

## 1. INTRODUÇÃO

Os tratados e convenções internacionais ganharam grande relevo com a globalização das economias, comércio exterior e avanços nas relações exteriores das Nações em busca do desenvolvimento.

Inicialmente neste trabalho será tratado sobre o processo de formação e conclusão dos atos internacionais, instituído pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados firmado em 1969.

O tratado é um acordo entre sujeitos do Direito Internacional Público, sendo que as pessoas que atuam em nome do Estado são os seus representantes, sendo: (i) os Chefes de Estados, os Chefes de Governo e os Ministros de Relações Exteriores; (ii) Chefes de Missão Diplomática; (iii) representantes acreditados pelo Estado perante uma conferência ou organização internacional.

O sistema brasileiro estabelece três fases para a conclusão da celebração dos tratados: (i) fase preparatória; (ii) fase constitutiva; (iii) fase integrativa de eficácia. Decorrida todas as fases acima elencadas, passa-se para a promulgação e publicação.

Já os tratados ou convenções internacionais se notabilizam como os principais instrumentos de medidas bilaterais no sentido de atenuar ou até mesmo evitar a bitributação internacional, sempre em busca do desenvolvimento das relações econômicas instituídas pelos países.

Com o avanço da globalização o comércio exterior tornou criou uma dependência econômica, aliado ao aumento de investimentos de capitais estrangeiros nos países, trazendo como necessário a regulamentação internacional no que se refere à bitributação, garantindo, assim, a continuidade e o incentivo nesta espécie de relação.

As convenções internacionais para fins de evitar a bitributação internacional celebrados pelo Brasil, geralmente são baseados pelo modelo desenvolvido pela OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, criada em 14 de dezembro de 1960, através de tratado.

Assim, as convenções e tratados de bitributação internacional da renda tem como função estabelecer tratamento paritário aos contribuintes e manter o desenvolvimento entre as Nações.

O trabalho aborda a questão da bitributação internacional da renda dos artistas e esportistas. O Problema de pesquisa se refere à tributação contrversa do atleta com base no regime tributário aplicável à exploração econômica do direito de imagem.

O objetivo é verificar como os tratados internacionais abordam o assunto e a justificativa do trabalho se dá em razão dos questionamentos dos fiscos nacionais em razão de uma prática considerada elisiva pelos países, quando decorre o recolhimento de tributo de forma favorecida.

A metodologia de trabalho se desenvolve a partir de uma revisão de bibliografia e uma análise documental no que tange às normas que regem o tema, como por exemplo O artigo 43 do Código Tributário Nacional que trata o imposto de renda com incidência quando da aquisição da disponibilidade da renda e proventos de qualquer natureza e o artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE garante ao Estado da fonte de produção dos rendimentos em que as atividades pessoais de artistas e esportistas são realizadas, a possibilidade de tributação destes rendimentos.

## **2. PROCEDIMENTO DE CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS NO BRASIL**

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados em 1969 abrange o processo de formação e conclusão dos atos internacionais. A gênese do processo de formação e celebração dos tratados é a de que os atos são solenes, exigindo para sua consecução uma série de formalidades distintas e sucessivas.

O autor Valério de Oliveira Mazzuoli<sup>1</sup> discorre sobre as fases do tratado:

São genericamente quatro as fases pelas quais têm de passar os tratados solenes até sua conclusão: a) a da formação do texto (negociações, adoção, autenticação) e assinatura; b) a da aprovação parlamentar (referendum) por parte de cada Estado interessado em se tornar parte no tratado; c) a da ratificação ou adesão do texto convencional, concluída com a troca ou depósito dos instrumentos que a consubstanciam; e d) a da promulgação e publicação do texto convencional na imprensa oficial do Estado.

Existem algumas condições para que um tratado seja considerado válido. É necessário que os negociadores, representados por Estados ou organismos internacionais: (i) tenham

---

<sup>1</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Direito dos Tratados*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 94.

capacidade para a prática do referido ato; (ii) que os seus agentes signatários estejam legalmente habilitados; (iii) que haja mútuo consentimento; (iv) e que o seu objeto seja lícito e materialmente possível.

Se o tratado é um acordo entre sujeitos do Direito Internacional Público, somente tais sujeitos é que podem celebrar tratados. As Convenções de Viena de 1969 e 1986 exigem que apenas sujeitos do Direito das Gentes celebrem o que elas conceituam por tratado. Assim um ato internacional celebrado por ente que não detêm a qualidade de sujeito do Direito Internacional Público não se reveste da roupagem de tratado.

