

TRATADOS DE BITRIBUTAÇÃO BRASILEIROS E SUAS CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS

EDUARDO SALOMÃO NETO

O objetivo do presente estudo é reproduzir de forma logicamente articulada os preceitos básicos dos atos internacionais firmados pelo Brasil combatendo a bitributação, bem como os das normas regulamentares que os complementaram, em texto sucinto que possa constituir instrumento básico para o advogado ou estu-
dio do Direito ocupado dos muitos e complexos problemas da tributação internacional. Parece-nos oportuno, ao discriminar as características básicas dos referidos tratados, e suas regras comuns, basear a análise no que nos parece ser o ponto fulcral para a compreensão do alcance que têm os tratados analisados: o conceito de residência como elemento básico de conexão para a distribuição de competência impositiva internacional. Feito isso e mostrando a distribuição dos rendimentos para tributação segundo o critério da residência, passaremos a enfocar algumas questões práticas relativas a dividendos, juros e *royalties*, rendimentos em relação aos quais surge o maior número de questões referentes à aplicabilidade dos tratados de bitributação.

1. Modelos de Tratados e a Escolha Brasileira

Dois modelos principais se impõem internacionalmente para regular o problema da bitributação internacional, de há muito percebidos pelos legisladores. O primeiro é a Convenção Modelo da OECD ("Organization for Economic

Cooperation and Development"), organização internacional agrupando países desenvolvidos criada em 1961. Tal organização produziu 3 modelos, nos anos de 1963, 1977 e 1992, que foram sucessivamente adotados por países desenvolvidos e mesmo por países em desenvolvimento. Em tais modelos, como é natural considerando sua origem, são os elementos de conexão que determinam qual jurisdição deverá ter competência impositiva centrados principalmente na residência do contribuinte, em detrimento (relativo, como se verá) do país onde se situa a fonte produtora dos rendimentos. Isso favorece os países exportadores de capital, que têm sociedades residentes em seus territórios em virtude de lá terem sua sede de administração e centro de negócios, sociedades essas com filiais e estabelecimentos pelo mundo, onde se produz parte substancial de seus lucros.

Atentando para a crítica de vários países em desenvolvimento de que os Modelos da OECD não reforçavam suficientemente a fonte dos rendimentos como elemento de conexão, foi em 1980 elaborado modelo de convenção contra a bitributação internacional pela Organização das Nações Unidas (ONU). Em contraste com o modelo da OECD, o modelo da ONU tem a característica de reforçar a competência impositiva dos países onde se situa a fonte dos rendimentos, que são naturalmente aqueles em processo mais atrasado de desenvolvimento, e portanto ainda receptores de capital. Isso faz atri-

buindo competência mais ampla ao país em que tenha o contribuinte estabelecimento permanente, mesmo que lá não se situe a direção geral de seus negócios, e conferindo a tal país maior flexibilidade na fixação de alíquotas do que a existente nos termos do modelo da OECD.

Apesar de tais diferenças, deve ser frisado que o modelo da OECD reconhece também o conceito de estabelecimento permanente, o qual define, no art. 5 da versão de 1992, como “a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”.¹ A principal utilidade desse conceito é, aliás, modelar o rigor excessivo do critério de residência, admitindo em casos específicos, como no tocante a lucros de empresas, a tributação no país de fonte em caso de terem sido os lucros produzidos por estabelecimento permanente aí situado.

O Brasil firmou tratados contra a bitributação com os seguintes países: Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido dos Países Baixos (Holanda), Suécia e Tchecoslováquia. Tais tratados seguem o formato da OECD, apegando-se ao último modelo vigente quando da celebração, e portanto privilegiando basicamente o critério da residência como elemento de conexão determinante da competência para tributar.

No texto que se segue, sempre que o modelo da OECD for mencionado sem qualificações, estaremos fazendo menção a sua versão de 1992.

