

# TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. UM ESTUDO DE CASO: BRASIL E ISRAEL

Albérico Camelo de Mendonça<sup>1</sup>

## RESUMO:

O artigo trata da Convenção firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda. Essa Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes. Os impostos aos quais se aplica a Convenção são, no caso do Brasil o imposto federal sobre a renda, denominado no instrumento convencional de “imposto brasileiro”. No caso de Israel, os impostos decorrentes da Lei do Imposto de Renda e legislação complementar (inclusive o imposto das sociedades e o imposto sobre ganhos de capital); e os impostos sobre ganhos na alienação da propriedade imobiliária de acordo com a Lei de Tributação Fundiária (valorização, venda, aquisição), são denominados de “imposto israelense”. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a data da assinatura da mesma, seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicar-se-ão as modificações significativas ocorridas em suas respectivas legislações fiscais.

**Palavras chave:** Direito Internacional. Tratados e Convenções Internacionais. Dupla Tributação. Evasão Fiscal. Israel. Brasil. Imposto sobre a Renda.

## ABSTRACT:

The article is about a convention firmed between Brazil's Federative Republic Government and Israel's State Government bound to prevent the double taxation and to avoid the fiscal evasion related to the income tax. The convention is to be applied to residents of one or both contracting states'. The taxes applied to the convention are, in Brazil's case, the federal income tax, named at the conventional instrument as “Brazilian Tax”. In Israel's case, taxes derived from the income tax law and complementary legislation law (including the society tax and the tax on capital profits); and the taxes on alienation of the real state property's profits, according to the agrarian taxation law (valuation, sale, acquisition), are named “Israeli Tax”. The convention also applies to any other equal taxes or substantially similars that would be presented after their signature's day, adding to the above mentioned or in their substitution. The contracting states' competent authorities will communicate the significant modifications occurred in their respective fiscal legislations.

**Key words:** International Public Law. Agreements and international conventions. Double taxation. Fiscal evasion. Israel. Brazil. Income tax.

---

<sup>1</sup> Professor universitário, servidor público federal e mestre em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília.

## SUMÁRIO

1. Introdução
2. Contexto histórico no qual foi plasmada a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados
3. O contexto atual
4. A importância dos tratados internacionais em matéria tributária
5. Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e o Estado de Israel para evitar a dupla tributação
  - 5.1. As pessoas destinatárias e o objeto da Convenção
  - 5.2. Métodos empregados nos tratados internacionais para se evitar a dupla tributação
    - 5.2.1. Método de isenção ou sistema de crédito e de compensação
    - 5.2.2. Método de dedução
    - 5.2.3. Métodos previstos na Convenção para eliminar a dupla tributação
  - 5.4. Domicílio fiscal
  - 5.5. Princípio da Não-Discriminação
  - 5.6. Estabelecimento permanente *versus* estabelecimento de fachada
  - 5.7. A tributação dos lucros das empresas inclusive associadas
  - 5.8. A tributação dos dividendos
  - 5.9. Rendimentos Imobiliários
  - 5.10. Lucros de Transporte Marítimo e Aéreo
  - 5.11. Tributação dos juros
  - 5.12. Tributação de Royalties
  - 5.13. Ganhos de Capital
  - 5.14. Serviços Profissionais
    - 5.14.1. Serviços Profissionais Independentes e Dependentes
    - 5.14.2. Remunerações de Direção
    - 5.14.3. Artistas e Desportistas
    - 5.14.4. Funções Públicas
    - 5.14.5. Professores e Pesquisadores
  - 5.15. Anuidades e Pensões
  - 5.16. Estudantes e Aprendizizes
  - 5.17. Outros Rendimentos
  - 5.18. Limitação de Benefícios
  - 5.19. Procedimento Amigável
  - 5.20. Troca de Informações
  - 5.21. Membros de Missões Diplomáticas e Postos Consulares
  - 5.22. Entrada em Vigor da Convenção
  - 5.23. Denúncia
6. Conclusão
7. Referências

## 1. Introdução

Para melhor compreensão do que se propõe analisar, inicia-se conceituando o termo tratado internacional. Evoca-se o conceito utilizado pela Convenção de Viena de 1969<sup>2</sup> que, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, letra “a” dispõe que o tratado internacional é “um acordo internacional, concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Embora óbvio, desse conceito extrai-se que, por ser internacional, o tratado em exame extrapola os limites da nacionalidade, resguardando, todavia, interesses nacionais. Trata-se de um “acordo”, respeitando, portanto, o princípio do livre consentimento dos Estados, não se admitindo qualquer insinuação ou ameaça. O tratado internacional é um acordo formal, motivo pelo qual deve ser escrito. Ao ressaltar que devia ser firmado por Estados, o vetusto conceito excluía a possibilidade de outros entes internacionais participarem da relação material tratadista. Contudo, essa postura foi corrigida em 1986, por meio da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais, ou entre as últimas. Agora, organizações como a OIT, a ONU, a OEA podem, também, concluir tratados internacionais entre elas ou com algum ou alguns Estados. É possível que haja um acordo entre países, mas se este não for regido pelo Direito Internacional, não poderá ser denominado de tratado internacional. No

---

<sup>2</sup>Essa é uma Convenção sobre o Direito dos Tratados, cuja vigência internacional ocorreu em 27/1/1980, quando recebeu a assinatura do 35º Estado-parte, completando-se, assim, o *quorum*, mínimo nos termos de seu artigo 84.

mais, não importa que o tratado internacional conste de um instrumento ou mais instrumentos conexos. No caso dos últimos menciona-se os anexos e os protocolos adicionais. Presentes esses elementos, configurado está o tratado internacional.

## **2. Contexto histórico no qual foi plasmada a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados**

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados foi gestada durante e nos anos que se seguiram a Segunda Grande Guerra.