Conforme artigo 6<sup>o</sup> da Convenção de 1986, as organizações interestaduais têm capacidade derivada para celebrar tratados, pois tudo está a depender do que dispõem as regras da organização.

Já o artigo 52, V, da Constituição Federal, permite que a União, os Estados, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios, realizem operações externas de natureza financeira, desde que autorizados pelo Senado Federal.

As pessoas que atuam em nome do Estado são os seus representantes, sendo que quando são enviados às negociações de um tratado e o concluem com representantes de outras potências estrangeiras são considerados signatários do acordo.

Em direito das Gentes, a regra é a de que todo signatário deve estar devidamente habilitado para praticar atos internacionais em nome do Estado. Essa habilitação faz-se (a) pela letra expressa da Constituição ou (b) por meio do instituto dos plenos poderes. Na prática, os agentes que efetivamente participam das fases iniciais de formação dos tratados não são os chefes de Estado, mas sim aqueles que este escolhe para representá-lo no exterior e a quem expede uma “Carta de Plenos Poderes”. Daí seus agentes serem chamados de plenipotenciários (porque detentores dos plenos poderes).<sup>2</sup>

Segundo a Convenção de Viena de 1969 (art. 7<sup>o</sup>, §2<sup>o</sup>), os órgãos que em virtude de suas funções representam internacionalmente o Estado, sem a necessidade de apresentação de plenos poderes, dividem-se em três grupos, cada qual limitado à prática de certos atos relativos à conclusão de um tratado, sendo: (i) os Chefes de Estados, os Chefes de Governo e os Ministros de Relações Exteriores; (ii) Chefes de Missão Diplomática; (iii) representantes acreditados pelo Estado perante uma conferência ou organização internacional.

Todo tratado corresponde a um acordo de vontades, o que pressupõe o livre e

---

<sup>2</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Direito dos Tratados*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 99-100.

inequívoco direito de opção dos Estados, manifestado em documentação expressa. A correspondência entre aquilo que um contratante promete e o que o outro aceita é o que constitui o concurso de vontades ou consentimento.<sup>3</sup>

Os tratados devem ter por objeto algo lícito e materialmente possível. Celso de Mello nos afirma que a evidência, a promessa de uma prestação ilícita, amoral ou fisicamente irrealizável é incapaz de formar um vínculo jurídico válido<sup>4</sup>. Corrobora com tal posicionamento o estudo das fases internacionais de celebração de tratados, conforme explana Valério de Oliveira Mazzuoli<sup>5</sup>:

Neste momento, cabe estudar o que se chama de fases internacionais da celebração de tratados, que são levadas a cabo (sempre) pelo governo dos Estados, ou seja, pelo Poder Executivo. Tais fases internacionais desdobram-se (a) na formação do texto e (b) na expressão do consentimento. A primeira (formação do texto) é composta pelas negociações, pela adoção do texto e sua autenticação. Tudo o que vier acontecer para além desses atos já integra o momento conhecido pela expressão do consentimento, composto pelos atos da assinatura, da ratificação e, eventualmente, da adesão.

Desse modo a formação do texto e a maneira na qual se desdobra a expressão do consentimento constituem as fases gerais dos acordos internacionais. Os atos posteriores incluem a internalização e incorporação do respectivo acordo no ordenamento nacional, tornando-o efetivo e gerando a obrigação de seu cumprimento.

A legislação brasileira prevê um rito especial para a celebração dos tratados ou convenções internacionais, obedecendo a um trâmite especial, atribuindo competências aos agentes do poder público.

A Constituição Federal atribui em seu artigo 84, inciso VIII, a competência privativa ao Presidente da República para fins de celebração de acordos internacionais. No mesmo comando normativo, apesar de estabelecer a competência de celebração para o Presidente da República, está previsto a necessidade de sujeitar os acordos internacionais ao referendo do Congresso Nacional.

---

<sup>3</sup> ACCIOLY, Hildebrando. *Tratado de direito internacional público*, vol. 2, Ed. Quartier Latin, 2009 p. 562-563.

<sup>4</sup> MELLO, Celso D. Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, vol. I. Ed. Renovar, 2004. p. 217.

<sup>5</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Direito dos Tratados*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 99-107.

Consigna-se que este referendo possui como função tão somente autorizar ou rejeitar a ratificação do tratado celebrado, não havendo qualquer possibilidade de alteração no conteúdo de seu texto original.

