

As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU

Jonathan Barros Vita

Advogado. Consultor Jurídico. Contador. Mestre e Doutorando em Direito do Tributário pela PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi - Milão - Itália. Professor do Mestrado em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa na Universidade Comercial Luigi Bocconi e das Especializações em Direito Tributário da PUC-SP/Cogeeae, FAAP, EPD e UEL e em Direito Internacional da EPD-SP.

Resumo

Primeiramente, a moldura empírica deste trabalho são os Tratados para evitar a Dupla Tributação que estão em vigor entre o Brasil e países não Latinoamericanos. A partir destes, os aspectos históricos, negociais e a praxis da aplicação destes tratados tributários brasileiros são analisados. Após estas análises, uma comparação artigo a artigo entre estes mencionados tratados e os Modelos da OCDE e da ONU, destacando as diferenças entre eles, é realizada. Finalmente, um resumo das mais comuns peculiaridades e perspectivas negociais destes tratados é produzido.

Abstract

Firstly, the empirical frameworks of this work are the Treaties to Avoid Double Taxation that are in force between Brazil and non-Latin-American countries. Departing from that, the historical background, negotiation aspects and the praxis of the application of Brazilian Tax Treaties are analyzed. After those analysis, an article by article comparison between the before mentioned treaties and the OECD and the ONU Models is held, highlighting the differences between them. Finally, a summary of the most common peculiarities and negotiation perspectives of them is produced.

1. Introdução e Campo Empírico do Estudo

O ILADT - Instituto Latinoamericano de Direito Tributário, vem, através de uma comissão própria, empreendendo esforços para constituir um modelo de convenção para evitar a dupla tributação próprio, atendendo as peculiaridades e problemas enfrentados pelos países latinoamericanos nas suas negociações destes textos normativos internacionais.

Isto ocorre especialmente, pois as cláusulas padrão dos modelos estabelecidos (ONU e OCDE) não contemplam todas as peculiaridades exigidas por estes países em suas relações bilaterais.

Neste contexto, encarregou-se este autor de produzir uma matriz e um relatório que perfariam uma matriz comparativa que compilaria dados dos trata-

dos¹ brasileiros já assinados e em vigor com países fora do eixo da América Latina, comparando-os com os Modelos da OCDE e da ONU.

A partir desta matriz, sendo objeto do relatório apresentado, verificaram-se as tendências de negociação dos tratados brasileiros, delimitando as formas de redação dos artigos e além das suas cláusulas mais comuns.

Este artigo, portanto, condensa comentários sobre todos os artigos dos 23 tratados assinados pelo Brasil fora deste contexto latinoamericano (de um total de 28 atualmente em vigor), tendo sido analisadas as seguintes Convenções Bilaterais para evitar a Dupla Tributação Internacional: África do Sul, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda (Países Baixos), Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Tchecoslováquia, Suécia e Ucrânia.

Dentre estes tratados analisados, o Tratado Brasil-Japão foi o primeiro a ser negociado (1967) e emendado através de Protocolo (1976)², tendo demonstrado uma interessante simetria com o atual Modelo OCDE na maioria de seus aspectos.

Dos demais tratados, apenas aquele com a Bélgica também foi objeto de emendas revisionais, através de uma Convenção Adicional (2002)³, com o fim de adequá-lo ao novo contexto de aplicação desta convenção estágio do Modelo OCDE.

Sob o campo negativo, os tratados que estão em vigor, mas não foram analisados, por estarem no contexto latinoamericano, foram: Argentina, Chile, Equador, México e Peru.

Da mesma forma, não se analisou o tratado com a Alemanha, nem mesmo o antigo (e também denunciado) tratado com Portugal.

Finalmente, importante é mencionar que, apesar de serem 28 os tratados ratificados pelo Brasil, são 29 os países com os quais o Brasil possui tratados para evitar a dupla tributação, pois o Tratado com a Tchecoslováquia é aplicável, por sucessão expressa, tanto à República Tcheca como à República Eslovaca.

2. Alguns Antecedentes Históricos das Negociações dos Tratados Brasileiros

O Brasil, como já dito, iniciou o processo de negociação de seus tratados internacionais para evitar a dupla tributação na segunda metade da década de 1960 culminando com o tratado com o Japão assinado em 24 de janeiro de 1967 e ratificado e incorporado ao ordenamento brasileiro no mesmo ano.

No contexto histórico sucessivo, o processo de assinatura destes tratados bilaterais acabou por ser lento, mas nunca paralisado, tendo, historicamente, tratados assinados em todas as décadas seguintes do século passado e deste século.

Importante é mencionar que o Brasil nunca possuiu um modelo de convenção próprio, fazendo adaptações que se baseiam, majoritariamente, no modelo da OCDE, mas, com algumas premissas do Modelo ONU, além de cláusulas especificamente desenhadas nos tratados, como será demonstrado.

¹ Deixa-se claro que se utilizam indiscriminadamente as expressões tratados, acordos e convenções internacionais no decorrer deste trabalho, pois se tem como premissa que inexiste diferença estrutural entre as duas nomenclaturas, apesar dos autores que entendem contrariamente.

² Este Protocolo foi assinado em 1976, mas o decreto presidencial correspondente somente veio em 1978.

³ Esta Convenção Adicional foi assinada em 2002, mas seu decreto presidencial correspondente somente veio em 2007.

Obviamente, uma distinção para com os dois modelos se dá através de diferenças das alíquotas limitadoras da tributação em um dos países em vários dos artigos (notadamente do 7º ao 21), o que, por si só, representa algumas especificidades possíveis no campo das negociações dos tratados brasileiros.

Sinteticamente, o uso do Modelo ONU em detrimento do OCDE ocorre: no uso da redação do artigo 12; do parágrafo 2º do artigo 18 em oito tratados; no parágrafo 5º do artigo 13; e em algumas menções aos artigos 7º e 14 nas regras de reenvio em detrimento da menção, apenas, ao artigo 7º no Modelo OCDE.

Abre-se parêntese para mencionar que o Brasil não faz parte da OCDE nem como membro, nem como observador, porém, apõe, expressamente, reservas e comentários a certos artigos do modelo.