Antes do término da guerra, em novembro de 1943, realizaram-se conferências no Cairo (Egito) e em Teerã (Irã) com a finalidade de prepararem a paz do pós-guerra. Com essa mesma finalidade ocorreu também a Conferência de Yalta, cidade ao sul da então União Soviética, em fevereiro de 1945. Contudo, a conferência mais importante ocorreu em *Postsdam*, Berlim, Alemanha, em julho de 1945.

Nessa conferência estiveram reunidos o Presidente Truman, dos Estados Unidos da América, o Primeiro Ministro Attlee, da Grã-Bretanha e Stalin, Chefe do Governo Soviético. Foram impostas severas restrições à Alemanha, dentre as quais citam-se as seguintes: a divisão do território alemão em quatro regiões de ocupação militar: a norte-americana, a soviética, a inglesa e a francesa; o pagamento de indenização aos países vencedores dos danos causados pela guerra; o desarmamento total da Alemanha e o fechamento de suas indústrias bélicas e a extinção de todos os órgãos e associações nazistas. Operou-se, também, a separação da Áustria, que antes pertencia à Alemanha, obrigando esta

última a entregar os territórios conquistados da Tchecoslováquia e a devolver *Dantezig* à Polônia, bem como reconhecer a divisão da Prússia Oriental entre a Polônia e a União Soviética.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, entabularam-se discussões no sentido de construir um sistema de proteção internacional dos direitos humanos, capaz de responsabilizar os Estados pelas violações por eles cometidas, com a finalidade de se evitar horrores como aqueles perpetrados pelos nazistas. Dessa forma, o mundo passa a vivenciar um período de surgimento de diversas organizações internacionais com o objetivo de promover a cooperação internacional. Destacam-se dentre elas a Organização das Nações Unidas (ONU), criada em 26 de junho de 1945 pela Carta das Nações Unidas, considerada a organização internacional mais importante. Em 1966 criou-se o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos - ICCPR - *International Covenant on Civil and Political Rights*, mas só entrou em vigor em 23 de março de 1976, após as 35 ratificações mínimas exigidas pelo seu art. 49 - 1. Naquele mesmo ano criou-se também o Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais – ICESCR - *International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights* -, tendo também entrado em vigor dez anos após a sua aprovação, em 3 de janeiro de 1976, após conseguir o número mínimo de 35 ratificações necessárias para o início da sua vigência, de acordo com o seu art. 27 - 1. Percebe-se que, com a proliferação de pactos e tratados internacionais, fazia-se necessário um instrumento que estabelecesse normas a serem seguidas pelos Estados convenientes. Foi assim, que veio ao lume a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, em 1969.

Medeiros (1995: 261) ressalta a preocupação de certos Estados, “com o potencial da Convenção de Viena para se converter no instrumento jurídico internacional mais utilizado pelos tribunais internos, o que é inevitável, pois sua finalidade é regulamentar a celebração, vigência, validade, aplicação e interpretação dos tratados”.

### **3. O contexto atual**

Não se vislumbra que a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados atende aos reclamos de uma economia globalizada, inexistindo previsão quanto a possibilidade de tratados internacionais não serem firmados por Estados e Organizações Internacionais, tampouco por empresas e organizações não governamentais (GODOY, 2005: 132). Figura de ponta que surge nesse contexto é o tratado internacional em matéria tributária, cerne do presente trabalho.

### **4. A importância dos tratados internacionais em matéria tributária**

Os Tratados e Convenções internacionais em matéria tributária, mormente os que objetivam evitar a dupla tributação, têm um grande realce no contexto de um mundo globalizado. Hoje se transfere com facilidade o capital de países de elevado percentual tributário, para os de baixa tributação. Ao perder divisas, aqueles países reduzirão a capacidade de investimentos e os salários reais. É óbvio que esse efeito negativo se reflete principalmente nos países pobres e em desenvolvimento do que nos desenvolvidos.

A importância dos tratados internacionais em matéria tributária é ressaltada pela doutrina como se observe em Nogueira (1999: 52):

(...) os tratados e convenções internacionais são particularmente importantes no campo dos chamados Impostos sobre o Comércio Exterior (imposto sobre a importação e exportação) como são exemplos na Europa o caso do Mercado Comum Europeu (tratado de Roma), e entre nós a ALALC, e também para evitar a chamada bitributação internacional, muito freqüente especialmente em relação ao imposto de renda. Neste último caso são feitos para impedir que os cidadãos ou empresas de um país, que tenham domicílio ou sede, propriedades ou negócios em outro, fiquem sujeitos a duplicidades de imposições.

Evitar-se a dupla tributação internacional, mormente no que concerne ao imposto sobre a renda, por meio de Tratados e Convenções internacionais em matéria tributária, é uma posição defendida não somente pela doutrina, mas também pela jurisprudência autóctone, consoante aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO PRESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

- O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados-contratos, e não os tratados-leis.

- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre países.

- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.

- Recurso especial provido. (RESP 426945/PR – 2002/0043098-0. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Relator para o acórdão: Ministro

José Delgado. T1. Data do julgamento: 22/6/2004. Publicado no DJ de 25/8/2004, p. 141).

## **5. Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e o Estado de Israel para evitar a dupla tributação**

Em trabalho seminal sobre a dupla tributação internacional Moura Borges (1992: 79-80) pontua que a mesma “[...] resulta das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, em conjugação com critérios diferentes de delimitação da competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, porém entendido diversamente”.

Assim, com o objetivo de se evitar a bi-tributação internacional, o Brasil firmou tratados com a Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Repúblicas Eslovaca e Tcheca e Suécia. Recentemente a Alemanha denunciou o acordo.

Desses tratados destaca-se o firmado entre a República Federativa do Brasil e o Estado de Israel, objeto do presente estudo. Por meio do Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005 promulgou-se a Convenção firmada entre os aludidos Estados, na cidade de Brasília, em 12 de dezembro de 2002. Essa Convenção tem o objetivo de evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal relativa ao imposto sobre a renda, em relação aos dois países.