Desta forma, o sistema brasileiro estabelece três fases para a conclusão da celebração dos tratados: (i) fase preparatória; (ii) fase constitutiva; (iii) fase integrativa de eficácia.

A chamada fase preparatória também é registrada pelas negociações envolvendo as partes contratantes. Os agentes do Poder Executivo negociam os termos dos tratados, que geralmente seguem o modelo de convenção da OCDE.

Decorrida a fase de negociação, decorre a autenticação que significa a conclusão do processo de formulação do acordo, indicando o texto que será submetido à ratificação, que é realizada através de rubrica ou assinatura. Tal ato configura tão somente a formalização da intenção entre as partes, não gerando, ainda, o compromisso entre Estados.

A fase constitutiva se inicia através da análise do Congresso Nacional para fins de referendar o texto, com o objetivo de autorizar a ratificação do tratado ou convenção internacional pelo Presidente da República, na forma de Decreto Legislativo.

Ocorrido o referendo pelo Congresso Nacional, cabe ao Presidente da República ratificar o tratado ou convenção internacional, manifestando sua vontade de estabelecer o compromisso no plano internacional.

A ratificação ocorre através de um ato formal, onde esse documento é firmado pelo chefe do executivo, e exige a respectiva troca dos instrumentos de ratificação por cada Estado contratante, onde será determinado o momento de entrada em vigor do acordo celebrado.

Por fim, após decorrida todas as fases acima elencadas, passa-se para a promulgação e publicação.

A promulgação é realizada através de decreto do Presidente da República, representando o ato pelo qual o Estado torna público o acordo internacional celebrado, devendo ser publicado no Diário Oficial da União.

### **3. TRATADOS DE BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

Os tratados ou convenções internacionais para fins de evitar a bitributação se apresentam com relevante importância nas relações estabelecidas com os contribuintes, evitando a sobreposição de tributos contra si, bem como tornando apazíveis as atividades internacionais.

O sistema legislativo brasileiro trata os referidos tratados ou convenções internacionais, depois de promulgados, como lei interna e hierarquicamente, dependendo do caso concreto, com prevalência sobre a lei ordinária.

Conforme informação do site do Ministério das Relações Exteriores, o Brasil tem hoje em vigor apenas 31 tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal, sendo: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos (Holanda), Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia.

Os tratados ou convenções internacionais se notabilizam como os principais instrumentos de medidas bilaterais no sentido de atenuar ou até mesmo evitar a bitributação internacional, sempre em busca do desenvolvimento das relações econômicas instituídas pelos países.

Com o avanço da globalização o comércio exterior tornou criou uma dependência econômica, aliado ao aumento de investimentos de capitais estrangeiros nos países, trazendo como necessário a regulamentação internacional no que se refere à bitributação, garantindo, assim, a continuidade e o incentivo nesta espécie de relação.

O autor Antônio de Moura Borges, por outro lado, elenca cinco requisitos para a caracterização da dupla tributação internacional: (i) a pluralidade de soberanias tributárias, com colisões de sistemas tributários soberanos; (ii) a identidade do sujeito passivo (mesmo contribuinte); (iii) a identidade do elemento material do fato gerador (incidência dos tributos aplicáveis pelos dois Estados sobre o mesmo fato gerador); (iv) a identidade do imposto (o autor ressalta que, considerando a diversidade dos sistemas tributários, esse elemento deve ser interpretado com menor rigidez, podendo se falar em semelhança ou similaridade dos impostos); (v) a identidade do período.<sup>6</sup>

Para que possa ser evitado a bitributação internacional, as Nações signatárias limitam suas competências tributárias por meio dos tratados ou convenções internacionais, momento em que são estabelecidos os parâmetros para aplicação de cada ordenamento jurídico.

Assim, pode-se notar a existência de alguns objetivos vinculados aos tratados ou convenções que tenham por objeto evitar a bitributação, como proteção ao contribuinte; estímulo ao mercado internacional; evitar discriminação do contribuinte em razão de Nação; e, ainda, cooperação entre países.

---

<sup>6</sup> BORGES, Antônio de Moura. *Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001.