Retomando, dentro das especificidades dos tratados brasileiros em relação ao Modelo OCDE, somente em seis tratados existem cláusulas que não possuem contrapartidas nos modelos e que não tratam de situações peculiares, como isenções a órgãos ou entidades específicos: algumas peculiaridades na aplicação das convenções (África do Sul e Bélgica); existência de cláusula LOB (*limitation on benefits*⁴) (Israel); as chamadas “modalidades de aplicação”, que funcionam como complementos aos artigos 24 e 25 do modelo OCDE (França, Coreia do Sul e Dinamarca).

Importante é mencionar que, adicionalmente a estas cláusulas especiais existe uma específica para professores, que opera de maneira análoga ao sistema de distributividade relativo aos estudantes, o que não representa uma grande ruptura com o Modelo OCDE.

Ainda no campo das diferenças entre os tratados brasileiros e o Modelo OCDE, recorda-se que o Brasil ainda hoje utiliza quase como condição suficiente para acordar em seus tratados as cláusulas (existentes no Modelo ONU) de *matching credit* e *tax sparing*, ou seja, aquelas que impedem que os benefícios tributários existentes em sistema jurídico, como nos casos de isenção, tenham seu fim arruinado pela tributação integral no outro estado.

É bem simples notar que estas cláusulas possuem como pressuposto a existência de uma negociação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, com estes pedindo esta cláusula.

Esta posição, entretanto, é anacrônica, pois o Brasil ainda negocia seus tratados como se fosse um País em desenvolvimento e importador de capital, porém, esta não é a realidade atual da balança de investimentos brasileiros.

Outra peculiaridade dos tratados brasileiros é que o Brasil criou cláusula de *matching credit* bidirecional, ou seja, podendo ser aplicada em ambos os países, diferentemente das cláusulas padrão que somente são aplicadas às isenções dadas pelos países em desenvolvimento.

Faz-se menção ao fato de que esta política de negociação, aparentemente, é um dos principais pontos que fez com que o tratado Brasil-Estados Unidos ainda não tenha sido assinado.

Em outro giro, o fato de negociar como país subdesenvolvido também se reflete nos artigos que tratam sobre *royalties* e “outros rendimentos”, que se utilizam

⁴ Esta é a que se chama norma tributária antiabuso dos tratados para evitar a dupla tributação.

de distributividade para ambos os estados contratantes, o que segue, também, o Modelo ONU que, como se sabe, foi elaborado para os países menos desenvolvidos.

Como ponto final, interessante é notar que, aparentemente, por uma defesa da soberania nacional, de certa forma, seguindo a equivocada jurisprudência consolidada nos tribunais superiores que impede que agentes administrativos estrangeiros atuem diretamente no Brasil⁵, além de evitar interferências no Sistema Tributário Brasileiro, o Brasil não possui e, aparentemente, não cede na exclusão dos artigos 9.2 (ajustes correlativos dos preços de transferência) e naquele de assistência administrativa na arrecadação de impostos (artigo 27).

2.1. Da aplicação e interpretação dos tratados na prática brasileira

Antes de tudo, ressalta-se que a tradução brasileira dos modelos não é muito adequada e possui variações linguísticas entre os mais diversos tratados assinados pelo Brasil.

Ainda, existem pequenos desvios da linguagem dos modelos, mesmo que, na maioria dos casos, isto não traga grandes prejuízos interpretativos em relação aos modelos OCDE e ONU.

Da mesma forma, quando se realizam outros desvios em relação aos modelos, estes são razoavelmente claros.

Obviamente, como a série histórica dos tratados brasileiros é vasta, quase todos os modelos da OCDE foram utilizados, exceto o de 2005, pois o último tratado ratificado pelo Brasil e analisado ocorreu em 2006, com a África do Sul, cuja negociação foi concluída em 8 de novembro de 2003, com a assinatura do tratado⁶.

Já sob o ângulo do processo de integração dos tratados com a legislação interna, não existem muitas referências claras da legislação interna aos tratados, exceto nas portarias do Ministério da Fazenda, ou atos declaratórios interpretativos da Receita Federal que se seguiram a alguns dos tratados para evitar a dupla tributação.

Da mesma forma, os protocolos e trocas de notas perfazem um corpo de Direito Internacional que auxilia, assim como os seus correlatos nacionais ADIs e PMs específicas, a interpretação dos tratados, porém possuem prevalência sobre eles e são resultado, obviamente, sob um consenso internacional de como interpretar estes tratados bilaterais.

Neste campo, menciona-se que a forma dos protocolos assinados pelo Brasil não tem sido uniforme, pois cada um deles trata de diferentes matrizes da interpretação e aplicação dos tratados em que alguns tratam das características dos rendimentos (vinculando-se aos artigos 7º a 21) e outros da forma de aplicação da não discriminação, a exemplos.

Retomando, como regra geral, à parte o artigo 98 do CTN que fala da prevalência dos tratados internacionais sobre as leis internas e das referências jurisprudenciais

⁵ Como exemplo de tal posicionamento pode ser citado o dito nos julgamentos, pelo STF, das cartas rogatórias CR 11.747, CR 7.154, CR 11.192 e reiterado no HC 89.171.

⁶ O tratado mais recente ratificado pelo Brasil, entretanto, foi o com o Peru, cuja negociação concluiu-se em 17 de fevereiro de 2006 e cujo correspondente decreto presidencial foi editado em 2009.

denciais corroborando tal aplicação, existe a IN 244 de 2002, que perfaz uma espécie de norma geral em matéria de interpretação dos tratados⁷.

Sinteticamente, portanto, em matéria tributária, seria impossível a figura do *treaty override*.

Apesar destas dificuldades relatadas, alguns institutos contidos nos tratados internacionais têm encontrado seu espaço na legislação nacional, como o conceito de estabelecimento permanente.

De maneira oposta a definição de *royalties* é extremamente controvertida no Brasil e não acompanha diretamente os tratados internacionais.

Complementarmente, importante é mencionar que os comentários ao Modelo OCDE são utilizados, aparentemente, apenas como fonte psicológica para interpretação dos tratados, obviamente levando em conta, também, as reservas brasileiras ao mesmo.