2. Contornos do Conceito de Residência nos Tratados contra a Bitributação

Os termos residência e domicílio são indiferenciadamente empregados nos

modelos da OECD, como sinônimos, ao contrário do que acontece no Direito Brasileiro, em que o Código Civil considera domiciliado apenas o residente com ânimo definitivo (art. 31). Já a residência é o lugar onde uma pessoa habita, com a intenção de permanecer, não se exigindo necessariamente o ânimo definitivo.²

O art. 4.º do modelo da OECD considera residente de um Estado Contratante: “qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.”

Esse dispositivo é complementado por regras mais específicas contidas em seus parágrafos para o caso de duplicidade de residência de pessoas físicas e jurídicas. No caso destas últimas, em caso de ser a sociedade residente em ambos os Estados que sejam parte do tratado, será considerada residência a sede de sua direção efetiva. A necessidade de tais regras impeditivas de existência de mais de uma residência liga-se intimamente aos objetivos dos tratados contra a bitributação. Como almejam eles eliminar na medida do possível a imposição por mais de uma jurisdição sobre a mesma base de cálculo, usando como elemento de conexão para tanto a residência, ficaria esse fim obviamente frustrado pela dualidade de residências. É por isso que o modelo da OECD adotado pelo Brasil não pode acompanhar o art. 32 do CC, o qual admite uma pluralidade de residências.

O conceito de residência adotado acima não se confunde com a residência do Código Civil Brasileiro, por se concentrar em notação diferente da desse. Enquanto o conceito interno de residência se liga à habitação em um determinado local, e por derivação também o de domicílio, o con-

1. Em português, “um local fixo de negócios através do qual a atividade de uma empresa é total ou parcialmente desenvolvida”.

2. Maria Helena Diniz, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, S. Paulo, Ed. Saraiva, 1993, p. 108.

ceito fiscal eleito pelos tratados de bitributação brasileiros seguindo o modelo da OECD centra-se no fato de ser ou não uma pessoa física ou jurídica contribuinte de imposto em um dado Estado.

Importante consequência da definição acima é a aplicação do tratado a quaisquer pagamentos em benefício de contribuinte instalado em um país com quem tenha o Brasil assinado tratado de bitributação, ainda que não tenha tal contribuinte personalidade jurídica autônoma em tal país. Esse é o caso por exemplo das filiais não personalizadas de sociedades em geral sediadas em terceiros países não signatários de tratados de bitributação com o Brasil, desde que estejam as filiais sediadas nos países signatários e lá contribuintes tributos. Em nada intervém com tal conclusão o fato de não se ter constituído com personalidade jurídica distinta o residente em uma das jurisdições contratantes, pois esse requisito não é imposto pelos termos dos tratados.³

3. Aplicação Pura do Critério de Residência como Elemento de Conexão

A residência do contribuinte exclusivamente considerada é usada como elemento único de conexão, nos tratados contra a bitributação brasileiros baseados no modelo da OECD, em relação a vários tipos de rendimentos. Nessa categoria caem entre outros os lucros de empresas de navegação, os rendimentos do

3. Em contrário, baseando-se no fato de que o art. 1.º do modelo da OECD diz aplicar-se seu texto a pessoas residentes, veja-se o clássico trabalho de Alberto Xavier sobre o assunto, *Direito Tributário Internacional do Brasil* (Rio, Ed. Forense, 2.ª ed., 1993, pp. 106 e ss.). Discordamos de tal posição na medida em que não deixará uma entidade de ser pessoa jurídica por ter sido constituída fora do país signatário do tratado contra bitributação com o Brasil, o que cumpriria o requisito do art. 1.º.

exercício de profissões em caráter de dependência desenvolvidas em um dos Estados Contratantes mas pagas a partir do outro e as pensões e anuidades privadas nos termos de alguns dos tratados de bitributação assinados pelo Brasil (com Bélgica, França, Finlândia e Japão).

Outros dois tipos de rendimentos recaem formalmente para a tributação exclusiva pelo Estado de residência do contribuinte: os lucros de empresas em geral e os ganhos derivados de profissões independentes. Neles entretanto o princípio da residência aparece fortemente mitigado porque se abre exceção a lucros derivados de estabelecimento permanente no país de fonte em relação aos lucros de empresas, e a ganhos derivados de instalações fixas em tal país, no caso das profissões independentes, em relação aos quais caberá a tributação ao país de fonte. O conceito de instalação fixa é o reflexo, no campo profissional, do conceito de estabelecimento permanente, tão importante no campo da tributação internacional. Como na maioria dos casos será necessária a existência de tal estabelecimento ou instalação para a produção de lucros ou renda de profissões independentes, a exceção na verdade pode ter dimensão maior do que a regra.

