

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	7
PREFÁCIO	9
APRESENTAÇÃO	11
INTRODUÇÃO	27
1. A pessoa física nos tratados.....	30
2. A questão da isonomia.....	31
I – CONSIDERAÇÕES PROPEDÊNTICAS.....	33
1. Delimitação do objeto	33
2. Alguns termos utilizados.....	34
3. Metodologia empregada.....	36
II – BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL	39
1. Escorso histórico.....	39
2. Aspectos constitucionais.....	40
3. O Código Tributário Nacional.....	41
4. Regime aplicável ao residente no Brasil	43

4.1	Compensação do imposto pago no exterior	45
5.	Regime aplicável ao residente no exterior	47

III – INTERPRETAÇÃO E QUALIFICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL..... 49

1.	Relevância do tema.....	49
2.	Diferença entre interpretação e qualificação.....	51
2.1	Interpretação	51
2.2	Qualificação.....	53
2.3	Diferença entre interpretação e qualificação.....	55
3.	Interpretação dos Acordos de Bitributação.....	56
3.1	A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados	57
3.1.1	Aplicabilidade aos acordos de bitributação.....	57
3.1.2	Aplicabilidade a países que ainda não a ratificaram.....	58
3.1.3	Suas regras sobre interpretação.....	59
3.2	O art. 3 (2) da Convenção Modelo da OCDE.....	67
3.2.1	Origem histórica	68
3.2.2	Cláusula geral de interpretação dos acordos de bitributação.....	69
3.2.3	Relação com a Convenção de Viena.....	71
3.2.4	A expressão “termos não definidos”.....	71
3.2.5	Extensão do reenvio ao direito interno: lei do imposto <i>versus</i> outras normas tributárias ou não	72
3.2.6	O contexto requer outra solução	78
3.2.7	Interpretação estática <i>versus</i> dinâmica.....	83
3.2.8	Referência a outros acordos de bitributação firmados pelo país (<i>parallel treaties</i>).....	86
3.2.9	Referência a decisões estrangeiras.....	88
3.3	Os comentários oficiais à Convenção Modelo da OCDE.....	89
3.3.1	Valor para estados membros.....	90
3.3.2	Valor para estados não membros	94
3.3.3	Lugar na Convenção de Viena.....	96
3.3.4	Atuais <i>versus</i> da época da assinatura do acordo de bitributação.....	98
3.3.5	Observações e reservas dos estados membros e não membros	100
3.3.6	Uso pelo fisco brasileiro.....	102
3.4	Procedimento amigável.....	103

3.5 Arbitragem internacional.....	105
3.6 Corte internacional tributária	106
4. Qualificação no direito tributário internacional.....	107
4.1 Qualificação pela <i>lex fori</i>	107
4.2 Qualificação pelo estado da fonte	109
4.3 Qualificação autônoma	113
4.4 “Novo enfoque” da qualificação pelo estado da fonte.....	115
4.5 Nossa posição.....	121

IV – PROFISSÕES INDEPENDENTES (ARTIGO 14)..... 123

1. Considerações gerais.....	123
2. Regime então previsto na Convenção Modelo da OCDE	125
2.1 Abrangência do dispositivo	126
2.1.1 Caráter exemplificativo da lista	129
2.1.2 Base fixa	129
2.1.2.1 Base fixa e o princípio da força de atração.....	133
3. Resumo dos comentários da OCDE	134
4. Outros modelos	135
4.1 Modelo da ONU.....	135
4.2 Modelo dos EUA.....	136
5. Modo de apresentação nos tratados firmados pelo Brasil	137
5.1 Aplicabilidade do dispositivo a pessoas jurídicas	138
5.2 Pessoa física como fonte pagadora.....	140
6. Direito comparado.....	140
6.1 Espanha	140
6.2 Alemanha	141
6.3 França.....	142
6.4 Portugal	142
6.5 Canadá.....	143
6.6 Estados Unidos	143
6.7 Áustria.....	144
7. Legislação e jurisprudência brasileiras	144
7.1 Jurisprudência	145

