

A Cláusula de não Discriminação nos Acordos de Bitributação

The non-discrimination clause in double tax conventions

Ramon Tomazela Santos

Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional na Universidade de Viena (“Wirtschaftsuniversität Wien”), na Áustria (“Passed with Honours”). Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP (“Summa Cum Laude”). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Comitê Acadêmico do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor Convidado em Cursos de Pós-graduação. Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo aborda a cláusula de não discriminação encontrada nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda, enfrentando as principais controvérsias que surgem em razão de sua interação com as regras domésticas de tributação, com especial ênfase nas discussões consideradas relevantes para a realidade brasileira. Entre outras questões, o artigo abordará o “branch profits tax”, as regras que limitam a dedução de despesas de *royalties*, as regras de subcapitalização, as regras que restringem a dedução de contribuições para planos de previdência no exterior, bem como as condições adicionais impostas para a dedução de pagamentos feitos para pessoas físicas ou jurídicas residentes em jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

Palavras-chave: não discriminação, art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, dedução de despesas de *royalties*, subcapitalização, condições para a dedução de despesas.

Abstract

This article deals with the non-discrimination clause found in bilateral international tax conventions to avoid double taxation of income, facing the main controversies that arise due to its interaction with the domestic tax rules, with special emphasis on the discussions considered relevant to the Brazilian framework. Among other issues, the article will address the branch profits tax, the limitation of the deduction of royalties, thin capitalization rules, the restriction on the deduction of contributions paid to pension plans abroad, as well as the additional requirements imposed for the deduction of payments made to individuals or corporations domiciled in low-tax jurisdictions or privileged tax regimes.

Keywords: non-discrimination, article 24 of the OECD Model Convention, deduction of royalties, thin capitalization, conditions for the deduction of expenses.

1. Introdução

O presente estudo trata da interpretação e aplicação da cláusula de não discriminação existente nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda (“acordos de bitributação”)¹, adotando como ponto de partida o art. 24 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), que também serviu de inspiração para o art. 24 da Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (“ONU”).

Nos últimos anos, a cláusula de não discriminação cresceu de importância no cenário internacional, sobretudo em razão do desenvolvimento do Projeto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”) pela OCDE, que consiste em um plano de ação compreensivo contra a erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros em operações internacionais, cujos objetivos envolvem a atualização do regime tributário internacional ao ambiente corporativo das empresas multinacionais, bem como preservação da arrecadação tributária, da soberania, da neutralidade e da justiça fiscal.

Isso porque, para conter a erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros, diversas regras propostas pela OCDE no Projeto BEPS, principalmente na Ação 2 (“Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”) e na Ação 4 (“Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments”), podem entrar em conflito direto com o art. 24 dos acordos de bitributação baseados na Convenção Modelo da OCDE.

No ordenamento jurídico pátrio, ainda não houve a implantação de qualquer alteração legislativa baseada nas ações 2 e 4 do Projeto BEPS que pudesse entrar em conflito com a cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Não obstante, é importante retomar o estudo do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, ainda que sob uma perspectiva mais ampla, para a adequada delimitação do seu escopo normativo.

Além disso, o sistema tributário brasileiro é repleto de normas jurídicas antielisivas² que podem entrar em conflito com a cláusula de não discrimina-

¹ De acordo com o Gerd Willi Rothmann, a expressão “acordos de bitributação” é a mais adequada, sob o ponto de vista técnico, para designar as chamadas “Convenções Destinadas a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda e o Capital”. Isso porque, segundo o ilustre professor, o termo “tratado” é empregado para nomear pactos internacionais solenes, como o tratado da paz; o termo “convenção” remete aos pactos internacionais que estabelecem normas gerais, como a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados ou a Convenção sobre o Mar Territorial; e o termo “acordo” designa os pactos internacionais que têm objetivos econômico, financeiro, comercial ou cultural, como os acordos de bitributação (ROTHMANN, 1978, p. 15). Apesar disso, optou-se por utilizar, no presente estudo, as expressões “acordos de bitributação” e “tratados internacionais” sem qualquer distinção, apenas para evitar repetições e facilitar a leitura, mantendo a exposição alinhada com o art. 2º, alínea “a”, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que utiliza a expressão “tratado” em sentido amplo.

² A “regra antielisiva específica”, também chamada de “regra de prevenção”, tipifica atos e negócios jurídicos comumente praticados pelos contribuintes para reduzir a carga tributária. Nas pa-

ção dos tratados internacionais assinados pelo Brasil, como as regras que limitam a dedução de despesas de *royalties*, as regras de subcapitalização, as regras que impõem requisitos específicos para a dedução de pagamentos feitos a beneficiários residentes em jurisdições com tributação favorecida ou regimes fiscais privilegiados, bem como as regras que restringem a dedução de contribuições previdenciárias pagas para entidades de previdência constituídas no exterior.

Assim, embora seja possível encontrar, no direito comparado, outras controvérsias práticas decorrentes de conflitos entre regras tributárias domésticas e a cláusula de não discriminação inserida nos acordos de bitributação, o presente estudo, em razão da limitação de espaço, focará nas controvérsias que podem ser consideradas mais relevantes para a realidade brasileira.

Neste cenário, o presente art. pretende examinar as diversas formas de discriminação vedadas pelo art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, enfrentando as questões práticas que, no âmbito do sistema tributário brasileiro, parecem relevantes para a correta definição dos seus limites normativos, com o objetivo de contribuir para o debate a respeito do tema.