### **5.1 As pessoas destinatárias da Convenção e os impostos visados**

As pessoas destinatárias da Convenção são as residentes nos Estados Contratantes (art. 1º). Em relação ao Brasil, o imposto visado pela Convenção é o imposto federal sobre a renda, denominado no instrumento convencional de “imposto brasileiro”. No caso de Israel fazem parte da avença: “I) os impostos decorrentes da Lei do Imposto de Renda e legislação complementar (inclusive o imposto das sociedades e o imposto sobre ganhos de capital); II) os impostos sobre ganhos na alienação da propriedade imobiliária de acordo com a Lei de Tributação ao Fundiária (Valorização, venda, aquisição)”, denominado de “imposto israelense” (Art. 2º). Contudo, de acordo com o seu parágrafo 2º, do artigo 2º, a Convenção aplicar-se-á também “a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a data da assinatura da mesma, seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicar-se-ão as modificações significativas ocorridas em suas respectivas legislações fiscais”.

Para a convenção em exame o termo "nacional" significa: I) qualquer pessoa física que possua a nacionalidade de um Estado Contratante; II) qualquer pessoa jurídica, sociedade de pessoas ou associação constituída em conformidade com a legislação vigente num Estado Contratante.

### **5.2 Métodos empregados nos tratados internacionais para se evitar a dupla tributação**

Para orientar os Estados interessados na confecção de acordos internacionais que têm por objetivo evitar a bitributação, a Organização de

Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE<sup>3</sup> - elaborou um modelo, denominado em inglês de *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Esse modelo apresenta dois métodos que os países podem se utilizar para se evitar a dupla tributação.

#### **5.2.1. Método de isenção ou sistema de crédito e de compensação**

Por este método concede-se isenção de tributação interna que incida sobre circunstâncias e valores tributados em outro Estado contratante.

#### **5.2.2. Método de dedução**

O interessado poderá deduzir de tributos recolhidos em operação anterior, aqueles devidos em operação posterior, mas que possuam idêntico fato gerador.

Geralmente o instrumento convencional prevê os métodos que os Estados Contratantes se utilizarão para eliminar a bi-tributação. É o que ocorre com a Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o Estado de Israel, em análise.

#### **5.2.3. Métodos previstos na Convenção para eliminar a dupla tributação**

Esses métodos estão previstos no artigo 23 da Convenção.

Israel assume o compromisso de eliminar a dupla tributação concedendo “aos seus residentes, como um crédito contra o imposto israelense, o valor correspondente ao imposto brasileiro pago sobre rendimentos originários do

---

<sup>3</sup>A OCDE é uma organização internacional composta de 30 países, com sede em Paris. Seu modelo de cooperação e desenvolvimento econômico foi elaborado para atender os países desenvolvidos, mas é seguido também por outros 70 países não-membros.

Brasil, em um montante não superior ao imposto pagável em Israel sobre tais rendimentos” (parágrafo 1º).

A seu turno, o Brasil se compromete a eliminar a dupla tributação atentando-se para o seguinte:

2. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, possam ser tributados em Israel, o Brasil admitirá, em conformidade com as disposições e observadas as limitações de sua legislação, como uma dedução do imposto sobre os rendimentos desse residente calculado no Brasil, um montante igual ao imposto sobre a renda, pago em Israel. Todavia, tal dedução não excederá a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que possam ser tributados em Israel.

3. Quando, em conformidade com qualquer disposição da presente Convenção, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante estiverem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, todavia, ao calcular o montante do imposto incidente sobre os demais rendimentos de tal residente, levar em conta os rendimentos isentos. (Parágrafos 2º. e 3º.).

#### **5.4 Domicílio fiscal**

O parágrafo 1º do artigo 4º da Convenção em exame esclarece que a expressão ‘residente de um Estado contratante’ significa “qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está sujeita a imposto nesse Estado, em razão de seu domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar, e também inclui tanto esse Estado quanto qualquer subdivisão política ou autoridade local”.

Estatui o parágrafo 2º que se uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada do seguinte modo:

a) essa pessoa será considerada como residente do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ela será considerada como residente do Estado em que tenha uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada como residente do Estado em que permanecer habitualmente;

c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;

d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.

As regras de domicílio previstas na Convenção em tela são completadas pelas disposições do parágrafo 3º, ao estabelecer que quando “uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que estiver situada a sua sede de direção efetiva”.

## 5.5 Princípio da Não-Discriminação

Um dos princípios norteadores dos acordos internacionais é o da “não-discriminação”. Por isso, não poderia esse princípio estar ausente da Convenção em exame. Assim é que o princípio em questão está registrado em seu artigo 24<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Com referência ao Artigo 24 foi acordado no momento da assinatura da Convenção:

Fica entendido que as disposições do parágrafo 5º do Artigo 10 não estão em conflito com as disposições do parágrafo 2º do Artigo 24.

Fica entendido que as disposições da legislação tributária de um Estado Contratante que não permitem que os royalties como definidos no parágrafo 3º do Artigo 12, pagos por um estabelecimento permanente situado nesse Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante que desenvolve uma atividade empresarial no Estado Contratante primeiro mencionado por meio de um estabelecimento permanente, seja dedutível no momento da determinação dos rendimentos tributáveis do estabelecimento permanente acima referido não estão em conflito com as disposições do Artigo 24.

Por ele, os Estados convenientes devem dar o mesmo tratamento aos nacionais (pessoas físicas e jurídicas) que estiverem na mesma situação. O parágrafo 1º disciplina o tratamento das pessoas físicas ao aludir que: “Os nacionais de um Estado Contratante não estarão sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação, ou obrigação com ela conexa, diversa ou mais gravosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem nas mesmas situações, em particular com relação à residência”. Acentua, ainda, o mesmo parágrafo, que esta disposição, não obstante as do artigo 1º, “aplicar-se-á à pessoas que não sejam residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”.

Já o parágrafo 2º regulamenta o tratamento das pessoas jurídicas, nos seguintes termos: “A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será determinada de modo menos favorável nesse outro Estado do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades”. O parágrafo 2º faz, contudo, uma ressalva ao pontuar que tal disposição “não pode ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante quaisquer deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes”.