V – RENDA DO TRABALHO (ARTIGO 15)..... 147

1. Regra geral de tributação (artigo 15 [1]).....	148
1.1 Indefinição da expressão “salários, vantagens e outras remunerações similares”.....	151

1.2	Estado competente para a tributação	156
1.3	A questão dos benefícios indiretos (<i>fringe benefits</i>)	158
1.4	Opções de compra de ações (<i>stock options</i>)	161
1.5	O caso dos trabalhadores de fronteira	163
2.	Empregos ou trabalhos de curta duração (artigo 15 [2])	166
2.1	Período não superior a 183 dias (artigo 15 [2], a)	167
2.2	O empregador não seja residente no estado de realização do emprego (artigo 15 [2], [b])	175
2.3	A remuneração não provenha de um estabelecimento permanente do empregador no estado de realização do emprego (artigo 15[2], [c])	178
2.4	A questão do <i>international hiring-out of labor</i>	180
2.5	Professores e pesquisadores	183
3.	Empregos a bordo de navios e aeronaves em tráfego internacional (artigo 15 [3])	187
4.	Necessidade de reenvio ao direito interno brasileiro	191
4.1	Direito interno	193
4.1.1	A relação de emprego	193
4.1.1.1	Empregador	193
4.1.1.2	Empregado	194
4.1.1.3	Contrato de trabalho	195
4.1.2	Outras figuras correlatas	198
4.1.2.1	Trabalhador autônomo	198
4.1.2.2	Diretor de empresa	198
4.1.2.3	Contrato de estágio	199
4.1.2.4	Cooperativa de trabalho	200
4.1.2.5	Trabalhador avulso	200
4.1.2.6	Servidor público	200
4.1.3	Conclusão parcial: quem recebe “salário, ordenados e outras remunerações similares” no direito interno brasileiro?	201
4.1.4	Salário e remuneração	202
4.1.5	Parcelas da remuneração	205
4.1.5.1	Gratificações	205
4.1.5.2	Prêmios	206
4.1.5.3	Diárias para viagem	206
4.1.5.4	Ajudas de custo	207
4.1.5.5	Abonos	207
4.1.5.6	Comissões sobre vendas	208

4.1.6	Outros direitos ou benefícios trabalhistas	209
4.1.6.1	Décimo terceiro salário	209
4.1.6.2	Férias e respectivo adicional de um terço.....	209
4.1.6.3	Aviso prévio.....	210
4.1.6.4	Salário-família	210
4.1.6.5	FGTS	210
4.1.6.6	Multa pela rescisão sem justa causa (40% sobre o FGTS)	212
4.1.6.7	Outros adicionais (insalubridade, periculosidade, noturno e hora extra)	212
4.1.7	Benefícios indiretos (<i>fringe benefits</i>)	213
4.1.8	Participação nos lucros ou resultados – PLR	215
4.2	Pronunciamentos da Organização Internacional do Trabalho – OIT	218

VI – REMUNERAÇÃO DE DIRETORES (ARTIGO 16)..... 219

1.	Regime previsto na Convenção Modelo da OCDE	219
1.1	Prevalência sobre o artigo 15 da Convenção Modelo da OCDE	222
1.2	Cumulação de atividades	223
1.3	Cargo exercido por pessoa jurídica	223
2.	Resumo dos comentários da OCDE	224
2.1	Reservas de Estados Membros da OCDE.....	225
2.2	Posição de Estados não membros da OCDE.....	226
3.	Outros modelos	226
3.1	Modelo da ONU.....	226
3.2	Modelo dos EUA.....	227
4.	Modo de apresentação nos tratados firmados pelo Brasil	227
5.	Direito comparado.....	228
5.1	Países Baixos	229
5.2	Espanha	229
5.3	Alemanha	230
5.4	Estados Unidos	230
5.5	Itália.....	231
6.	Legislação brasileira pertinente	231
6.1	A diretoria	232
6.1.1	Participação dos diretores nos lucros da empresa.....	233
6.1.2	Diretor <i>versus</i> gerente.....	233
6.2	O conselho de administração.....	234
6.3	O conselho fiscal.....	234