3. Análise artigo a artigo dos Tratados Mencionados em Relação aos Modelos OCDE e ONU

Artigo 1º - Pessoas visadas

Os tratados brasileiros trabalham em sintonia perfeita com o Modelo OCDE, sendo a única exceção o Tratado com o Japão que não traz dispositivo análogo a este.

Importante, também, é mencionar o Tratado com Luxemburgo que traz como exceção apriorística a impossibilidade de aplicação ao regime fiscal privilegiado das chamadas *Holdings* de 1929.

Artigo 2º - Impostos visados

Aparentemente, o Brasil preferiu utilizar-se da definição denotativa e não conotativa dos tributos visados na Convenção e com a possibilidade de extensão futura (parágrafo 4º seguindo o Modelo OCDE), privilegiando o parágrafo 3º em detrimento do 1º.

É dizer, isto pode ser comprovado pelo fato que, em poucas das convenções (África do Sul, Canadá, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Holanda, República Tcheca e Eslováquia, e Ucrânia) há o artigo 1º, que se restringe, nestes casos, a uma menção expressa aos tributos incidentes sobre a renda, resultando em um simplificado (em relação ao Modelo OCDE) parágrafo 1º.

Sintetizando, o Brasil não inclui em seus tratados o parágrafo 2º, nem as referências aos tributos sobre patrimônio, e os outros listados neste parágrafo.

Artigo 3º - Definições gerais

No parágrafo 1º as alíneas *c* e *h* não são positivadas em nenhum dos tratados analisados.

Os tratados com a Áustria, Bélgica e Japão não trazem a alínea *e*.

Apenas quatro tratados (Áustria, Bélgica, França, e Japão) não trazem a alínea *f*, o mesmo ocorrendo com a alínea *g* seus subitens *i* e *ii*.

⁷ Obviamente, o termo normas gerais é inadequado para uma mera Instrução Normativa, porém, esta é a função pragmática que esta IN possui, sendo inconstitucional sua edição, pois este papel seria reservado, apenas, à lei em sentido estrito.

O tratado com a Espanha também não possui a alínea *g*.

Em dois tratados (África do Sul e Holanda), há menção à legislação brasileira para definição de entidades que são tratadas como pessoas jurídicas para a legislação fiscal.

Quatro (África do Sul, Israel, Portugal e Ucrânia) dos tratados possuem uma redação distinta do parágrafo 2º, estabelecendo a prevalência da definição da fonte, quando o tratado não definir algo.

A totalidade dos tratados brasileiros define cada uma das nações envolvidas, especialmente os critérios de demarcação espacial dos mesmos.

Artigo 4º - Domicílio fiscal

A redação do parágrafo 1º deste artigo é bastante variável, tendendo a gravitar em torno das três primeiras partes do mesmo, sendo rara (nos tratados com África do Sul, Israel e Portugal) a menção às subdivisões políticas e locais e, ainda, a não inclusão de sujeitos tributados apenas por fonte nacional (apenas nos tratados Filipinas e Finlândia).

Já o parágrafo 2º somente não é adotado pelo Tratado com o Japão.

O parágrafo 3º do Modelo OCDE está em todos os tratados.

Artigo 5º - Estabelecimento permanente

Os parágrafos 1º e 2º estão em todos os tratados brasileiros, lembrando que, três deles (Filipinas, França e Índia) trazem menção a outras hipóteses não contidas no tratado original.

O prazo do parágrafo 3º dos tratados brasileiros é, na quase totalidade de seis meses, sendo exceções a menção do período de nove meses em dois tratados (Israel e Portugal) e, em um dos tratados (Tchecoslováquia), não existe previsão temporal expressa.

O parágrafo 4º e suas alíneas é adotado por todos os tratados, exceto a alínea *f*, que faz parte apenas de três tratados (África do Sul, Portugal e Ucrânia).

O parágrafo 5º é positivado plenamente (alíneas *a* e *b*) em oito dos tratados (África do Sul, China, Coreia do Sul, Finlândia, Israel, Holanda, Portugal e Ucrânia), enquanto a outra parte positiva, somente a alínea *a*.

Importante é mencionar que o Tratado com o Japão possui redação distinta, mas com o mesmo conteúdo das suas alíneas deste parágrafo.

O parágrafo 6º está uniforme em quase todos os tratados brasileiros, exceto com a Índia, que possui redação distinta.

O parágrafo 7º foi positivado em todos os tratados.

Adicionalmente, nove dos tratados brasileiros (Áustria, Bélgica, Canadá, Filipinas, França, Holanda, Itália, Luxemburgo e Suécia) trazem menção expressa ao pagamento de seguros e resseguros, em um item apartado.

Artigo 6º - Rendimento de bens imobiliários

O artigo 6º é uniforme nas convenções brasileiras, todos possuindo seus parágrafos 1º a 3º idênticos ao modelo.

O parágrafo 4º somente é idêntico ao modelo em um dos tratados (Finlândia) tendo, em todos os outros tratados, com um pequeno ajuste para abranger o problema dos profissionais independentes.

Dois dos tratados (Portugal e Finlândia) fazem menção aos casos em que valores mobiliários se conectem, como fundamento, com bens imobiliários, seguindo o destino dos mesmos.

Artigo 7º - Lucros das empresas

Com relação aos parágrafos 1º, 2º, 3º, 5º e 7º, todos os tratados brasileiros os incorporam de acordo com o modelo.

Nenhum dos tratados incorpora o parágrafo 4º.

O Tratado com a Ucrânia faz menção à algumas circunstâncias em que se deve alocar ao estabelecimento permanente alguns débitos.

O parágrafo 6º só é positivado em sete das convenções brasileiras (África do Sul, China, Japão, Portugal, Tchecoslováquia, Suécia e Ucrânia).

No Tratado com a Áustria há menção a uma estrutura especial chamada “*Stille Gesellschafter* de uma *Stille Gesellschaft*” a qual terá tratamento pelo artigo 7º.

Artigo 8º - Navegação marítima e aérea

Neste artigo, todos os tratados positivam o parágrafo 1º.

Somente dois tratados (Canadá e China) positivam o parágrafo 2º.