Também ressalva no parágrafo 3º que “nos casos aos quais se aplicarem as disposições do Artigo 9º, parágrafo 8º do Artigo 11, ou parágrafo 7º do Artigo 12,

---

Fica também entendido que, com respeito ao Artigo 24, as disposições da presente Convenção não impedem um Estado Contratante de aplicar as disposições de sua legislação tributária relativas à subcapitalização.

os juros, *royalties* e outras despesas pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão, para fins de determinação dos lucros tributáveis dessa empresa, dedutíveis nas mesmas condições como se tivessem sido pagos a um residente do primeiro Estado mencionado”.

Por fim, o parágrafo 4º estipula que:

As empresas de um Estado Contratante cujo capital seja, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, detido ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não estarão sujeitas, no primeiro Estado mencionado, a qualquer tributação, ou obrigação com ela conexa, diversa ou mais gravosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas similares do primeiro Estado mencionado, cujo capital seja, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, detido ou controlado por um ou mais residentes de um terceiro Estado.

## **5.6 Estabelecimento permanente *versus* estabelecimento de fachada**

O parágrafo 1º do artigo 5º da Convenção em exame conceitua ‘estabelecimento permanente’ pontuando que essa expressão significa “uma instalação fixa de negócios por meio da qual uma empresa exerça toda ou parte de sua atividade”.

Na expressão ‘estabelecimento permanente, inclui especialmente:

- a) uma sede de direção;
- b) uma filial;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;
- e) uma oficina; e

f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais. (Parágrafo 2º).

Reza o parágrafo 3º que: “Um canteiro de obra ou construção ou instalação ou montagem constituirá um estabelecimento permanente apenas se existir por mais de 9 meses”.

Por outro lado, o parágrafo 4º não considera ‘estabelecimento permanente’:

a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa; b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega; c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa; d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa; e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de desenvolver, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar; e f) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de qualquer combinação das atividades mencionadas nas alíneas “a” a “e”, desde que a atividade geral da instalação fixa de negócios, resultante dessa combinação, tenha caráter preparatório ou auxiliar.

Para combater estabelecimentos “fantasmas” ou de fachada, a Convenção inseriu no artigo 5º o disposto nos parágrafos 6º e 7º que dispõem:

6. Não se considerará que uma empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de aí exercer a sua atividade por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze

de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal de suas atividades.

7. O fato de que uma sociedade residente de um Estado Contratante controle ou seja controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou desenvolva sua atividade nesse outro Estado (quer por intermédio de um estabelecimento permanente quer de outro modo), não será, por si só, suficiente para fazer de qualquer dessas sociedades um estabelecimento permanente da outra.

### **5.7. A tributação dos lucros das empresas inclusive associadas**

A Convenção cuidou dos lucros das empresas em seu artigo 7º, ao explicitar que serão tributados os lucros obtidos por uma empresa de um Estado Contratante, apenas nesse Estado. Exceção é o caso de empresa que “exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente”. (Parágrafo 1º).

Dispõe o parágrafo 2º que “quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente”. Esse parágrafo ressalva as disposições do parágrafo 3º.

Ainda com o objetivo de evitar a dupla tributação, o parágrafo 3º permite a dedução de despesas “que tiverem sido feitas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos



gerais de administração assim incorridos”. Nesse mesmo espírito, o parágrafo 4º aduz que: “Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato da compra de bens ou mercadorias, por esse estabelecimento permanente, para a empresa”.

A tributação de empresas associadas é tratada no artigo 9º. Esse dispositivo estabelece duas situações ao aludir que quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em qualquer dos casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram em virtude de tais condições, poderão ser incluídos nos lucros dessa empresa e como tal tributados.

O parágrafo 4º, do art. 1º estabelece que não se aplicam as disposições dos parágrafos 1º e 2º “se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que pague os dividendos, atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente”. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7º analisado linhas à frente.

## 5.8 A tributação dos dividendos

O parágrafo 3º do artigo 10 da Convenção conceitua o termo "dividendos", aludindo que no contexto desse artigo, “significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, assim como rendimentos de outras participações de capital sujeitos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos de ações pela legislação do Estado em que a sociedade que os distribui é residente”.

Preceitua o parágrafo 1º que os “dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado”, ressalvando que esses dividendos poderão também ser tributados no Estado Contratante em que resida a sociedade que os pague e de acordo com a legislação desse Estado. Nesse caso, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto exigido não poderá exceder: a) a 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo detiver diretamente pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos; b) a 15 por cento do montante bruto dos dividendos nos demais casos. (Parágrafo 2º, alíneas “a” e “b”).

O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que originarem os dividendos.

Uma exceção é feita no parágrafo 6 com relação à seguinte situação hipotética:

Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro

Estado não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado, nem cobrar nenhum imposto a título de tributação dos lucros não distribuídos da sociedade, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Por outro lado, se um residente de um Estado Contratante mantiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, “esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação desse outro Estado Contratante. Tal imposto, porém, não poderá exceder 10 por cento do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros”. É o que prevê o parágrafo 5º do art. 10.

### **5.9. Rendimentos Imobiliários**

Previstos no parágrafo 1º, do artigo 6º da Convenção em estudo, esses rendimentos referem-se àqueles nos quais “um residente de um Estado Contratante obtenha de bens imóveis (inclusive os rendimentos de explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante” e que poderão ser tributados nesse outro Estado. O parágrafo 2º. explica que “a expressão ‘bens imóveis’ terá o significado que lhe for atribuído pela legislação do Estado Contratante em que os bens estiverem situados. A expressão incluirá, em qualquer caso, os acessórios da propriedade imobiliária, o gado e o equipamento utilizados nas explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se aplicam as

disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto de bens imobiliários e os direitos a pagamentos variáveis ou fixos pela exploração ou concessão da exploração de jazidas minerais, fontes e outros recursos naturais; navios e aeronaves não serão considerados bens imóveis”. Aduzem os parágrafos 3º. e 4º. que “o disposto no parágrafo 1º aplicar-se-á aos rendimentos provenientes do uso direto, da locação, ou do uso, sob qualquer outra forma, de bens imóveis” e que “as disposições dos parágrafos 1º e 3º aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes de bens imóveis de uma empresa”.