O autor Phelippe Toledo Pires de Oliveira fala sobre a finalidade das convenções<sup>7</sup>:

(i) a cooperação administrativa entre os Estados signatários, (ii) a garantia de maior grau estabilidade nas relações e/ou investimentos internacionais, (iii) a eliminação da discriminação contra estrangeiros e não residentes; (iv) a uniformização do regime de tributação internacional entre os países; e (v) a determinação de um procedimento amigável para solução de controvérsias quanto à interpretação e aplicação de seus dispositivos.<sup>7</sup>

Desta forma, os tratados ou convenções internacionais de bitributação tem exercido uma função de suma importância no desenvolvimento internacional das relações entre as nações, estabelecendo tratamento paritário aos contribuintes e mantendo o desenvolvimento entre as Nações.

#### **4. MODELO ADOTADO PARA A CELEBRAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS DE BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

Os tratados e convenções internacionais para fins de evitar a bitributação internacional celebrados pelo Brasil, geralmente são baseados pelo modelo desenvolvido pela OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, criada em 14 de dezembro de 1960, através de tratado.

Desta forma, no ano de 1963 foi publicado pela OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, o chamado ‘Projeto de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Rendimento e de Capital’.

Após a divulgação do referido Projeto, os tratados internacionais passaram a tomar forma com base no modelo daquela convenção, tendo sido revisto ainda no ano de 1971, surgindo um novo Modelo de Convenção recomendado pela OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

Após isso, houve algumas modificações no ano de 1992, 1994, 1995 e 1997, sendo que, a última atualização no Modelo de Convenção data do ano de 2000.

---

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *As convenções internacionais para evitar dupla tributação*. Revista Virtual da AGU, Ano X nº 96, janeiro de 2010.

Ressalta-se a importância da transcrição do § 2º do artigo 3º, que trata da interpretação de expressões de um tratado internacional de acordo com o Direito interno do país que o aplica, *verbis*:

Para a aplicação da Convenção a qualquer momento por um Estado Contratante, qualquer expressão nela não definida terá, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído naquele tempo pela legislação daquele Estado Contratante para fins dos impostos aos quais a Convenção se aplica, qualquer significado das leis tributárias daquele Estado prevalecendo sobre o significado dado por outras leis daquele Estado.

Os Países-membros da OCDE são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia, Japão, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, México, República Tcheca, Hungria, Polônia, Coreia do Sul, República da Eslováquia.

## **5. BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A RENDA**

O artigo 43 do Código Tributário Nacional conceitua a hipótese de incidência do imposto de renda, vejamos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O comando normativo acima transcrito trata o imposto de renda com incidência



quando da aquisição da disponibilidade da renda e proventos de qualquer natureza.

O autor Rubens Gomes de Souza<sup>8</sup> assim leciona:

(...) disponibilidade econômica corresponde a rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa. E disponibilidade jurídica corresponde a rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou dividendo créditos).

Ainda sobre o tema, cita-se importante conclusão no XI Simpósio Nacional de Direito Tributário<sup>9</sup>:

Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos à condição suspensiva.

Aquisição de disponibilidade econômica de renda é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio de adquirente por ato ou fato jurídico.

A doutrina considera que a distinção que o código utilizou entre disponibilidade jurídica e econômica está endereçada à viabilização dos dois regimes de apuração utilizados pelo imposto de renda, sendo: (i) regime de caixa, utilizado para pessoas físicas; (ii) regime de competência, utilizado como regra geral para as pessoas jurídicas.<sup>10</sup>

Com uma pequena introdução sobre a incidência sobre o imposto da renda no Brasil, parte-se para o estudo dos casos específicos sobre a tributação de Artistas e Esportistas e suas considerações quando analisada sobre o prisma da Convenção Modelo da OCDE.

## **6. BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SOBRE A REMUNERAÇÃO DE ARTISTAS E ESPORTISTAS**

---

<sup>8</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. **Imposto de Renda**. v. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. P. 70-1.

<sup>9</sup> CASSONE, Vittorio. Resoluções do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Do lançamento tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 12, 1987. P. 413-4.

<sup>10</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação**. São Paulo. Saraiva. 2010. Pág. 43

Hadassah Santana afirma que “o fenômeno da bitributação internacional decorre do choque entre as legislações dos países, quando pretendem tributar o mesmo fato, em decorrência da utilização de diferentes critérios de delimitação da competência tributária<sup>11</sup>.”

Além disso, Heleno Taveira explana que os diferentes critérios para a tributação e a complexidade dos fenômenos econômicos na formação da renda ou do lucro tributável pode ensejar a interveniência de vários Estados e a concomitância de varias legislações fiscais, com critérios e definições diferentes<sup>12</sup>.

O artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE traz um modelo para compreensão da tributação dos rendimentos obtidos por desportistas, como é possível ver *in verbis*:

#### ARTIGO 17 – ARTISTAS E DESPORTISTAS

1. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de Estado contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.
2. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

O preceptivo normativo acima transcrito, garante ao Estado da fonte de produção dos rendimentos em que as atividades pessoais de artistas e esportistas são realizadas, a possibilidade de tributação destes rendimentos.

O autor Daniel Vitor Bellan<sup>13</sup> explica:

---

<sup>11</sup> SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. **A inserção dos tratados em matéria tributária no sistema jurídico brasileiro**. Curitiba – PR. Editora CRV. 2016

<sup>12</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre Renda das Empresas Transnacionais**. p. 227 -228

<sup>13</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação**. São Paulo. Saraiva. 2010. Pág. 244.

Devemos ressaltar que o dispositivo não afasta a competência tributária do estado de residência do contribuinte, o qual também poderá considerar estes valores já tributados no outro estado, para fins de tributação de seu residente. Este estado ficará apenas obrigado a isentar estes valores (podendo incluí- los na base de cálculo do tributo, consoante o método da isenção com reserva de progressividade) ou reconhecer em favor do contribuinte um crédito do imposto pago no outro estado, conforme seja adotado o método da isenção ou do crédito do imposto no artigo 23 do respectivo tratado.

Noutro giro, haverá isenção de tributação da renda no estado de residência do artista ou esportista, ou ainda, reconhecer um crédito no valor equivalente ao tributo recolhido no estado em que as atividades foram exercidas.

Conforme se denota do teor expresso do artigo 15<sup>14</sup> da Convenção Modelo aqui referida, o artigo 17 referente à renda de artista ou esportista, é uma exceção, uma vez que será aplicável aos rendimentos auferidos por aqueles, quer sua atividade seja realizada de forma independente ou subordinada.

No que se refere ao conceito, Vogel afirma que o artigo 17 determina uma interpretação restritiva do termo “apresentador” (enterteiner), o qual abrangeria apenas os artistas que através da mídia aparecem em espetáculos ou apresentações públicas de caráter artístico ou com perfil de entretenimento, excluindo, portanto, aqueles que consistem em apresentações de trabalhos, como por exemplo: pintores, escultores, escritores e compositores.<sup>15</sup>

O mesmo autor conceitua esportista como um indivíduo que se dedica a alguma

---

<sup>14</sup> 1. Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º e 19.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente 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 com início ou termo no ano fiscal em causa;
- b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;
- c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

<sup>15</sup> VOGEL, Klaus. **On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UM and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital**, cit., p. 975.

atividade física ou mental que é exercida como um fim em si mesma, normalmente a partir de certas regras e formas de organização criadas especificamente para isto.<sup>16</sup>

No mesmo interregno, destaca-se a necessidade da aparição pública do artista ou esportista, para que implique na incidência do artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE aos respectivos rendimentos. Daniel Vitor Ballen, afirma que caso a atividade não esteja vinculada a uma apresentação (como a gravação de um disco, por exemplo, imaginando-se que um artista seja pago para tanto), os respectivos rendimentos terão natureza de royalt ou trabalho autônomo.<sup>17</sup>

Consigna-se que é pacífico na doutrina que não se aplica o artigo 17 aos rendimentos auferidos pelos realizadores, produtores e profissionais de apoio administrativo ou técnico (staff) envolvidos na produção de filmes, como diretores, câmeras, engenheiros de som, coreógrafos, operadores cinematográficos ou acompanhantes, por exemplo<sup>18</sup>.

## 7. CONCLUSÃO

Conclui-se que os tratados e convenções internacionais são de extrema importância para fins de garantir a integração entre as nações e seu consequente desenvolvimento.

A Convenção de Viena realizada em 1969 iniciou o tema através da instauração do processo de formação e conclusão dos atos internacionais, praticados pelo Estado através das pessoas que atuam em seu nome como (i) os Chefes de Estados, os Chefes de Governo e os Ministros de Relações Exteriores; (ii) Chefes de Missão Diplomática; (iii) representantes acreditados pelo Estado perante uma conferência ou organização internacional.

Para fins de integração do Tratado ou Convenção Internacional, o sistema brasileiro estabeleceu três fases para a conclusão da celebração dos tratados: (i) fase preparatória; (ii) fase constitutiva; (iii) fase integrativa de eficácia. Para finalizar, ocorre a promulgação e publicação.