Com relação ao parágrafo 3º, nove tratados (África do Sul, Áustria, Canadá, China, Coreia do Sul, Filipinas, Finlândia, Japão e Suécia) não o positivam.

O parágrafo 4º não é positivado por Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Japão e Suécia.

Conclusivamente, dos tratados (Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Tchecoslováquia e Ucrânia) positivam ambos os parágrafos mencionados.

Três tratados (África do Sul, Portugal e Ucrânia), com diferentes redações trazem critérios para definir a parcela tributável destas rendas.

Os tratados com Suécia e Noruega trazem um dispositivo especial vinculado à SAS (Scandinavian Airlines System), sendo que este último traz um dispositivo especial de determinação da sede de direção efetiva nos casos duvidosos.

O Tratado com o Japão traz isenção de empresa brasileira que explore o setor aéreo no Japão.

O Tratado com a Itália traz uma cláusula de início de vigência do mesmo em detrimento do Tratado específico de 1957.

No Tratado com Portugal há uma cláusula de distributividade em empresas com capital de vários países, alocando a competência tributária à participação dos mesmos.

Artigo 9º - Empresas associadas

A análise deste artigo é bem simples, já que o Brasil positiva, em todos os tratados, o parágrafo 1º, com a redação do Modelo OCDE e não positiva o parágrafo 2º.

Artigo 10 - Dividendos

Os parágrafos 1º e 3º seguem, unanimemente, o Modelo OCDE, enquanto o parágrafo 4º somente não é seguido em três (África do Sul, China e Tchecoslováquia), que seguem o Modelo ONU.

A redação do parágrafo 2º é bastante eclética, pois somente um tratado menciona a possibilidade de procedimento amigável (Suécia).

No que trata da redução de tributação no caso de empresas relacionadas, um segue o Modelo OCDE (Israel) e outros cinco o fazem (Bélgica, Canadá, Luxemburgo, Portugal e Ucrânia), porém com percentuais distintos de participação e tributação em relação ao modelo.

Ainda, a alíquota média dos tratados, apesar de, majoritariamente, ser dos regulares 15% possui outros casos que variam entre 10 (Finlândia), 12,5 (Japão) e 25% (Dinamarca, Filipinas, Luxemburgo e Suécia) como regra residual.

Importante é mencionar que dois destes tratados trazem menção à tributação de distribuição de dividendos das sociedades de capital como sujeitas à alíquota de 15% (Suécia e Filipinas).

Sete dos tratados brasileiros (Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Japão e Suécia) não possuem o parágrafo 5º deste artigo.

A grande maioria dos tratados (exceto França e Hungria) traz disposições especiais de limitação no caso de remessa do estabelecimento permanente (normalmente utilizando a alíquota de 15%) para a empresa mãe.

Da mesma forma, vários tratados possuem cláusulas do início da vigência do mesmo, sendo que a regra geral de sua aplicação é de três anos da vigência do tratado.

Finalmente, existem poucos artigos com dispositivos específicos que não seguem qualquer modelo, a exemplos: os contidos sobre o *avoir fiscal* francês; aos casos de menor importância mencionados no Tratado com o Japão; o caso de limitação da aplicação do tratado nos casos de tentativa de elisão fiscal (África do Sul); ou à menção contida no Tratado com a Ucrânia à isenção das empresas que possuem como atividade prevalente a detenção e negociação de títulos mobiliários em mercado financeiro.

Artigo 11 - Juros

No artigo de juros, poucas diferenças são notadas em relação aos modelos, tendo sido os parágrafos 1º, 5º e 6º positivados, plenamente em todas as convenções.

Com relação ao parágrafo 2º, a alíquota é de 15% (exceto no caso japonês, que é de 12,5%), além de não existir a positividade na maioria dos tratados da segunda parte deste parágrafo (exceto em Portugal e Suécia) e existir uma disposição específica para as sociedades de pessoas com alíquota de 25% no tratado com Suécia.

Adicionalmente, os tratados com Canadá, Coreia do Sul, Holanda, Japão e Tchecoslováquia possuem disposições específicas sobre os empréstimos financeiros com longo prazo, aplicando alíquotas reduzidas.

O parágrafo 3º é positivado, normalmente, sem sua última parte (“incluindo prêmios...”) (exceto nos tratados com a África do Sul, Canadá, China, Finlândia e Ucrânia), lembrando que os tratados Bélgica e Canadá determinam a exclusão deste artigo em detrimento ao artigo 10 (dividendos) e, ainda o tratado com a China não considera multas pelo atraso de pagamento como contidos neste artigo.

No caso do parágrafo 4º, os tratados com China, Filipinas e Tchecoslováquia utilizam a menção aos artigos 7º e 14 (alinhando-se ao Modelo ONU).

Mais ainda, os tratados, sempre, adicionam uma parte inicial ao parágrafo 4º do Modelo, que, quando interpretada em conjunto com os parágrafos (com variadas numerações) existentes em quase todas as convenções brasileiras (exceto Portugal), estabelece, em linhas gerais, competência exclusiva da tributação dos empréstimos estatais de qualquer das suas unidades (União, Estados e Municípios).

Da mesma forma, existe uma outra adição em quase todos os tratados analisados (exceto Bélgica, Japão e Portugal) que implica, de forma geral, evitar o uso do tratado para estabelecimentos permanentes de empresas residentes em terceiros estados fora do tratado (parágrafo 6º).

Os tratados com África do Sul e Ucrânia possuem, em seu parágrafo 9º uma regra antiabuso.

Finalmente, é importante mencionar que os Tratados com Finlândia e Portugal, que preveem o procedimento amigável para solução de problemas aplicativos.

Artigo 12 - Royalties

O Brasil possui uma clara política de tributação compartilhada, seguindo o Modelo ONU, inclusive com relação à definição de *royalties*, o que implica que todos os tratados adotam este modelo em seus parágrafos 1º e 2º.

Obviamente, no caso das alíquotas, normalmente o Brasil utiliza a alíquota base de 15%, com pontuais exceções aos ganhos com “uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística, ou científica, seja pelo uso ou pela concessão do uso de filmes cinematográficos, de filmes ou de fitas de televisão ou de radiodifusão produzidos por um residente de um dos estados contratantes; e de uma marca de indústria ou de comércio, os quais são tributados de formas variadas, de 25% ou 10% conforme o caso, constituindo um parágrafo autônomo.