6.4	Outros conselhos.....	234
6.5	Conclusão parcial: âmbito de aplicação do artigo 16 no direito brasileiro.....	235
VII – ARTISTAS E ESPORTISTAS (ARTIGO 17)		237
1.	Origem histórica	238
2.	Regime previsto na Convenção Modelo da OCDE	239
2.1	Relação com outros artigos da Convenção Modelo da OCDE	241
2.2	Conceito de “artista” e “esportista”	244
2.3	Patrocínio e propaganda.....	246
2.4	Agentes e empresários	247
2.5	Cumulação de atividades.....	247
2.6	Tratamento anti-isonômico?	248
2.7	Aplicabilidade do artigo 17 às pessoas jurídicas	250
2.7.1	“Rent-a-star” ou “artiste company”	251
2.7.2	Novo enfoque da OCDE (aplicação do artigo 17 a todas as pessoas jurídicas)	254
2.7.3	Situações triangulares	257
3.	Resumo dos comentários da OCDE	258
3.1	Observações e reservas de Estados membros da OCDE	262
3.2	Posição de Estados não membros da OCDE.....	263
4.	Outros modelos (ONU e EUA).....	263
5.	Modo de apresentação nos tratados firmados pelo Brasil	264
5.1	Primeiro grupo de tratados brasileiros.....	265
5.2	Segundo grupo de tratados brasileiros.....	266
5.3	Terceiro grupo de tratados brasileiros.....	268
6.	Direito comparado.....	269
6.1	Alemanha	269
6.2	Áustria.....	270
6.3	Espanha	271
6.4	França.....	271
6.5	Trabalhadores de fronteira.....	271
6.6	Intercâmbio cultural, subsídios governamentais e entidades sem fins lucrativos.....	272
6.7	Sobre o artigo 17 (2)	273
6.7.1	Jurisprudência estrangeira.....	273
6.7.1.1	Canadá.....	274
6.7.1.2	Espanha	274

6.7.1.3	Finlândia	275
6.7.1.4	Países Baixos.....	275
6.7.1.5	Reino Unido.....	275
6.7.2	Tratados estrangeiros	277
7.	Legislação e jurisprudência brasileiras	279
7.1	Artigo 129 da Lei n. 11.196/05	280
7.1.1	Vigência do dispositivo e o “Caso Felipão” (Luiz Felipe Scolari).....	282
7.2	O caso “Falcão”	283
VIII – APOSENTADORIA (ARTIGO 18)		287
1.	Regime previsto na Convenção Modelo da OCDE	287
1.1	Conceito não definido	290
1.1.1	Pagamentos efetuados na rescisão do contrato de trabalho.....	293
1.1.2	Periodicidade.....	294
1.1.3	Aposentadorias pagas pelo regime público de previdência.....	296
1.2	Regime tributário	297
1.3	Os comentários da OCDE.....	298
1.4	Contribuições a planos de previdência localizados no exterior.....	299
1.5	Casos práticos.....	305
2.	Direito interno.....	306
2.1	Conceito de pensão.....	307
2.2	Os benefícios previdenciários na legislação brasileira	309
2.3	“Outras remunerações similares” à pensão.....	311
2.4	Aposentadoria “pública”	313
2.4.1	Servidores públicos	313
2.4.2	Trabalhadores da iniciativa privada.....	314
2.5	Planos de previdência privada	314
2.6	Pensão alimentícia.....	316
IX – REMUNERAÇÕES E APOSENTADORIAS PAGAS PELO GOVERNO (ARTIGO 19)		319
1.	Regime previsto na Convenção Modelo da OCDE	320
1.1	Rendimentos do trabalho em favor do estado (parágrafo 1º).....	321
1.1.1	Regra geral.....	321
1.1.2	Exceção	324
1.1.3	O caso dos funcionários de organizações internacionais	325