4. Aplicação dos Critérios de Residência e Fonte como Elementos de Conexão

Em virtude da já destacada preponderância do critério de tributação baseado na residência no modelo da OECD adotado pelo Brasil em suas relações internacionais, quando se atribui competência impositiva ao Estado de fonte, isso com frequência é feito cumulativamente com a atribuição de competência ao Estado onde é o contribuinte residente. A atribuição se faz algumas vezes (comumente em relação a dividendos, juros e *royalties*) com limitação da alíquota pela qual o Estado de fonte pode impor tributação.

Em relação à maior parte dos casos, entretanto, tal limitação não existe e ambos os Estados, o de residência e o de fonte, poderão exercer sem restrições sua competência impositiva. Incluem-se nesses casos os ganhos de capital, exceto aqueles cobertos pelo Tratado com o Japão (art. 12(3)), que ficam submetidos exclusivamente a tributação no país de residência do beneficiário. Essa categoria abrange também todos os casos residuais, isto é, aqueles não mencionados expressamente na casuística prevista nos tratados de que o Brasil é signatário, com exceção do tratado celebrado com o Canadá, que estabelece a competência exclusiva do país de onde provém os rendimentos não expressamente mencionados (art. 21).

Nessa hipótese poderia parecer à primeira vista desnecessária a existência de tratado contra a bitributação, já que o problema básico que se dirige a resolver estaria mantido. Essa conclusão não é verdadeira entretanto na medida em que é cláusula muito importante no modelo da OECD a permissão de dedução em um Estado do tributo pago em outro, através do sistema de créditos. Essa possibilidade é conferida de maneira geral e não qualificada, beneficiando quaisquer rendimentos incluídos nos modelos. Alternativamente a isso alguns dos tratados de que o Brasil é signatário, celebrados com a Argentina, Países Baixos, Tchecoslováquia, Alemanha, Áustria, Bélgica, França, Hungria, Luxemburgo e Noruega, prevêem a obrigação de tais países de isentar de tributação rendimentos percebidos que nos termos do tratado respectivo sejam tributáveis no Brasil.

5. Observações Específicas sobre o Tratamento de Dividendos, Juros e "Royalties"

O tratamento dado pelos tratados de bitributação firmados pelo Brasil a dividendos, juros e "royalties" merece

abordagem algo mais pormenorizada em virtude do pagamento transnacional de rendimentos desse tipo ser bastante frequente em virtude do fluxo internacional de investimentos. De fato, parte preponderante dos casos em que os tratados firmados pelo Brasil terão aplicação prática envolvem rendimentos dessa qualificação. Em virtude disso, deve a questão ser abordada mais demoradamente.

Como já visto acima, os tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil consagram limitação da competência impositiva do Estado de fonte tipicamente em relação a dividendos, juros e *royalties*. Em regra, tais rendimentos são na generalidade dos tratados sujeitos a tributação favorecida por alíquota máxima de 15%. Exceções a isso são o tratado com a Argentina, que não prevê reduções de alíquotas, e o tratado com o Japão, que estabelece alíquota máxima de 12,5%. Em relação a *royalties*, em certos casos (e.g. tratados com a Alemanha, Japão, Luxemburgo), aqueles provenientes do uso ou concessão de uso de marcas de indústria e comércio são excluídos dos benefícios.

O conceito de dividendos, juros e *royalties* adotado pelos modelos é mais amplo do que seu conceito no Direito interno brasileiro. Como é com base em tais conceitos definidos pelos tratados que o benefício de redução de alíquotas é concedido, convém certo aprofundamento em relação a sua formulação básica, que é mais ou menos comum em todos os instrumentos de que o Brasil é signatário.

