista de figuras</b> .....	11
<b>Prefácio</b> .....	17

### Introdução

1. Objeto .....	29
2. Justificativa .....	32
3. A contribuição original à ciência jurídica .....	34
4. Esclarecimento em relação aos casos apresentados .....	36
5. A estrutura do trabalho.....	38

### Capítulo 1

#### O Dogma da Dupla Tributação Jurídica da Renda

1.1. Introdução .....	41
1.2. O concurso de pretensões tributárias.....	42
1.3. A distinção entre dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica da renda .....	47
1.4. O dogma da dupla tributação jurídica da renda .....	67
1.5. A origem histórica do dogma da dupla tributação jurídica da renda.....	77
1.5.1. Os primeiros acordos de dupla tributação.....	78
1.5.2. A fase da Liga das Nações.....	83
1.5.3. <i>Report on Double Taxation</i> de 1923.....	85
1.5.4. <i>Report on Double Taxation and Tax Evasion</i> de 1925	88
1.5.5. As Convenções Modelo do México e de Londres de 1943 .....	99
1.5.6. A fase da OEEC .....	107
1.5.7. A fase da OCDE.....	115

1.6. A relativização do dogma da dupla tributação jurídica da renda .....	117
1.6.1. A relativização do critério da identidade do sujeito passivo .....	118
1.6.2. A relativização do critério da identidade do imposto .....	134
1.6.3. A relativização do critério da identidade do objeto .....	140
1.6.4. A relativização do critério da identidade do período-base .....	142
1.7. A dupla não tributação e a incoerência da OCDE .....	146
1.8. O dogma da dupla tributação jurídica e o art. 9º da CM OCDE .....	150
1.9. Conclusões do capítulo .....	152

## Capítulo 2

### **A Interpretação dos Acordos de Bitributação e a Relevância do Dogma da Dupla Tributação Jurídica**

2.1. Introdução .....	155
2.2. A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados .....	156
2.3. O voluntarismo <i>versus</i> o objetivismo na Conferência de Viena .....	160
2.4. As regras de interpretação na CVDT .....	163
2.4.1. O sentido comum dos termos (art. 31 da CVDT) .....	163
2.4.2. O contexto na CVDT .....	170
2.4.3. O objetivo e a finalidade .....	179
2.4.4. O sentido especial dos termos .....	192
2.4.5. Os meios suplementares de interpretação .....	195
2.5. A irrelevância da existência de dupla tributação da renda para a aplicação dos acordos de bitributação .....	199
2.6. A relevância dos Comentários à CM OCDE .....	207
2.6.1. Os Comentários à CM OCDE como <i>sentido comum</i> dos termos utilizados no acordo de bitributação – art. 31(1) da CVDT .....	212

2.6.2. Os Comentários à CM OCDE como <i>sentido especial</i> dos termos utilizados no acordo de bitributação art. 31(1) da CVDT .....	215
2.6.3. Os Comentários à CM OCDE como contexto do acordo de bitributação – art. 31(2) e (3) da CVDT .....	217
2.6.4. Os Comentários à CM OCDE como meios suplementares de interpretação art. 32 da CVDT ....	223
2.6.5. Os Comentários à CM OCDE como materiais vinculantes por aquiescência ( <i>acquiescence</i> ) ou por preclusão ( <i>estoppel</i> ) .....	227
2.6.6. Comentários à CM OCDE como material de peso equivalente à opinião de um especialista em tributação internacional.....	232
2.7. A posição adotada neste estudo a respeito da relevância dos Comentários à CM OCDE.....	234
2.8. A relevância que deve ser atribuída às passagens dos Comentários à CM OCDE que concretizam o dogma da dupla tributação jurídica da renda .....	240
2.8.1. O dogma da dupla tributação jurídica da renda na introdução aos Comentários à CM OCDE.....	244
2.8.2. O dogma da dupla tributação jurídica da renda nos §§ 1º a 3º dos Comentários ao art. 23 da CM OCDE .....	255
2.9. Conclusões do capítulo.....	260

### Capítulo 3

#### **Dupla Tributação Econômica e as Regras Distributivas da CM OCDE**

3.1. Introdução .....	263
3.2. Art. 6º: rendimentos de bens imóveis .....	264
3.3. Art. 7º: lucros das empresas .....	277
3.4. Art. 8º: transporte marítimo, fluvial e aéreo .....	291
3.5. Art. 10: dividendos .....	298
3.6. Art. 11: juros .....	307

3.7. Art. 12: <i>royalties</i> .....	314
3.8. Art. 13: ganhos de capital.....	328
3.9. Art. 14: rendimentos de profissões independentes.....	332
3.10. Art. 15: rendimentos de profissões dependentes.....	338
3.11. Art. 16: remuneração de diretores .....	347
3.12. Art. 17: artistas e desportistas.....	353
3.13. Art. 18: pensões .....	365
3.14. Art. 19: funções públicas .....	372
3.15. Art. 20: estudantes.....	376
3.16. Art. 21: outros rendimentos.....	382
3.17. Conclusões do capítulo.....	389

#### Capítulo 4

### Dupla Tributação Econômica e as Cláusulas Especiais da CM OCDE

4.1. Introdução .....	391
4.2. Art. 9º: empresas associadas.....	393
4.3. Art. 23: métodos para eliminar a dupla tributação.....	403
4.4. Art. 24: não discriminação .....	433
4.5. Art. 25: procedimento amigável.....	442
4.6. Art. 1(3): cláusula de salvaguarda ( <i>saving clause</i> ).....	450
4.7. Conclusões do capítulo.....	458
<b>Conclusão</b> .....	461
<b>Referências</b> .....	471
<b>Relatórios</b> .....	517
<b>Casos citados</b> .....	523