O parágrafo 3º é idêntico ao Modelo OCDE, exceto nos tratados com África do Sul, Filipinas e Tchecoslováquia, que seguem o Modelo ONU.

O parágrafo 4º segue o Modelo OCDE em todas as convenções.

Ainda, o Brasil acrescenta normas antielisivas específicas em alguns dos casos (tratados com África do Sul, Canadá, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Luxemburgo, Tchecoslováquia e Ucrânia), desonerando os casos nos quais a participação seja superior a 50% entre as empresas remetente e destinatária, durante um determinado período de tempo (variável nestas convenções).

Finalmente, o Brasil desonera os casos em que o pagador dos *royalties* é o próprio Estado, exceto no tratado com Canadá.

Artigo 13 - Ganhos de capital

Como nota geral, o Brasil utiliza como modelo para este artigo o Modelo ONU, pois ambos os estados são competentes para gravar os ganhos de capital, havendo a positividade do parágrafo 5º da ONU em todos os tratados.

Os parágrafos 1º, 2º e 3º estão em todas as convenções, exceto naquela com Canadá, que não positiva os dois primeiros parágrafos.

O parágrafo 4º do Modelo OCDE (que trata de empresas predominantemente imobiliárias) somente está presente em apenas três convenções brasileiras (África do Sul, Finlândia e Israel).

Somente um tratado (Israel) possui um dispositivo que não consta em nenhum dos modelos, que trata da redução da tributação no caso de ganho de capital em situações específicas.

Artigo 14 - Pessoas independentes

O Brasil ainda adota este artigo em suas convenções, seguindo o antigo Modelo OCDE em quase todas suas convenções, exceto duas (África do Sul e China), que seguem o Modelo ONU.

Artigo 15 - Trabalho dependente

O Brasil adota o Modelo OCDE em todos os seus três parágrafos, porém acresce, no *caput* do artigo, também a exclusão de aplicação do artigo 20 (Canadá, Índia, Holanda e Ucrânia) e 21 (para ambos Bélgica, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Hungria, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega e Suécia).

Somente duas convenções (Dinamarca e Noruega) possuem uma cláusula especial para não tributação nas situações que especifica.

Artigo 16 - Remuneração de diretoria

O Brasil adota, em todas as convenções, o Modelo OCDE, sem exclusões, tendo, apenas um acréscimo no campo de aplicação deste artigo constante no tratado com Canadá, em situações que especifica.

Artigo 17 - Artistas e desportistas

O Brasil se utiliza do Modelo OCDE, em ambos os seus parágrafos, com três exceções (França, Japão e Luxemburgo) que não positivam o parágrafo 2º.

Além disto, o Brasil possui um parágrafo adicional que trata sobre a isenção das rendas derivadas de *shows* prestados a organizações beneficentes (Canadá) ou para o estado em intercâmbio cultural ou pagos por entidade (empresa majoritariamente estatal ou governo local ou federal - constante dos tratados com África do Sul, China, Coreia do Sul, Filipinas, Hungria, Índia, Israel, Portugal e Tchecoslováquia).

Artigo 18 - Rendimentos de pensão

Com relação ao parágrafo 1º, o Brasil utiliza, sempre, o Modelo OCDE, lembrando que, no Tratado com Canadá, acresceu-se a tributação seguindo este artigo o caso das anuidades e pensões alimentícias.

O Brasil possui um sistema específico de definição das pensões que ultrapassa estes dois modelos, acrescentando mais elementos definitórios conotativos (com diferentes textos) exceto nos tratados com África do Sul, Áustria, China, Dinamarca e Portugal.

Ainda, o Brasil utiliza, em certos tratados, os dois modelos da ONU, sendo que três seguem o modelo A (África do Sul, China e Portugal) e quatro o modelo B (Finlândia, Índia, Israel e Ucrânia).

Por fim, em alguns casos (Canadá, Coreia do Sul, Holanda, Hungria, Itália, Tchecoslováquia e Suécia), estabelece valores mínimos para a regra de distributividade, tributando acima de três, quatro ou cinco mil dólares.

Artigo 19 - Rendimentos de trabalhos governamentais

As convenções com Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Japão e Suécia adotam, com diferentes redações, a alínea *a* do parágrafo 1º de forma a englobar as pensões juntamente os salários e similares, no rol da tributação exclusiva do estado da fonte pagadora.

Com relação à alínea *b*, existem variações também em sua positivação, pois, no Tratado com Bélgica há menção à inaplicabilidade do dispositivo de tributação na fonte quando o sujeito for nacional de ambos os estados, o que substituiria, indiretamente, a alínea *b* do parágrafo 2º.

Da mesma forma, nos tratados com Dinamarca, França e Suécia, quando o sujeito for nacional do outro estado, não se aplica a disposição de exclusividade de tributação, uma forma indireta de positivação da alínea *b* do parágrafo 2º, que, no caso, foi unido ao parágrafo 1º, como mencionado.

Já nos tratados com Áustria e Japão não existe nenhum dispositivo correspondente à alínea *b* do modelo.

Já nos demais tratados, segue-se, na integralidade, o Modelo OCDE, no que tange ao parágrafo 1º e suas duas alíneas.

Com relação ao parágrafo 2º, por óbvio, o tratado com a Áustria não possui parágrafo 2º que segue o Modelo OCDE em relação às suas duas alíneas, o mesmo ocorrendo com a convenção com Portugal.

Já no caso, como dito, das convenções com Dinamarca, França e Suécia inexistem dispositivos correspondentes à alínea *a* deste parágrafo, mas somente à alínea *b*.

Com relação aos tratados que seguem, fielmente, o Modelo OCDE, apenas os tratados com Espanha, Índia e Noruega não possuem a alínea *b* do parágrafo 2º.

No caso do parágrafo 3º, tem-se que, quase sempre, exclui-se o artigo 17 da relação de exceções a este artigo, exceto nos tratados com África do Sul e China, que possuem a redação integral do mesmo.