Dividendos são definidos como abrangendo os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador, outros direitos de participação em lucros com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital, assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributá-

ria do Estado Contratante em que seja residente a sociedade que os distribuir.

O conceito de dividendos é como se pode ver bastante amplo, superando o simples rendimento produzido por ações, e alcançando também o produto de outros títulos emitidos por sociedades anônimas nos termos da Lei 6.404, de 15.12.76, como as partes beneficiárias (também chamadas de fundador), tratadas nos arts. 46 a 51 do referido diploma e expressamente mencionadas na definição. As debêntures em regra não seriam abrangidas pelo conceito de dividendos porque de ordinário conferem a seu titular crédito contra a companhia emissora (art. 52 da Lei 6.404/76). Entretanto, seriam mesmo os rendimentos de debêntures enquadráveis na definição acima na parte em que confirmam ao titular direito a participação nos lucros da companhia, como faculta o art. 56 da Lei 6.404/76, por expressa inclusão de tal tipo de rendimento na definição. Por outro lado, a expressão rendimentos inclui apenas acréscimos patrimoniais de caráter recorrente, e cuja produção não leva ao esgotamento de sua fonte produtora, segundo conceito econômico consagrado. Isso exclui os ganhos de capital do conceito de dividendos expresso acima, na medida em que são auferidos apenas uma vez, através da perda da fonte que os produziu. Tais ganhos não se beneficiam desta forma das regras atinentes a dividendos dos tratados, aplicando-se a eles regime separado.

Juros é termo que designa nos tratados os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

Como se vê da redação acima reproduzida, é nessa rubrica de juros que serão

de ordinário incluídos os rendimentos de debêntures emitidas na forma dos arts. 53 e ss. da Lei 6.404/76, a menos que intitulem seu detentor a participação nos lucros da companhia, caso em que seriam também enquadráveis na definição de dividendos. Incluem-se no conceito de juros as comissões, despesas, taxas remuneratórias e descontos pagos ao exterior para a captação de empréstimos. A razão disso é que tais rendimentos recebem tratamento análogo ao dos juros na legislação brasileira, sendo abrangidos pelo art. 777 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 1.041, de 11.1.94 (RIR/94), que determina tributação idêntica para “as importâncias pagas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados”.

Royalties são as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística, ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico. Com base em tal definição consideramos que a consultoria prestada por instituições financeiras em matéria de reorganização de empresas, consultoria financeira e outros serviços de designação semelhante pode ser incluída na definição de *royalties* acima apresentada, já que deriva de cabedal de conhecimentos haurido pelas instituições financeiras no desempenho de atividades que não só fazem parte de seu objeto social, como lhes são reservadas pela Lei 6.404/76, como a

representação assemblear de acionistas (art. 126, § 1.º) e a emissão de certificados de depósitos de ações (art. 43). Tais atividades aproximam os bancos e outras instituições financeiras da vida e realidade societária, permitindo-lhes incidentalmente a aquisição de conhecimentos que podem alienar a terceiros, sob a forma de consultoria.

Três são os requisitos impostos pelos tratados, em relação a dividendos, juros e *royalties* como acima definidos, para aplicação das alíquotas reduzidas: 1) ser o beneficiário residente em um dos países contratantes; 2) prover o rendimento de fonte do outro país contratante; e 3) ser a transferência dos recursos efetuada a título de pagamento.

De tais requisitos derivam importantíssimas conseqüências na análise dos tratados, cujas sutilezas, dada a novidade da matéria, nem sempre são devidamente percebidas em sua aplicação prática.

Quanto ao primeiro requisito deve-se repetir a consideração mais acima apresentada de que o conceito de residência adotado pelos tratados tem configuração específica por eles mesmos conferida, e significa residência fiscal no sentido de ser a pessoa física ou jurídica sujeita a imposto em um dado país em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.