#### **5.10. Lucros de Transporte Marítimo e Aéreo**

Dispõe o art. 8º da Convenção em exame que os lucros decorrentes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional “serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa”. Por outro lado, estabelece que “se a sede de direção efetiva não estiver situada em nenhum dos Estados Contratantes, esses lucros serão tributáveis apenas no Estado Contratante de que a empresa for residente.” (Parágrafo 1º).

O parágrafo 2º orienta que “se a sede de direção efetiva de uma empresa de transporte marítimo se situar a bordo de um navio considerar-se-á que tal sede está situada no Estado Contratante em que se encontre o porto de registro desse navio, ou, na ausência de porto de registro, no Estado Contratante em que resida a pessoa que explore o navio”.

Aplicação do disposto no parágrafo 1º sofre uma ampliação no 3º, ao abranger também “os lucros provenientes da participação em um ‘pool’, consórcio

ou agência de operação internacional, mas somente à parte dos lucros assim obtidos atribuível à referida participação”.

#### **5.11. Tributação dos juros**

A tributação de juros é tratada no artigo 11 da Convenção. Apenas no parágrafo 4º é conceituado o termo "juros", conforme empregado no citado artigo. No contexto da Convenção juros “significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza, acompanhados ou não de garantias hipotecárias ou de uma cláusula de participação nos lucros do devedor, e, em particular, os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, assim como quaisquer outros rendimentos que a legislação tributária do Estado de que provenham assimile aos rendimentos de importâncias emprestadas”. (Parágrafo 4º)<sup>5</sup>

No que se refere a essa tributação, preceitua o parágrafo 1º que “os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado”. A Convenção faz, contudo, algumas ressalvas. No parágrafo 2º admite que “esses juros poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros”.

---

<sup>5</sup> No momento da assinatura da presente Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, os abaixo-assinados, para isso devidamente autorizados, acordaram as seguintes disposições, que constituem parte integrante da Convenção. Com referência ao Artigo 11, parágrafo 4º:

Fica entendido que os juros pagos como "remuneração sobre o capital próprio" ("remuneração sobre o capital próprio") de acordo com a legislação tributária brasileira são também considerados juros para os fins do parágrafo 4º do Artigo 11.

Outras ressalvas são apresentadas no parágrafo 3º ao destacar que:

3. Não obstante as disposições dos parágrafos 1º e 2º:

a) os juros provenientes de um Estado Contratante e tendo como beneficiários efetivos o Governo do outro Estado Contratante, uma de suas subdivisões políticas, uma autoridade local ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo, subdivisão política, ou autoridade local, serão isentos de imposto no primeiro Estado Contratante, a menos que se aplique a alínea (b);

b) os juros de obrigações, títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante, por uma de suas subdivisões políticas, por uma autoridade local ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva desse Governo, subdivisão política ou autoridade local, somente serão tributáveis nesse Estado.

A não aplicabilidade dos juros é explicitada no parágrafo 5º da seguinte maneira: “As disposições dos parágrafos 1º e 2º não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provenham os juros, atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado e o crédito em relação ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7º”.

Todavia, a alíquota diferenciada, isto é, reduzida, estabelecida no parágrafo 2º “não se aplicará aos juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado Contratante situado em um terceiro Estado”.

Consideram-se juros provenientes de um Estado Contratante “quando o devedor for esse mesmo Estado, uma subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado”. Mas quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento

permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação que dá origem ao pagamento dos juros e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses juros, tais juros serão então considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento permanente estiver situado (Parágrafo 7º).

No caso de existir uma parte excedente dos pagamentos de juros, essa será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, considerando as demais disposições da Convenção *sub examen*.

## **5.12. Tributação de *Royalties***

*Royalty*, no léxico comum, segundo o dicionário Houaiss é a “renda devida a um inventor, autor ou editor pelo uso de suas patentes ou direitos”. É “o pagamento ao seu detentor pelo uso ou exploração de concessões ou direitos, como patentes de invenção, jazidas minerais, propriedade literárias e artísticas, marcas comerciais”.

A própria Convenção no parágrafo 3º de seu artigo 12 fornece o conceito de *royalties* nos seguintes termos:

O termo '*royalties*', conforme empregado no presente Artigo, significa pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pelo uso, ou pelo direito de uso, de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas para transmissão por rádio ou televisão), de qualquer patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, assim como pelo uso, ou pelo direito de uso, de um equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações relativas à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3º, foi acordado no momento da assinatura da Convenção:

Os demais parágrafos do artigo 12 da Convenção em destaque regulam a tributação de '*royalties*' entre o Brasil e Israel, com a finalidade de se evitar a dupla tributação também nessa área. Os parágrafos 1º e 2º estabelecem a regra geral: "Os '*royalties*' provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado". O parágrafo 2º acrescenta que "esses '*royalties*' poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a legislação desse Estado". Ressalta, contudo, que "se o beneficiário efetivo dos '*royalties*' for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder: a) 15 por cento do montante bruto dos '*royalties*' provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio; b) 10 por cento do montante bruto dos '*royalties*' em todos os demais casos".

Regras de exceção são estipuladas no parágrafo 4º: "As disposições dos parágrafos 1º e 2º não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos '*royalties*', residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provenham os '*royalties*' atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, e o direito ou bem gerador dos '*royalties*' estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente". Nesse caso, diz o parágrafo, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7º.