No caso do tratado com o Japão, inexistente tal parágrafo, e naquela com o Canadá, a primeira parte deste parágrafo não foi positivada.

Importante é mencionar que, em virtude do peculiar sistema previdenciário brasileiro, que subdivide as pensões da previdência social e aquelas devidas pela previdência dos servidores públicos, há um parágrafo específico para garantir a tributação exclusiva das pensões pagas neste regime, distinto daquele correspondente à alínea *a* do parágrafo 2º do Modelo OCDE, nos tratados com Áustria, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Hungria, Índia, Itália, Tchecoslováquia e Suécia.

Como cláusula especial, tem-se aquela contida no Tratado com a Áustria, trata do caso específico dos membros brasileiros que trabalham para a Delegação Austríaca de Comércio.

Artigo 20 - Professores e pesquisadores

A maioria das convenções ratificadas pelo Brasil (exceto Áustria, Canadá e Finlândia) adiciona um artigo específico para estes rendimentos e utiliza na sua definição, também, em alguns casos, somente “professores”.

Este artigo é redigido (apesar de algumas variações linguísticas) de forma semelhante ao artigo sobre estudantes, com a competência exclusiva para tributação

no estado da fonte pagadora, sendo em todos os casos adicionado um período máximo (dois anos).

Especificamente na convenção com as Filipinas, há um limite monetário máximo, além da impossibilidade de a pesquisa ser realizada em benefício de particulares de maneira clara, lembrando que, nos outros casos, esta conclusão pode ser inferida da redação.

Artigo 20 - Estudantes⁸

O Brasil se utiliza comumente do Modelo OCDE para este artigo, entretanto, existem algumas convenções que se afastam bastante deste na redação integral do artigo (Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Hungria, Noruega, Portugal, Tchecoslováquia, Suécia e Ucrânia), estabelecendo critérios próprios (com redação variada) para definir quais pessoas e rendas se subsumem a este artigo.

As convenções adicionam outros parágrafos com valores máximos de rendimentos isentos (Bélgica, Dinamarca, Filipinas, Japão, Noruega, Portugal e Suécia).

As convenções com Áustria, Dinamarca, Espanha, Filipinas, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal e Suécia remetem-se à permanência máxima para fazer jus à isenção.

As convenções com África do Sul, China, Índia, Israel e Suécia determinam a não discriminação entre os benefícios recebidos pelos residentes e por estes estudantes.

Artigo 21 - Outros rendimentos

Oito convenções (Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, Holanda, Japão, Luxemburgo e Suécia) não adotam nenhum dos modelos, possuindo uma redação singela (e variável) que estabelece competência tributária de ambos os estados.

A maioria das convenções brasileiras adota o parágrafo 1º deste artigo com redação do Modelo OCDE (idêntico ao da ONU).

Quatro das convenções brasileiras (África do Sul, Israel, Portugal e Ucrânia) adotam o Modelo ONU em seu parágrafo 2º (incluindo a menção ao artigo 14), enquanto uma adota o Modelo OCDE (Áustria).

As convenções com África do Sul, Portugal e Ucrânia adotam o parágrafo 3º com a redação do Modelo ONU, estabelecendo, portanto, competência tributária de ambos os estados.

Artigo 22 - Capital

Somente as convenções com Áustria, Luxemburgo e Noruega adotam este artigo que segue o Modelo OCDE.

Artigo 23 - Métodos para evitar a dupla tributação⁹

O Brasil adota o Modelo de crédito de imposto (artigo 23-B do Modelo OCDE) em todos os seus tratados.

⁸ Em alguns casos acrescenta-se a expressão “e aprendizes”.

⁹ Neste caso, dada a complexidade das convenções brasileiras e o âmbito superficial da análise comparativa das convenções, optou-se por não decompor integralmente os tratados que somente possuem uma ou outra cláusula.

Nos tratados com a Áustria e Holanda inexistem qualquer simetria com o Modelo OCDE no parágrafo 1º.

No restante dos tratados brasileiros, utiliza-se parágrafo 1º que segue o Modelo OCDE, apenas com sua primeira parte, sendo, portanto, excluída sua segunda, pois o Brasil não inclui os tributos sobre o patrimônio nas convenções.

Apenas seis dos tratados (África do Sul, Hungria, Israel, Portugal, Suécia e Ucrânia) contemplam o parágrafo 2º do Modelo OCDE.

Prosseguindo este artigo, várias são as cláusulas especiais que fogem a ambos os modelos, tratando, a exemplo: de formas de evitar a dupla tributação em casos particulares dando isenções (Espanha e Índia); além de disposições específicas para situações particulares como o caso de uma empresa brasileira ser detida por, ao menos 10% por empresa chinesa.

Em muitos outros casos, ainda que com diferentes formas, tem-se dispositivos de *matching credit* (com cláusulas que remetem à tributação potencial no direito brasileiro) e/ou¹⁰ *tax sparring* (com cláusulas que estabelecem um crédito sobre percentual fixo).

Entretanto, este *tax sparring*, no Tratado com as Filipinas, é bilateral, ou seja, os créditos fictícios são gerados para ambos os países, a depender do fluxo de capital.

Artigo 23 - Modalidades de aplicação

Os tratados com França, Coreia e Dinamarca (estes dois no artigo 28) possuem esta peculiar cláusula que não se confunde com as seguintes.

Artigo 24 - Não discriminação

Neste artigo, o Brasil adota uma redação que não contempla, a não ser, em dois casos (Israel e Ucrânia) as duas partes finais do parágrafo 1º do Modelo OCDE.

Com relação ao parágrafo 2º (apátridas), o Brasil adota-o apenas na convenção com a Ucrânia.

Em algumas convenções o tratado define nacionais e, ainda, estabelece a aplicação, apenas aos tributos constantes da convenção, ainda que sem mencionar o artigo 2º da mesma.

Em todos os tratados, exceto naquele com a Ucrânia (que somente positiva a primeira parte), o parágrafo 3º é integralmente positivado.

Uma interessante exceção, para o caso deste parágrafo, é contida no Tratado com Noruega, que estabelece a tributação apenas quando ocorrer a distribuição dos rendimentos dos EPs.