Também restou sedimentado o uso dos tratados ou convenções internacionais como instrumentos de medidas bilaterais no sentido de atenuar ou até mesmo evitar a bitributação internacional, sempre em busca do desenvolvimento das relações econômicas instituídas pelos países.

---

<sup>16</sup> VOGEL, Klaus. **On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UM and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital**, cit., p. 976.

<sup>17</sup> BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação**. São Paulo. Saraiva. 2010. Pág. 246.

<sup>18</sup> TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2001. Pag 856.

Da mesma forma, a função de estabelecer tratamento paritário aos contribuintes e mantendo o desenvolvimento entre as Nações, através dos tratados de bitributação internacional da renda.

Os referidos tratados e convenções internacionais celebrados pelo Brasil, quando se refere à bitributação internacional, geralmente são baseados pelo modelo desenvolvido pela OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, criada em 14 de dezembro de 1960.

Por fim, foi abordado a questão da bitributação internacional da renda dos artistas e esportistas, onde restou demonstrado que o artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE garante ao Estado da fonte de produção dos rendimentos em que as atividades pessoais de artistas e esportistas são realizadas, a possibilidade de tributação destes rendimentos.

## **8. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA**

ABREU E SILVA, Antonio Carlos Florêncio de e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratado Brasil/Estados Unidos Para Evitar a dupla Tributação, em Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo: Quartier Latin, Ano 5/2010, no.15. ACCIOLY, Hildebrando. **Tratado de direito internacional público**, vol. 2, Ed. Quartier Latin. 2009.

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação**. São Paulo. Saraiva. 2010.

BENKE, Rafael Tiago Juk. Ensaio sobre a Valoração Aduaneira no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**, Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, pp. 19 e 20.

BORGES, Antônio de Moura. **Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001.

BORGES, Antônio de Moura; KHOURY, Laila José Antônio. A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária. In: **XVII Congresso Nacional do CONPEDI, 2009, Brasília - DF. Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, 2008. p. 2534.

BOJIKIAN, Neusa Maria Pereira. **Acordos comerciais internacionais: o Brasil nas negociações do setor de serviços financeiros**. São Paulo: UNESP, 2009.

CASSONE, Vittorio. Resoluções do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Do lançamento tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 12, 1987.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MELLO, Celso D. Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, vol. I. Ed. Renovar, 2004.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *As convenções internacionais para evitar dupla tributação*. Revista Virtual da AGU, Ano X nº 96, janeiro de 2010.

SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. **A inserção dos tratados em matéria tributária no sistema jurídico brasileiro**. Curitiba – PR. Editora CRV. 2016

SOUZA, Rubens Gomes de. **Imposto de Renda**. v. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2001.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira ; GICO JR., Ivo Teixeira. The (Not So) Great Depression of the 21th Century and Its Impact on Brazil, aceito para publicação na **Law and Business Review of the Americas**, v. 16, N.1, Winter, 2010.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira Valadão. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Pode o *soft law* ser considerado fonte do direito internacional tributário?”, em **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Vol. 2, no 1, Jan/Junho 2007, p.16, no 1

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. PODE O SOFT LAW SER CONSIDERADO FONTE DO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO? **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Vol. 2, no. 1 Janeiro/Junho/2007, p.16-17

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível, em **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Vol. 4, no. 2, Julho/Dezembro/2009, p. 276, no 4.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro. In: PANZARIN FILHO, Clóvis; TONANI, Fernando; BEHRNDT, Marco Antonio; RIBEIRO, Ricardo Pereira; VASCONCELOS, Roberto França de. (Org.). **Revista de Direito Internacional Tributário**. São Paulo - SP: Quartier Latin, 2009, v. 11, p. 131-169

VOGEL, Klaus. **On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UM and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital**.

XAVIER, Alberto & Lopes, Helena de (s.d.). Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, 66.

XAVIER, Alberto. Direito Internacional Tributário, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 60.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 7ª ed. 2ª tiragem Rio de

Janeiro: Ed. Forense. 2011.

XAVIER, Alberto. Tratados superioridade hierárquica em relação à lei face à constituição federal de 1988, **Revista de Direito Tributário** n. 66, pp. 30 – 48.

XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados: Superioridade Hierárquica em Relação à Lei face à Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66.

ZOTELLI, Valéria. ICMS nas Importações: local de recolhimento. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.