---

Fica entendido que a expressão 'por informação concernente à experiência industrial, comercial ou científica' mencionada no parágrafo 3º, do Artigo 12, inclui os rendimentos originários da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

Todavia, se, de acordo com qualquer Convenção entre o Brasil e um terceiro Estado não situado na América Latina que entre em vigor depois que a presente Convenção esteja em vigor, o Brasil excluir a assistência técnica e os serviços técnicos da definição de royalties, ou concordar com uma alíquota menor, a mesma disposição se aplicará sob a presente Convenção, com efeito, a partir da data em que a Convenção, com o mencionado terceiro Estado, entre em vigor.



Quanto à proveniência dos '*royalties*' parágrafo 5º que eles "serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse mesmo Estado, uma subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado". Ressalva, contudo, que "quando o devedor dos '*royalties*', residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os '*royalties*', e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses '*royalties*', estes serão então considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento permanente estiver situado".

O caso de existir um relacionamento especial entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o parágrafo 6º dispõe que "o montante dos '*royalties*', tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual são pagos, exceder o que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tal relacionamento, as disposições do presente Artigo serão aplicáveis apenas a este último montante". Estabelece, ademais, que nesse caso, "a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições da presente Convenção".

### **5.13. Ganhos de Capital**

A tributação sobre os Ganhos de Capital é disciplinada no artigo 13 da Convenção. Preceitua seu parágrafo 1º que "os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da alienação de bens imóveis, conforme referidos no Artigo 6º, situados no outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse

outro Estado”. Isso significa que a tributação de bens imóveis ocorre na localidade onde estão situados os bens.

Com relação aos “ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da alienação de ações ou outros direitos societários de uma sociedade da qual mais de metade dos ativos consiste, direta ou indiretamente, de propriedades imóveis situadas no outro Estado Contratante” a tributação ocorrerá nesse outro Estado (Parágrafo 2º).

Já o parágrafo 3º disciplina que os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante decorrentes da venda, troca ou outra forma de disposição, direta ou indiretamente, de ações de uma sociedade residente do outro Estado Contratante “poderão ser tributados nesse outro Estado, mas somente se o residente do primeiro Estado mencionado detiver a propriedade, direta ou indiretamente, a qualquer tempo no período de doze meses anterior a tal venda, troca ou outra forma de disposição, de ações dando direito a 10 por cento ou mais do direito de voto na sociedade”. Aduz, todavia, que “o imposto assim cobrado não poderá exceder 15 por cento do montante bruto de tais ganhos”. Esclarece que a expressão ‘detiver a propriedade indiretamente’, conforme usada no parágrafo, “inclui, mas não está limitada, a propriedade por uma pessoa relacionada”.

Quanto aos “ganhos provenientes da alienação de bens móveis que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possua no outro Estado Contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento permanente (isolado ou com o conjunto da empresa)”, determina o parágrafo 4º que, poderão ser tributados nesse outro Estado.

No que tange aos “ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional ou de bens móveis alocados à exploração de tais navios ou aeronaves” o parágrafo 5º prevê que “serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa”. Em relação aos demais “ganhos provenientes da alienação de quaisquer bens diferentes dos mencionados nos parágrafos acima poderão ser tributados em ambos os Estados Contratantes” (Parágrafo 6º).

#### **5.14. Serviços Profissionais**

A tributação de rendimentos de serviços profissionais é disciplinada nos artigos 14, 15, 16, 17, 19 e 20 da Convenção em comento. O conceito de serviços profissionais no âmbito da Convenção é fornecido no parágrafo 2º, do artigo 14, o qual, “abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educacional ou pedagógico, assim como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores”.

##### **5.14.1. Serviços Profissionais Independentes e Dependentes**

Quanto à tributação dos rendimentos de serviços profissionais independentes estatui o parágrafo 1º que tais “rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pela prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas nesse Estado”. Há, contudo uma ressalva. Diz o aludido dispositivo que, “a não ser que a remuneração por tais serviços ou atividades seja paga por um

residente do outro Estado Contratante ou caiba a um estabelecimento permanente aí situado. Nesses casos, os rendimentos poderão ser tributados nesse outro Estado”.

Os serviços profissionais dependentes são disciplinados pelo artigo 15 da seguinte maneira: “Parágrafo 1º: Ressalvadas as disposições dos Artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os salários, ordenados e outras remunerações similares percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego somente serão tributáveis nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for assim exercido, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado”.

Ressalta o parágrafo 2º que:

Não obstante as disposições do parágrafo 1º, as remunerações percebidas por um residente de um Estado Contratante em função de um emprego exercido no outro Estado Contratante serão tributáveis somente no primeiro Estado, mencionado se:

- a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que comece ou termine durante o ano fiscal considerado; e
- b) as remunerações forem pagas por um empregador, ou em nome de um empregador, que não seja residente do outro Estado; e
- c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente que o empregador possua no outro Estado.

3. Não obstante as disposições precedentes do presente Artigo, as remunerações percebidas em razão de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional poderão ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa.

#### **5.14.2. Remunerações de Direção**

Dispõe o artigo 16 que “as remunerações de direção e outras retribuições similares recebidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de

membro da diretoria ou de qualquer conselho de uma sociedade residente do outro Estado Contratante poderão ser tributadas nesse outro Estado”.

#### **5.14.3. Artistas e Desportistas**

De conformidade como o parágrafo 1º, do artigo 17, os rendimentos auferidos por um residente de um Estado Contratante “de suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou como músico, ou na qualidade de desportista, poderão ser tributados nesse outro Estado”.

Em caso de rendimentos de atividades pessoais que “exercidas por um profissional de espetáculos ou um desportista, nessa qualidade, forem atribuídos não ao próprio profissional de espetáculos ou desportista, mas a outra pessoa, tais rendimentos poderão, não obstante as disposições dos Artigos 7º, 14 e 15, ser tributados no Estado Contratante em que forem exercidas as atividades do profissional de espetáculos ou desportista”. (Parágrafo 2º).

