

AS CONVENÇÕES PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADAS PELO Brasil E O MODELO DA OCDE: BREVES COMENTÁRIOS A PARTIR DOS PROTOCOLOS FIRMADOS PELO Brasil COM DINA-

MARCA E NORUEGA EM 2019.

Eduardo Szazi

RESUMO:

Este artigo apresenta breves comentários sobre as convenções para evitar dupla tributação firmadas pelo Brasil e seu status no direito pátrio a partir de decisões dos tribunais superiores e de contencioso administrativo na Receita Federal, com o propósito de ressaltar sua importância no trabalho de advogados no aconselhamento de clientes.

PALAVRAS CHAVE: Convenções; Dupla tributação; Planejamento tributário; Treaty Shopping.

Introdução e contexto

A cobrança de impostos sobre a renda, capital e bens de particulares é um dos atributos da soberania do Estado e, por isso, desde a Magna Carta inglesa de 1215, indivíduos e empresas empenham-se em reduzir sua tributação. Com a ampliação da internacionalização da atividade econômica e maior liberdade de fluxo de capitais na segunda metade do século XX, muitos empreendedores passaram a se valer de contradições e lacunas de ordenamentos jurídicos nacionais para mitigar sua carga fiscal.

Alguns pequenos países identificaram esse desejo e, na busca de um naco da riqueza privada global, passaram a oferecer tributação reduzida para empresas sediadas em seus territórios, transformando-

-se naquilo que se convencionou chamar de “paraísos fiscais” (Ver IN/RFB 1.037/2010). Para competir com essas pequenas nações soberanas predadoras, os demais países conceberam e passaram a adotar diversas medidas, dentre as quais estão as convenções objeto deste breve artigo.

O objetivo principal dessas convenções é evidente na própria denominação: de um lado, visa eliminar a dupla tributação da renda e do capital, e de outro, visa prevenir a evasão

e a elisão fiscais. Pela justaposição de ambas, visam assegurar que haja pagamento de tributos em um dos países, e não nos dois ou em nenhum.

Prática Brasileira

Em 2019, o Brasil mantinha trinta e três acordos dessa

natureza vigentes. Segundo dados do Itamaraty, ainda pendem de ratificação pelo Congresso Nacional, outros quatro (Emirados Árabes Unidos, Suíça, Cingapura e Uruguai). Desse trinta e sete acordos, quatorze foram firmados durante o governo militar (1964 -1964), cinco no governo Sarney (1985 – 1989), dois no governo Collor (1990 -1992), cinco no governo FHC (1995

– 2002), sete no governo Lula (2003 – 2010), três no governo Temer (2017-2018) e um no governo Bolsonaro. Além dessas convenções gerais, existem acordos específicos limitados, para evitar a bitributação no transporte aéreo e marítimo internacional (Catar, Reino Unido, Etiópia e Cingapura).

Dentre os seus dez maiores parceiros comerciais, o Brasil firmou acordo com todos, exceto os EUA. Inversamente, dos dez pa-

íses com que tem fronteiras, mantém acordos com apenas quatro: Argentina, Peru e Venezuela, vigentes, e Uruguai, firmado em 2019, aguardando ratificação.

As convenções no direito Brasileiro

Conforme já reiterado diversas vezes pelo Supremo Tribunal Federal (ARE 766.618), “salvo quando versem sobre direitos humanos, os tratados e convenções internacionais ingressam no direito Brasileiro com status equivalente ao de lei ordinária”. Consequentemente, com exceção das regras de transporte internacional, onde há preponderância dos acordos e convenções firmados pelo Brasil (RE 636.331), as antinomias entre normas domésticas

e convencionais resolvem-se pelos tradicionais critérios da cronologia e da especialidade. Quanto à análise de preponderância, já em 2001, o STF entendeu que tratado bilateral, no Brasil, tem hierarquia de lei ordinária e natureza de lei especial, ocasião em que, no caso concreto (Ext 795), afastou a lei geral para aplicar o tratado.