Finalmente, poucas (África do Sul, Bélgica, China, Coreia do Sul, Israel, Portugal e Ucrânia) são as convenções que se utilizam do parágrafo 4º relativo a juros.

Todas as convenções positivam o parágrafo 5º do Modelo OCDE.

Apenas as convenções com Áustria, Bélgica, Espanha, Portugal e Suécia possuem redação idêntica ao Modelo OCDE no parágrafo 6º e as convenções com França, Japão e Luxemburgo possuem redação distinta, mas com idêntico conteúdo pragmático.

¹⁰ O uso da expressão e/ou foi utilizado, pois existem tratados que se utilizam de ambos os sistemas para eliminação da dupla tributação em caso de isenção ou redução do imposto no Brasil.

As demais convenções, exceto aquela com Finlândia (que não possui tal dispositivo), utilizam-se de redações distintas, mas, afirmam, em linhas gerais o mesmo que somente os tributos visados pela convenção são objeto desta cláusula.

Os tratados com Filipinas, Noruega e Ucrânia possuem dispositivos específicos de limitações de benefícios dos nacionais em detrimentos dos estrangeiros abrangidos por esta convenção, especialmente no campo dos incentivos fiscais.

Os tratados com Áustria, Bélgica, Espanha, França, Japão e Suécia possuem uma definição conotativa para os nacionais que fazem jus ao tratamento de não discriminação.

Adicionalmente, as convenções com África do Sul e Bélgica trazem disposições suplementares sobre a não discriminação em um artigo a parte.

Artigo 25 - Limitação de benefícios

Somente o Tratado com Israel possui esta cláusula, lembrando que alguns tratados, como, a exemplo, o artigo 10, parágrafo 7º, do Tratado com a África do Sul possui algo semelhante à LOB, ainda que restrito a este artigo.

Artigo 25 - Procedimento amigável

Basicamente, o Brasil segue o Modelo OCDE, no parágrafo 1º, apesar de, exceto no Tratado com a Finlândia, ser excluída à menção ao artigo 24.1 e ser quase sempre excluída a parte final dos prazos para apresentação (exceto nos tratados com Bélgica (dois anos), Índia e Holanda (estes cinco anos)).

Especificamente, no acordo com Portugal, há uma temporização anômala da aplicação deste artigo diversa daquela mencionada na parte final do parágrafo 1º.

Além disto, no Tratado com Coreia do Sul há menção, a uma regra especial sobre aplicação de não discriminação.

O parágrafo 2º, a exceção de sua parte final, segue, com diferenças de tradução, apenas, o Modelo OCDE.

O parágrafo 3º do modelo consta de todos os tratados, exceto no caso daquele com a Holanda que adiciona uma menção expressa, também, a aplicação do artigo 9º.

O parágrafo 4º possui duas redações, uma que é idêntica aquela da OCDE e outra que exclui a parte final deste parágrafo (África do Sul, Canadá, China, Filipinas, Holanda, Hungria, Israel, Itália, Japão, Noruega, Portugal, Tchecoslováquia e Ucrânia).

Com relação ao parágrafo 5º que trata da arbitragem como mecanismo de resolução de procedimento amigável, o Brasil não o adota em suas convenções.

Finalmente, os tratados com Bélgica, Dinamarca e Filipinas trazem dispositivos específicos, respectivamente, sobre: formalidades administrativas para aplicação deste artigo; menção à possibilidade de emenda futura sobre o artigo 27 (assistência na arrecadação de tributos); e um prazo decadencial de cinco anos para aplicação de modificações à base de cálculo decorrente de trocas de informação.

Artigo 26 - Trocas de Informação

Basicamente, o Brasil tem uma redação difícil do parágrafo 1º deste artigo, pois ele é resultado, aparentemente, de uma união anômala entre os parágrafos 1º

e 2º do Modelo OCDE, com alguns recortes e redação é muito variável nas diversas convenções.

Para tentar explicar tais problemas, inicialmente cita-se que apenas os tratados com Índia, Portugal e Ucrânia utilizam-se do Modelo ONU no parágrafo 1º, sendo o Tratado com a China similar ao Modelo ONU, excetuando a parte final do mesmo.

Daqueles que se baseiam, de uma forma ou de outra ao Modelo OCDE, nenhuma destas convenções utilizam a expressão “presumidamente relevante” contida na segunda parte deste parágrafo.

Os convênios com Áustria, Bélgica, Canadá e Suécia fazem menção à expressão da terceira parte deste parágrafo (“ou relativa à lei tributária interna”), mas retiram a menção aos tributos locais.

Aparentemente isto ocorre, pois a aplicação de uma norma deste tipo para os outros entes federativos é controvertida na doutrina nacional.

A menção à quarta parte deste parágrafo, ou seja, “sempre que não seja contrário à convenção” somente está positivada nos tratados com Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Israel, Luxemburgo e Suécia.

Da mesma forma, com relação à quinta parte, ou seja, a não limitação aos tributos mencionados na convenção somente existe em quatro dos tratados (África do Sul, Bélgica, Finlândia e Israel).

No que tange ao parágrafo 2º do Modelo, que trata da confidencialidade dos dados e seu uso por autoridades administrativas (que realizem arrecadação de tributos) e/ou judiciais, quatro convenções não possuem tal parágrafo (China, Índia, Portugal e Ucrânia), pois seguem o Modelo ONU.

Este parágrafo possui duas partes, sendo a primeira positivada pelos demais tratados e a segunda positivada, apenas nos tratados com África do Sul, Bélgica, Coreia do Sul, Finlândia, Israel, Noruega, Holanda e Tchecoslováquia.

Adiciona-se que a redação deste parágrafo é bastante variável, com menções pontuais a outros procedimentos judiciais (diversamente dos tributários), especialmente, criminais, como no caso do tratado com a Hungria e Tchecoslováquia¹¹.

O Brasil, sempre, adota o parágrafo 3º do Modelo OCDE, que é similar ao Modelo ONU.

Já no caso dos parágrafos 4º e 5º, estes nunca foram adotados.