O parágrafo 3º estabelece que “as disposições dos parágrafos 1º e 2º não se aplicarão aos rendimentos provenientes de atividades exercidas em um Estado Contratante por profissionais de espetáculos ou desportistas se a visita a esse Estado for custeada inteiramente ou principalmente por fundos públicos do outro Estado Contratante ou de uma de suas subdivisões políticas ou por uma instituição controlada pelo governo. Em tais casos, os rendimentos somente serão tributáveis no Estado do qual o profissional de espetáculos ou o desportista for um residente”.

#### **5.14.4. Funções Públicas**

Prescreve a alínea “a”, do parágrafo 1º, do artigo 19 que “os salários, ordenados e outras remunerações similares, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou uma autoridade local a uma pessoa física, por serviços prestados a esse Estado ou subdivisão ou autoridade, serão tributáveis somente nesse Estado”.

A alínea “b” do mesmo parágrafo dispõe que “tais salários, ordenados e outras remunerações similares serão tributáveis somente no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados nesse outro Estado e se a pessoa física for um residente desse outro Estado que: I) – seja um nacional desse Estado; ou II) – não se tenha tornado um residente desse Estado unicamente com a finalidade de prestar os serviços”.

O parágrafo 3º determina a aplicação do disposto nos Artigos 15, 16 e 18 aos salários, ordenados e outras remunerações similares, e pensões pagas em razão de serviços prestados no âmbito de uma atividade empresarial exercida por um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou uma autoridade local.

#### **5.14.5. Professores e Pesquisadores**

Em se tratando de professores e pesquisadores a Convenção concede isenção relativamente à remuneração pelas atividades desempenhadas no exercício de suas funções. Para esses profissionais façam *jus* à mencionada isenção é necessário que preencham os seguintes requisitos: que sejam, ou tenham sido, “em período imediatamente anterior à sua visita a um Estado

Contratante, residentes do outro Estado Contratante e que, a convite do Governo do primeiro Estado mencionado ou de uma universidade, ou estabelecimento de ensino superior, escola, museu ou outra instituição cultural desse primeiro Estado, ou que, sob um programa oficial de intercâmbio cultural, permanecer nesse Estado por um período não superior a dois anos consecutivos, com o único fim de lecionar, proferir conferências ou realizar pesquisas em tais instituições”, desde que o pagamento de tal remuneração provenha de fora desse Estado. (Artigo 20).

#### **5.15. Anuidades e Pensões**

O artigo 18 normatiza a tributação de anuidades e pensões entre os países signatários da Convenção em estudo: Brasil e Israel. O conceito de pensões e anuidades é desenhado no parágrafo 4º. Assevera que no contexto do artigo 18 “a expressão ‘pensões e outras remunerações similares’ significa pagamentos periódicos efetuados após a aposentadoria em razão de emprego anterior ou a título de compensação por danos sofridos em consequência de emprego anterior”. (alínea “a”). A alínea “b” diz que “o termo ‘anuidade’ significa uma quantia determinada, pagável periodicamente, em prazos determinados, a título vitalício ou por período de tempo determinado ou determinável, em decorrência de um compromisso de efetuar os pagamentos como retribuição de um pleno e adequado contra valor em dinheiro ou avaliável em dinheiro (que não seja por serviços prestados)”.

O parágrafo 1º ressalva as disposições do parágrafo 2º, do artigo 19, e estabelece que “as pensões, outras remunerações similares em razão de um

emprego anterior e as anuidades pagas a um residente de um Estado Contratante poderão ser tributadas nesse Estado”.

O mencionado parágrafo 2º do artigo 19 dispõe *litteris*:

2. a) Qualquer pensão paga por um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou uma autoridade local, diretamente ou por meio de fundos por eles constituídos, a uma pessoa física em razão de serviços prestados a esse Estado ou subdivisão ou autoridade será tributável somente nesse Estado;
- b) Todavia, tal pensão será tributável somente no outro Estado Contratante se a pessoa física for residente e nacional desse Estado.

Pontua o parágrafo 2º que “tais pensões e outras remunerações similares poderão também ser tributadas no outro Estado Contratante se o pagamento correspondente for efetuado por um residente desse outro Estado ou por um estabelecimento permanente nele situado”. O parágrafo 3º ressalta que afora “as disposições dos parágrafos 1º e 2º, as pensões e outros pagamentos efetuados em decorrência da legislação de seguridade social de um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou uma autoridade local serão tributáveis somente nesse Estado”.

#### **5.16. Estudantes e Aprendizes**

O artigo 19 concede isenção aos pagamentos que um estudante ou estagiário que seja, ou tenha sido, em período imediatamente anterior à sua visita a um Estado Contratante, residente do outro Estado Contratante, e que permaneça no primeiro Estado apenas com o único fim de aí prosseguir seus estudos ou treinamento, receber para fazer face às despesas com a sua manutenção, educação ou treinamento, mas com a condição de que “esses



pagamentos provenham de fontes situadas fora desse Estado”. É o que orienta o parágrafo 1º (sem destaque no original).

Os estudantes não-residentes gozarão também dos mesmos privilégios mencionados no parágrafo anterior em relação a subvenções, bolsas de estudo e remunerações de emprego não abrangidas pelo parágrafo 1º, durante o período desses estudos ou treinamento. Dessa forma, terão, “o direito de beneficiar-se das mesmas isenções, abatimentos ou reduções de impostos de que gozarem os residentes do Estado que estiver visitando”. (parágrafo 2º).

#### **5.17. Outros Rendimentos**

No que concerne a outros rendimentos, o artigo 19 da Convenção em testilha regulamenta da seguinte maneira:

Parágrafo 1º. Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos Artigos anteriores da presente Convenção poderão também ser tributados nesse outro Estado.