Dado que tratados versando sobre tributação de renda em transações envolvendo determinado país têm natureza de lei especial, quando comparados com a lei geral de tributação da renda, têm primazia assegurada pelo art. 98 do Código Tributário Nacional (RE 90.824). Conhecer as regras de convenções para evitar dupla tributação é, pois, crucial para a concepção de planejamento fiscal lícito em operações internacionais, prática conhecida como “treaty shopping”, o qual pode ser definido como a identificação e

aplicação de acordos internacionais na concepção e execução de negócios transnacionais visando a eliminação ou redução da tributação da renda proveniente de outros países.

A importância não é desprezível face o princípio da universalidade da renda previsto no

§ 4º, do art. 3º, da Lei nº 7.713/1988, que dispõe, in verbis: “A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” Pelo princípio da universalidade, a renda auferida no exterior por um contribuinte Brasileiro seria aqui tributada. Se também o foi no exte-

rior, haveria uma bitributação. Os tratados dispõem sobre essas situações.

As convenções-modelo

Os tratados são expressões da vontade soberana dos Estados, tendo assim, textos e formas diversas. Não obstante, dada a importância do tema, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), desenvolveu uma Convenção-Modelo em 1962, cuja última versão revisada é de 2017. A Convenção-Modelo da OCDE tem 32 artigos, mas é apresentada pela organização em uma publicação de 2624 páginas, com comentários, recomendações e observações dos Estados-membro, artigo por artigo, constituindo importante fonte para sua interpretação (LANG, 2008, p.203-220). Além desse

modelo dos países ricos, há também a proposta da Organização das Nações Unidas (ONU) para uma Convenção Modelo entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, apresentada em 1980 e cuja última versão também é de 2017.

Como pontua Phelippe Toledo Pires de Oliveira, a Convenção-Modelo da OCDE propõe eliminar a bitributação por meio da limitação da competência tributária do país receptor do investimento estrangeiro, também denominados de países importadores de capital ou “país de fonte”, no que favorece os países desenvolvidos membros da OCDE, também denominados exportadores de capital ou “país de residência”. Visando se contrapor a esse modelo que transfere riqueza para as economias centrais, a Convenção-Modelo da ONU inverte o fluxo, atribuindo maior parcela de competência tributária aos

países em desenvolvimento, tradicionalmente importadores de capital, ou “país da fonte”.

Os atos de 2019

Em 2019, ocorreu a promulgação de dois atos relativos a Convenções de Dupla Tributação, que assim, passaram a integrar o ordenamento pátrio com status de lei ordinária: o Decreto 9.851, de 25.06.2019, promulgou o Protocolo celebrado em 23.03.2011, alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, e o Decreto 9.966, de 08.08.2019, promulgou o Protocolo celebrado em 20.02.2014, alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa

do Brasil e o Governo do Reino da Noruega destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.

O Protocolo deu nova redação ao artigo 23 da Convenção Brasil-Dinamarca, no que revogou os parágrafos 5º e 6º da redação original, que tratavam, respectivamente, “da não tributação, no Estado contratante, dos lucros não distribuídos e das ações emitidas por empresas S/A do outro Estado, cujo capital pertencer, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do primeiro”.

Aparentemente, essa alteração se deu por pressão do governo Brasileiro, para impedir que empresas Brasileiras evitassem a incidência do IRPJ sobre os lucros de suas subsidiárias sediadas no exterior

(MEIRA, 2019). A RFB, tendo como exemplo o Acórdão DRJ/BEL 34974, de 22.12.2017, estabelecia que “os lucros das controladas de sociedade anônima dinamarquesa fora da Dinamarca são tributáveis na controladora no Brasil, nos termos da legislação tributária, pois tais lucros não estão abrangidos pelo Tratado firmado entre Brasil e Dinamarca”. Contudo, no Judiciário, a situação era distinta, como se observa no entendimento exarado no REsp 1.325.709, julgado em 24.04.2014 a seguir transcrito: “No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro

da empresa controladora Brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono”.

Essa disputa estava em aberto porque o Protocolo, de 2011, demorou para ser ratificado pelo Congresso. Agora, com a revogação dos parágrafos 5º e 6º do artigo 23 da Convenção Brasil-Dinamarca, lucros auferidos por controladas no exterior passaram a ser automaticamente tributados no Brasil por força do art. 76 da Lei 12.973/2014.