1.2	Pensões públicas (parágrafo 2º)	328
1.2.1	Regra geral.....	328
1.2.1.1	Fundos públicos	330
1.2.2	Exceção	332
1.3	Exploração de atividade econômica pelo Estado (parágrafo 3º).....	332
2.	Resumo dos comentários da OCDE	334
2.1	Observações e reservas de Estados membros da OCDE	336
3.	Outros modelos	337
3.1	Modelo da ONU.....	337
3.2	Modelo dos EUA.....	337
3.2.1	Versão anterior (1996).....	337
3.2.2	Versão atual (2006).....	338
4.	Modo de apresentação nos tratados firmados pelo Brasil	338
4.1	Aspectos gerais.....	338
4.2	O caso do Tratado Brasil-França	341
4.3	Exercício de “função pública”	343
4.4	Exploração de atividade econômica (parágrafo 3º)	344
4.4.1	Relevância da indicação expressa dos artigos excetuados pelo parágrafo 3º	344
5.	Direito comparado.....	345
5.1	Sobre rendimentos do trabalho em favor do estado (artigo 19, § 1º)	346
5.1.1	Estados Unidos.....	346
5.1.2	Irlanda	346
5.1.3	Alemanha.....	346
5.1.4	Espanha.....	347
5.1.5	Portugal.....	347
5.1.6	União Europeia.....	348
5.1.7	O caso dos funcionários de organizações internacionais	348
5.2	Sobre pensões públicas (artigo 19, § 2º): a experiência alemã	349
5.3	Nacionalização ou privatização de empregador ou fundo	351
5.4	Exploração de atividade econômica pelo Estado (artigo 19, § 3º)	351
5.4.1	Alemanha.....	351
5.4.2	Estados Unidos.....	353
5.4.3	Portugal.....	354
6.	Legislação e Jurisprudência brasileiras.....	354
6.1	Sobre trabalho em favor do estado.....	354
6.1.1	Agentes públicos na legislação brasileira	354

6.1.2	Autarquias e fundações públicas.....	356
6.1.3	Partidos políticos	358
6.1.4	Função pública	358
6.1.4.1	Particulares em colaboração com o Poder Público	361
6.1.5	Funcionários de organizações internacionais	362
6.2	Sobre pensões e aposentadorias concedidas pelo estado	368
6.2.1	Regime Jurídico Único dos servidores públicos federais civis	369
6.2.2	Servidores em comissão, temporários ou titulares de emprego público	370
6.3	Sobre exploração de atividade econômica pelo estado.....	371

X – ESTUDANTES (ARTIGO 20)..... 375

1.	Origem histórica	375
2.	Regime previsto na Convenção Modelo da OCDE	376
2.1	Os cinco requisitos para sua aplicação (e isenção no estado de permanência).....	378
2.1.1	Beneficiários (conceito de estudantes e aprendizes).....	379
2.1.2	Residência atual ou anterior no outro estado signatário do tratado	380
2.1.3	O único propósito da estada no exterior.....	382
2.1.3.1	Perda retroativa do benefício?	384
2.1.4	O propósito dos pagamentos.....	385
2.1.5	Fonte externa ao estado onde as atividades são realizadas	385
2.2	Relação com outros dispositivos	386
2.2.1	Relação com o artigo 1º.....	386
2.2.2	Relação com o artigo 21	387
3.	Resumo dos comentários da OCDE	388
3.1	Posição de estados não membros da OCDE	388
4.	Outros Modelos	389
4.1	Convenção Modelo da ONU.....	389
4.2	Convenção Modelo dos Estados Unidos.....	391
4.3	Convenção Modelo dos Países Baixos (Holanda).....	392
4.4	Modelo asiático.....	392
5.	Modo de apresentação nos tratados firmados pelo Brasil	393
5.1	Primeiro grupo de tratados brasileiros.....	393
5.2	Segundo grupo de tratados brasileiros.....	395
5.3	Terceiro grupo de tratados brasileiros.....	395