Parágrafo 2º. As disposições do parágrafo 1º não se aplicarão a rendimentos, exceto aqueles resultantes de bens imóveis conforme definidos no parágrafo 2º do Artigo 6º, se o beneficiário desses rendimentos, sendo residente de um Estado Contratante, exercer atividades empresariais no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, e o direito ou o bem em relação aos quais os rendimentos forem pagos estiver efetivamente ligado ao estabelecimento permanente em questão. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7º.

#### **5.18. Limitação de Benefícios**

Os benefícios previstos na Convenção em análise poderão sofrer limitação. O parágrafo 1º, do artigo 25, assenta que “uma entidade legal que seja residente de um Estado Contratante e obtenha rendimentos de fontes do outro Estado

Contratante não terá direito, no outro Estado Contratante, aos benefícios da presente Convenção, se mais de 50 % da participação beneficiária em tal entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% das ações com direito a voto ou do capital da sociedade) forem detidos, direta ou indiretamente, por qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não forem residentes de um Estado Contratante”. Há, contudo, exceção no final do parágrafo ao estabelecer que a disposição do citado “não se aplicará se tal entidade desenvolver, no Estado Contratante de que seja residente, uma atividade empresarial substancial que não seja a mera detenção de ações, títulos ou outros ativos”.

De outro ângulo, o artigo 2º dispõe que “uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins”. Todavia, tal fato deverá ser comunicado pela autoridade competente do Estado Contratante, à autoridade competente do outro Estado Contratante.

#### **5.19. Procedimento Amigável**

O parágrafo 1º, do artigo 25, confere direito ao residente de um Estado Contratante de submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante do qual seja residente, se entender que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes resultem, ou resultarão, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições da presente

Convenção. Isso poderá se feito independentemente dos recursos previstos pelo direito interno desses Estados.

Com fundamento no parágrafo 2º do mesmo artigo, se a reclamação se afigurar justificada perante a autoridade competente, e ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, “esforçar-se-á para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção”.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes empreenderão esforços, por meio de acordo amigável, para resolver quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção (Parágrafo 3º), sempre buscando chegar a um acordo, podendo, para isso, seguir o caminho da comunicação direta (Parágrafo 4º). Tem-se aqui um tipo de cooperação direta.

## **5.20. Troca de Informações**

Com o objetivo de aplicar corretamente as disposições da presente Convenção ou as das legislações internas dos Estados Contratantes, “as autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para relativas aos impostos visados pela Convenção na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção.” Essa troca de informações não estará restrita pelo Artigo 1º: “Qualquer informação recebida por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e somente serão comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos visados

pela presente Convenção, ou da instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos a eles correspondentes”.

É o que diz o parágrafo 1º do artigo supracitado.

Princípio hermenêutico é estabelecido no parágrafo 2º ao dispor que as disposições do parágrafo 1º não poderão, em nenhum caso, ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse Estado ou das do outro Estado Contratante;
- c) fornecer informações reveladoras de qualquer segredo comercial, empresarial, industrial, ou profissional, ou de processo comercial, ou informações cuja revelação seria contrária à ordem pública ("*ordre public*").

## **5.21. Membros de Missões Diplomáticas e Postos Consulares**

Os Membros de Missões Diplomáticas e Postos Consulares têm seus privilégios resguardados pela disposição do artigo 28 ao pontuar que “nenhuma disposição da presente Convenção afetará os privilégios fiscais dos membros de missões diplomáticas ou postos consulares decorrentes tanto das normas gerais de direito internacional quanto das disposições de acordos especiais”.

## **5.22. Entrada em Vigor da Convenção**

Estabelece o parágrafo 1º do artigo 29 que “cada Estado Contratante notificará ao outro, por meio dos canais diplomáticos, o cumprimento dos procedimentos exigidos por seu ordenamento jurídico para a entrada em vigor da

presente Convenção. A Convenção entrará em vigor na data de recebimento da última daquelas notificações”.

Os efeitos produzidos pelas disposições da presente Convenção ocorrerão:

I) no que concerne aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que a Convenção entrar em vigor;

II) no que concerne aos demais impostos visados pela presente Convenção, aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que a Convenção entrar em vigor.

### **5.23. Denúncia**

Em linha de arremate, o artigo 30 disciplina o instituto da denúncia. Prevê que qualquer dos Estados Convenientes poderá denunciar a Convenção *sub examen*, “após um período de cinco anos da data de sua entrada em vigor, mediante aviso por escrito entregue ao outro Estado Contratante por meio dos canais diplomáticos, desde que tal aviso seja dado o mais tardar no trigésimo dia de junho de qualquer ano calendário”. Denunciada, a Convenção não mais se aplicará:

I) no que concerne aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que o aviso de denúncia tenha sido dado;

II) no que concerne aos demais impostos de que trata a presente Convenção, aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que o aviso de denúncia tenha sido dado.

## **6. Conclusão**

A Convenção foi firmada em Brasília, em duplicata, no dia 12 de dezembro, 2002, correspondendo ao 7º dia de *Tevet*, do ano hebraico de 5.763, nas línguas

portuguesa, hebraica e inglesa, sendo todos os três textos igualmente autênticos. Como é de praxe, em caso de qualquer divergência de interpretação, prevalecerá o texto em inglês.

Representando a República Federativa do Brasil a Convenção foi assinada por Celso Lafer, então Ministro das Relações Exteriores. Pelo Governo do Estado de Israel assinou Daniel Gazit, Embaixador Extraordinário e Plenipotenciário.

Evitar-se a dupla tributação internacional, por meio de Tratados e Convenções internacionais em matéria tributária, é uma questão de equidade e um meio eficiente de realizar a justiça social. É uma forma de equiparar o tratamento dos capitais interno externo. De outro ângulo, é uma forma de aplicar o princípio da não-discriminação também na esfera internacional. É, sobretudo, um meio de valorizar as relações internacionais, promovendo um melhor relacionamento entre as nações e oportunizando a paz entre os povos.

## 7. Referências

BORGES, Antônio de Moura. **Convenção Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI e ao Paulo: IBDT, 1992.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O Poder de Celebrar Tratados**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1999.