Outra modificação do Protocolo, também no artigo 23, trata do crédito fiscal. O que se observa da nova redação do artigo 23 é a busca de maior equilíbrio entre a capacidade tributante de ambos os países, ainda que a linguagem adotada para as competências Brasileiras não seja

idêntica àquela avençada para as competências dinamarquesas.

Dado que as disposições de tratados devem ser interpretadas de acordo com o artigo 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (promulgada pelo Decreto 7.030/2009), é possível que, ao apreciar situações concretas, o intérprete acabe por dar tratamento distinto a situações que, a primeira vista, parecem ser iguais. Isso porque a interpretação deve partir do texto da norma para o contexto, que considerará outros acordos, práticas e regras de direito internacional, para então chegar à aplicação da dita norma tributária no direito interno Brasileiro.

Pela nova redação do artigo 23, se um residente do Brasil for tributado na Dinamarca, nosso país deverá permitir a dedução do imposto lá pago (item 1 “a”). Equivalente previsão

também compõe o item 2 “a” e “b”, que estabelece que se um residente da Dinamarca for tributado no Brasil, aquele país deverá permitir a dedução do imposto aqui pago.

Ocorre que se somam a essas disposições equilibradas duas ressalvas não iguais: o item 1 “b” permite que o Brasil tribute rendimentos isentos recebidos de fontes dinamarquesas por contribuinte Brasileiro, ao autorizar que sejam somados aos demais rendimentos não isentos para fins de cálculo do imposto (e, com isso, adota redação prevista no artigo 23- b, item 2, da Convenção Modelo da OCDE). Contudo, no item 2 “c”, permite-se que a Dinamarca ofereça uma dedução fiscal ao contribuinte dinamarquês correspondente aos rendimentos obtidos no Brasil. Com isso, o Protocolo acaba por tornar menos atrativo o investimento Brasileiro na

Dinamarca quando comparado com o investimento dinamarquês no Brasil.

Ainda sobre a interpretação da Convenção Brasil-Dinamarca, é pertinente trazer à atenção do leitor o entendimento da RFB exarado no Acórdão DRJ/SPO 74.463, de 30.08.2016, que declarou que “tendo a CSSL sido instituída após a celebração dos tratados internacionais com a Áustria, a Dinamarca e a Espanha, para que essa contribuição fosse alcançada pela regra para evitar dupla tributação é necessário haver a notificação de sua

instituição pelas autoridades competentes do governo Brasileiro às autoridades competentes dos governos contratantes, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSSL”.

De acordo com o artigo

2º, item 1, da Convenção Brasil-Dinamarca, o tratado se aplica ao imposto de renda federal (the federal income tax), no que aparentemente suporta o entendimento da RFB no Acórdão 74.463. Ocorre que o item 2 do mesmo artigo 2º estabelece que “a Convenção também será aplicável a quaisquer impostos (na redação em inglês, “taxes”) idênticos ou substancialmente similares que forem posteriormente introduzidos, sejam em adição aos impostos acima mencionados, seja em sua substituição”. Por derradeiro, o fechamento prevê que o tratado foi firmado em português, dinamarquês e inglês e que, em caso de divergência de interpretação, prevalecerá o texto em inglês.

Em 1974 não existia a CSSL; tampouco a Constituição Federal de 1969 previa a possibilidade de sua instituição, já que limitava a competência de instituir

contribuições àquelas sobre produtos estrangeiros, como contribuições de intervenção no domínio econômico ou no interesse da previdência social ou de categorias profissionais (art. 21, § 2º, I). Com isso, nos parece que contribuições e impostos podem ser compreendidos na expressão “taxes” do texto em inglês, mormente ante o fato de que IRPJ e CSSL são substancialmente similares, já que tem a mesma base de cálculo. Com isso, a interpretação da RFB no Acórdão 74.463 parece estar em dissonância com o artigo 31, item 1, da Convenção de Viena estabelece que um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

Já o Protocolo que alterou a Convenção Brasil-Noruega fê-lo apenas para mudar a redação original

do artigo 27, que trata de troca de informações, com o propósito de ampliar sua abrangência. Na redação original, a obrigação de cooperar se limitava ao compartilhamento de informações já presentes na base de dados do Estado demandado, ao passo que a nova redação prevê o apoio ativo na busca das informações requisitadas pelo Estado demandante, ainda que elas não sejam necessárias para fins fiscais no Estado demandado, o qual, também não poderá se escusar de prestá-las porque são detidas por um banco, instituição financeira ou agente fiduciário (truste). Com o Protocolo, a redação do artigo sobre Troca de Informações adequou-se ao padrão da Convenção Modelo da OCDE.