Questão muito importante em matéria de tributação, e que amiúde surge em relação a tratados assinados pelo Brasil, é a de saber se os pagamentos feitos a instalações de sociedades residentes em países signatários, fora de tais países signatários, se beneficiam da redução de alíquotas. Essa questão, que é o inverso da questão mais acima tratada referente à aplicabilidade dos tratados a filiais em países signatários de sociedades constituídas em terceiros países, pode ser como a anterior respondida pela análise do conceito de residência acima tratado. Aplicando-o à questão a conclusão deve

ser a de que a filial de sociedade residente em país signatário será beneficiária dos tratados, mesmo que instalada fora de tal país, desde que seja sujeita a tributação no país signatário em virtude de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério semelhante.

Eventualmente excluem os tratados assinados pelo Brasil determinados rendimentos de tais conclusões, determinando expressamente que os pagamentos efetuados a instalações (estabelecimentos permanentes, na linguagem dos tratados) não se beneficiam da redução de alíquotas. Isso ocorre eventualmente em relação a juros, por exemplo nos tratados firmados com a Alemanha, França, Equador e Luxemburgo. Em um caso isolado, o do Japão, ocorre o inverso: os juros pagos a filiais de bancos japoneses no exterior, independentemente de se enquadrarem tais filiais no conceito de residentes fiscais japoneses, beneficiam-se sempre quando pagos do Brasil das alíquotas reduzidas previstas no tratado respectivo, em virtude de favor das autoridades fiscais contido no Ato Declaratório Normativo 2/80.

Merece também observação o último dos requisitos de aplicação acima abordados, a necessidade de existência de pagamento. A questão, embora sutil, é bastante relevante, na medida em que se podem fazer transferências internacionais a procuradores no exterior encarregados de pagar os credores finais. Isso é bastante comum em relação, por exemplo, a juros pagos por recursos captados junto ao mercado internacional através da emissão de títulos (*eurobonds*), os quais precisam, dado o grande número de credores, ser concentrados em agente de pagamento externo, geralmente sociedade financeira internacional para tanto contratada, o qual se encarrega da distribuição dos valores aos credores finais.

Essa simples transferência financeira efetuada pelo devedor brasileiro a seu

próprio representante/procurador no exterior não poderá ser considerada pagamento. Nos termos do Código Civil Brasileiro o pagamento tem caráter necessariamente extintivo da obrigação e deve ser feito necessariamente ao credor ou a procurador do credor. Isso se depreende da leitura do art. 934 de tal diploma: "O pagamento deve ser feito ao credor ou a quem de direito o presente, sob pena de só valer depois de por ele ratificado, ou tanto quanto reverter em seu proveito."

Feita tal consideração, passariam os tratados a se aplicar sempre que o intermediário no exterior, para o recebimento de juros, dividendos ou *royalties*, seja constituído mandatário do devedor.

6. Efeito de Atos Normativos das Autoridades Administrativas

Por último, cabe considerar que o Ministério da Fazenda editou amiúde atos regulamentando os tratados firmados pelo Brasil, sob a forma externa de Portarias. Eventualmente, tais Portarias inovam em relação aos tratados, contendo exigências e requisitos de aplicabilidade não avençados pelos países contratantes. Exemplo disso é a proibição de

aplicação das alíquotas favorecidas a juros pagos a agências de bancos franceses fora da França, mesmo que sejam residentes em tal país para efeitos fiscais, restrição essa contida no item 3 da Portaria 287/72, do Ministério da Fazenda. Outro exemplo é a exigência freqüente contida nas Portarias de que os pagamentos de juros, dividendos e *royalties* sejam decorrentes de investimentos e contratos registrados no Banco Central do Brasil, o que excluiria dos benefícios investimentos não assim registrados, *e.g.* aqueles cursados no mercado de taxas flutuantes.

Essas Portarias são em nosso entender desprovidas de efeito jurídico na parte em que introduzem exigências ou impõem proibições não constantes dos tratados firmados pelo Brasil. De fato, ao assim proceder violam o art. 98 do CTN que considera os tratados e convenções internacionais fonte de Direito Tributário em plano igual, senão superior, ao das leis. Assim, não poderiam ser revogados por atos expedidos por órgãos do Poder Executivo, que segundo o art. 100 do CTN têm efeito meramente complementar ao dos referidos tratados e convenções.