Como cláusulas especiais: no Tratado com o Japão existe uma disposição específica para prevenir a evasão fiscal; e no Tratado com Portugal há a menção a um procedimento chamado de “fiscalização simultânea”, no parágrafo 5º deste artigo, além de, no parágrafo 6º e 7º existirem, respectivamente, dispositivos que versam sobre limites nestas trocas de informação e menção à consultas mútuas e promoção de intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

Artigo 27 - Assistência na arrecadação de tributos

O Brasil não adota, em nenhuma das suas convenções, este artigo.

¹¹ Esta interpretação surge da palavra delitos encontrada no parágrafo 1º deste artigo, mas, sabe-se que é controvertida. Já no caso do tratado com Itália e Noruega, a palavra transgressões não pode ser interpretada desta forma derivante do Direito Penal, o mesmo não podendo ocorrer na citação à expressão infração, como contida no Tratado com a Holanda.

Artigo 28 - Funcionários diplomáticos e consulares

O Brasil utiliza a redação OCDE neste artigo.

Entretanto, em três convenções (Bélgica, França e Luxemburgo) possui um parágrafo 2º, que trata da possibilidade de tributação dos não residentes em nenhum estado e que fazem parte das organizações internacionais ou serviços consulares.

Artigo 29 - Extensão territorial

Somente três convenções brasileiras (Coreia do Sul, França e Noruega) adotam este artigo e seguem o Modelo OCDE em sua redação.

Artigo 30 – Entrada em vigor

O Brasil adota uma redação similar àquela do Modelo OCDE neste artigo.

Artigo 31 - Denúncia

O Brasil adota uma redação similar em conteúdo àquela do Modelo OCDE neste artigo, obviamente com diferenças de redação.

Cláusulas especiais:

O Tratado com a Bélgica adota uma cláusula especial que trata sobre alguns benefícios do tratado de maneira prospectiva.

O Tratado com a África do Sul também possui uma cláusula que estabelece, ainda que com objeto distinto, a aplicação ou modificação prospectiva deste tratado para ampliação ou manutenção de benefícios fiscais.

4. Perspectivas Futuras e Peculiaridades dos Tratados Brasileiros

Antes de mais nada, importante mencionar, como pode ser visto, que o Brasil possui algumas peculiaridades em seus tratados, especialmente, as já citadas cláusulas especiais como aquelas dos professores, simétricas às dos estudantes.

Estas cláusulas estão orientadas no contexto de permitir um intercâmbio de conhecimento para viabilizar a melhoria do ensino superior e avançar no desenvolvimento educacional e técnico brasileiro.

Este exemplo é substancial para demonstrar a flexibilidade nas negociações, por parte do Brasil, para acomodar eventos que necessitem de regulamentação específica.

Neste contexto, porém, verifica-se que poucas foram as mudanças observadas, cronologicamente, nos tratados brasileiros, revelando uma aparente inércia dos tratados sob um ângulo evolutivo.

Ainda, dentro deste campo de criticada estabilidade, especialmente sob o ângulo da posição negociadora do país como país ainda importador de capital e em via de desenvolvimento, as Convenções brasileiras têm como fundamento os já citados: uso do *matching credit* ou *tax sparring*; a tributação concorrente sob o ângulo dos artigos 12, 13, 18 e 21; e inexistência de ajustes correlativos e de assistência na arrecadação de tributos.

Paralelamente a este discurso, os pequenos ajustes ao Modelo OCDE não têm sido bem assimilados pelo governo federal no campo das negociações, como, a

exemplos: na inclusão de cláusulas de arbitragem; e no fortalecimento das modalidades de intercâmbio de informações.

Obviamente, no que tange ao problema da assistência à arrecadação de tributos, as limitações jurisprudenciais mencionadas operam um grande empecilho, apesar de que, paradoxalmente, a assistência internacional no campo da Convenção das Nações Unidas Contra o Crime Organizado Transnacional (Convenção de Palermo) tem sido aplicada.

Logo, isto indica que, após 2004 (ano da ratificação desta convenção), existe uma margem de manobra no campo do desenvolvimento de técnicas de colaboração sob o âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação.

Adicionalmente, não existe uma prática brasileira no que tange à modificação dos tratados assinados através de protocolos, para incluir outras cláusulas como a LOB, a exemplo, que consta de apenas um tratado (Israel) e de outras cláusulas específicas antiabuso.

Os únicos tratados emendados pelo Brasil foram os com o Japão (em 1978) e com a Bélgica (em 2007), mas somente para adequar, minimamente, ao Modelo OCDE, lembrando que estes tratados eram, respectivamente, o primeiro e terceiro tratados mais antigos ratificados pelo Brasil.

Neste contexto, importante é mencionar que o tratado com a Bélgica, apesar de sua emenda em 2007, não incorporou grandes revoluções ou alinhamento ao Modelo OCDE de 2005.

Como outro exemplo de inadaptabilidade e dificuldades interpretativas no campo dos tratados, tem-se o caso da denúncia do tratado pela Alemanha, pois a aplicação do tratado pelas autoridades brasileiras acabava por gerar problemas nas relações entre os dois países.

5. Conclusões Sintéticas sobre a Política de Negociação dos Tratados Brasileiros em Contraposição aos Modelos OCDE e ONU

A base da característica da negociação de tratados, especialmente nas diferenciações e especificidades na comparação com os modelos ONU e OCDE pode ser sintetizada nos seguintes pontos:

1. Tendência à imunização dos entes públicos;
2. Não menção aos outros entes federativos que não a União;
3. Disciplina específica sobre a forma de evitar a dupla tributação;
4. Descritividade, definições conotativas de certos itens que não são realizadas no contexto OCDE;
5. Não cooperação administrativa na arrecadação (tem o julgamento do HC que comprova esta postura);
6. Não uso dos ajustes correlativos do artigo 9.2;
7. Não aplicação a tributos que não sobre a renda;
8. Não aplicação da arbitragem em matéria tributária;
9. Alguns temas específicos afloram nos tratados;
10. Tendência a distributividade dos *royalties* em detrimento da tributação exclusiva no estado do registro da propriedade intelectual;
11. Definição mais extensa dos *royalties* que no modelo;
12. O problema dos serviços e a determinação nos tratados; e
13. A tributação dúplice das outras rendas e não somente no país da fonte.