Conclusão

Quisemos, com esse breve artigo, demonstrar que as convenções para evitar dupla tributação são importantes ferramentas de estímulo ao investimento de estrangeiros no Brasil e de Brasileiros no exterior e que, por isso, devem ser consideradas pelos advogados quando do aconselhamento a seus clientes.

THE CONVENTIONS TO AVOID DOUBLE TAXATION EXECUTED BY BRAZIL AND THE OECD MODEL: BRIEF COMMENTS FROM PROTOCOLS EXECUTED BY BRAZIL WITH DENMARK

AND NORWAY IN 2019.

ABSTRACT: This article presents brief comments on the conventions to avoid double taxation executed by Brazil and their status in Brazilian law based on decisions of the superior courts and administrative litigation before the Federal Revenue, with the purpose of emphasizing its importance in the advising work of attorneys.

KEY WORDS: *Conventions; Double taxation; Tax planning; Treaty Shopping.*

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR BRASIL Y EL MODELO DE

LA OCDE: BREVES COMENTARIOS DE PROTOCOLOS FIRMADOS POR BRASIL CON DINAMARCA Y NORUEGA EN 2019.

RESUMEN: Este artículo presenta breves comentarios sobre las convenciones para evitar la doble imposición firmadas por Brasil y su estado en la ley Brasileña en base a las decisiones de los tribunales superiores y los litigios administrativos en la Fiscalía Federal, con el fin de enfatizar su importancia en el trabajo de asesoramiento de clientes por los abogados.

PALABRAS CLAVE: *Conventions; Doble imposición; Planificación fiscal; Treaty shopping.*

REFERÊNCIAS

BAKER, P. Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and capital. 3rd ed. London: Sweet & Maxwell, 2001.

Brasil. Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em 27.08.1974 e promulgada pelo Decreto 75.106, de 20.12.1974

Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado em 23.03.2011 e promulgado pelo Decreto 9.851, de 25.06.2019.

Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrado em 21.08.1980 e promulgada pelo Decreto 86.710, de 09.12.1981.

Protocolo alterando a Convenção

entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrado em 20.02.2014 e promulgado pelo Decreto 9.966, de 09.08.2019.

LANG, M. O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 203-220. Ago/2008.

MEIRA, M. Decreto que altera Convenção Brasil-Dinamarca gera tributação em cascata. Revista Consultor Jurídico, 07.07.2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jul-07/marcos-meira-decreto-98512019-gera-tributacao-cascata>. Acesso em 15.01.2020.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing, 2019. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>. Acesso em 15.01.2020.

OLIVEIRA, P. As convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

Disponível em www.agu.gov.br/page/download/index/id/1096545. Acesso em

15.01.2020.

UNITED NATIONS, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017 update). Disponível em https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em 15.01.2020.

Atos de Terrorismo Nuclear: Estudos sobre a Convenção Internacional para a Supressão de Atos de Terrorismo Nuclear, e o Decreto 9.967/2019.

Juliana Ferreira Montenegro

Resumo

O presente artigo busca propor reflexão sobre a Convenção Internacional para a Supressão de Atos de Terrorismo Nuclear, criada em 2005, com vigência por meio do Decreto 9.967 de 8 de agosto de 2019. A Convenção Internacional ora promulgada foi firmada pela República Federativa do Brasil, em Nova York, em 14 de setembro de 2005. Essa Convenção Internacional objetiva tipificar de forma incisiva os crimes praticados por pessoa que possua material radioativo e/ou utilize esse material, bem como criminaliza a pessoa que participe, organize ou induza terceiros a cometer os crimes nela tipificados. Assim, o Brasil se comprometeu pelo seu cumprimento propondo não somente a execução de ações através da cooperação internacional,