5.4	Quarto grupo de tratados brasileiros.....	396
5.5	Tratados com o Japão, a Finlândia e Portugal	396
6.	Direito comparado.....	398
6.1	Tratados estrangeiros	398
6.1.1	Estados Unidos.....	398
6.1.2	Reino Unido	400
6.1.3	Alemanha.....	402
6.1.4	Espanha.....	405
6.1.5	Itália	405
6.1.6	Portugal.....	406
6.1.7	Tratados sul-americanos.....	407
6.1.8	Tratados multilaterais.....	408
6.1.8.1	Pacto Andino.....	408
6.1.8.2	Conselho da Unidade Econômica Árabe	408
6.1.8.3	Comunidade Caribenha (CARICOM).....	409
6.1.8.4	Demais tratados multilaterais	409
6.2	Jurisprudência de cortes estrangeiras	410
6.2.1	Estados Unidos.....	410
6.2.2	Países Baixos (relação com artigo 21)	411
6.2.3	Canadá	412
7.	Legislação brasileira pertinente	412
7.1	Estudantes.....	412
7.2	Aprendizes	413

XI – MEMBROS DE MISSÕES DIPLOMÁTICAS E POSTOS CONSULARES (ARTIGO 28)..... 415

1.	Regime previsto na Convenção Modelo da OCDE	415
2.	Direito comparado.....	419
3.	Legislação e jurisprudência brasileiras	419

XII – A GRANDE QUESTÃO: JURIDICIDADE DO REGIME APLICÁVEL AOS RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO..... 421

1.	Síntese dos diferentes regimes jurídicos aplicáveis aos rendimentos de pessoa física	421
1.1	Regimes jurídicos existentes na Convenção Modelo da OCDE	421
1.2	Regimes jurídicos existentes nos acordos de bitributação brasileiros.....	421
1.3	Possíveis motivos da existência de diferentes regimes.....	426

2. Princípios constitucionais relacionados.....	427
2.1 Princípio da praticabilidade	428
2.2 Princípio da isonomia.....	430
2.2.1 Formulação geral.....	430
2.2.1.1 Discriminação reversa	432
2.2.2 Isonomia no Direito Tributário	433
2.2.2.1 O princípio da capacidade contributiva	437
2.2.2.2 Proibição de distinção em razão de atividade profissional.....	439
2.2.2.3 Princípio da não discriminação.....	442
2.2.3 Isonomia nos acordos de bitributação	445
2.2.3.1 Isonomia entre um contribuinte sujeito a um tratado e outro não sujeito a tratado.....	448
2.2.3.2 Isonomia entre contribuintes sujeitos a diferentes tratados.....	448
2.2.3.3 Isonomia entre contribuintes sujeitos a um mesmo tratado	451
3. O regime jurídico aplicável às pessoas físicas nos acordos de bitributação é compatível com o princípio da isonomia?.....	452
3.1 Os regimes aplicáveis são realmente distintos?	453
3.2 Os contribuintes estão em situação equivalente?	456
3.2.1 O caso dos artistas e esportistas (artigo 17).....	456
3.2.2 O caso do trabalho e aposentadoria governamental (artigo 19)	459
3.2.3 Autônomos (artigo 14) e diretores de empresas (artigo 16)....	461
3.2.4 O caso dos estudantes (artigo 20).....	462
3.3 O combate à dupla tributação é justificativa extrafiscal à quebra da isonomia?	463
XIII – CONCLUSÕES	465
REFERÊNCIAS.....	467