2. Aspectos gerais a respeito do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE

De início, cabe esclarecer que o art. 24 da Convenção Modelo da OCDE não pode ser considerado uma cláusula geral de não discriminação³, na medida em que o seu âmbito de aplicação apenas trata de formas específicas de discriminação (LANG, 2013, p. 149). A cláusula convencional em questão apenas elimina o tratamento tributário diferenciado aplicado ao contribuinte com base em critério de discriminação expressamente vedado, desde que a regra discriminatória conduza, no caso concreto, a um resultado não permitido pelo tratado internacional. Como exemplo, o art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE impede a utilização da nacionalidade como elemento de discriminação, para a exigência de tributo ou a imposição de qualquer obrigação acessória ao estrangeiro que seja distinta ou mais onerosa do que aquela aplicada ao nacional.

lavras de Heleno Tôrres: “[...] as chamadas normas de prevenção, ou de correção, [...] são formas de tipificação dos atos ou negócios jurídicos sujeitos a efeitos elusivos, que visam a alcançar o respectivo controle sob a égide do princípio da legalidade, preventivamente, vedado o uso de benefícios fiscais, ampliando o alcance do conceito da materialidade tributável ou limitando o uso de créditos, etc. [...] normas preventivas, antecipando-se às condutas elusivas, são instituídas para fechar os espaços de elusão.” (TÔRRES, 2003, p. 924).

³ Sergio André Rocha corretamente aponta que “[...] após a concretização do princípio em uma regra convencional, como o artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE, [...] não se estará mais diante de um princípio, mas sim da regra que o materializou. Ou seja, o artigo 24 não traz o princípio da não discriminação, mas sim uma regra que o concretiza.” (ROCHA, 2013, p. 87).

É esse escopo mais restrito que difere o art. 24 dos acordos de bitributação do chamado “princípio da não discriminação” geralmente encontrado no direito interno dos Estados contratantes, quer como disposição legal expressa, quer como corolário do princípio da igualdade⁴. Essa delimitação de escopo também distingue o art. 24 dos acordos de bitributação do “princípio da não discriminação” do Direito Comunitário Europeu, que goza de maior amplitude.

Outra consequência do escopo reduzido do art. 24 dos acordos de bitributação reside no fato de que as suas disposições não impedem a concessão de tratamento tributário mais favorável aos estrangeiros⁵, como ocorre, no contexto do sistema tributário brasileiro, em relação às isenções e às alíquotas reduzidas de imposto de renda concedidas para a atração de investimentos estrangeiros nos mercados financeiros e de capitais. Os Estados não estão obrigados, pelo menos não pelos acordos de bitributação, a assegurar uma ampla igualdade entre residentes e não residentes, pois não se proíbe a concessão de tratamento fiscal privilegiado ao investidor estrangeiro (RUST, 2015, p. 1.683). Aliás, é precisamente por isso que o art. 24 da Convenção Modelo da OCDE é formulado por uma via negativa, mediante cláusulas que proíbem formas específicas de discriminação, e não por uma via positiva, por meio de disposições que exijam a concessão de tratamento tributário igualitário em situações específicas. Como relembra Alberto Xavier, a formulação da cláusula de não discriminação por uma via negativa permite que determinado Estado, por razões políticas, econômicas ou sociais, outorgue um tratamento tributário mais favorável ao investidor estrangeiro, sobretudo com o intuito de fomentar e atrair investimentos externos no País (XAVIER, 2015, p. 247).

Dessa forma, a cláusula de não discriminação apenas será aplicável quando o tratamento tributário previsto na lei doméstica impuser ao não residente os resultados desfavoráveis visados pelos parágrafos do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, que apresentam variações entre os §§ 1º, 2º e 5º, de um lado, e os §§ 3º e 4º, de outro. Para facilitar a análise, a tabela abaixo indica o critério de discriminação vedado por cada parágrafo do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, juntamente com o resultado exigido para a sua caracterização:

⁴ Segundo Miguel Ângelo Maciel: “Não obstante seja objeto de cláusulas contratuais [tratados internacionais], o princípio da não discriminação possui existência autônoma que transcende o universo dos tratados internacionais. A sua vida derivada da isonomia permeia as Constituições da maioria dos países, o que lhe confere a capacitação de ser invocado, principalmente como princípio programático, para evitar que legisladores estabeleçam exações portadoras de discrimine.” (MACIEL, 2009, p. 166-167)

⁵ § 7º dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE (OCDE, 2010, p. 333).

<i>Cláusula convencional</i>	<i>Critério de discriminação vedado</i>	<i>Resultado exigido para caracterização</i>
Art. 24(1)	Nacionalidade	Tributação ou obrigação acessória diversa ou mais gravosa
Art. 24(2)	Nacionalidade	Tributação ou obrigação acessória diversa ou mais gravosa
Art. 24(3)	Residência	Tributação menos favorável
Art. 24(4)	Residência	Tributação menos favorável
Art. 24(5)	Residência	Tributação ou obrigação acessória diversa ou mais gravosa

Como será visto adiante, cada parágrafo do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE trata de uma situação específica de não discriminação. Esses parágrafos coexistem harmonicamente, sem que haja prevalência ou especialidade entre eles. Porém, em certas situações, poderá existir certo grau de interação entre as diferentes espécies de discriminação, especialmente no que tange aos §§ 4º e 5º (BAMMENS, 2012, p. 58), que podem se sobrepor em certas situações.

Por encerrar este tópico, vale ressaltar que em virtude do escopo específico das hipóteses de discriminação vedadas pelos acordos de bitributação, não se admite justificativa para o tratamento tributário que violar os termos das cláusulas convencionais⁶. Assim, ao contrário do que ocorre com o “princípio da não discriminação” ou o “princípio da igualdade”, bem como com o “princípio da não discriminação” aplicável na União Europeia, que geralmente admitem justificativas para a concessão do tratamento diferenciado em circunstâncias especiais, as hipóteses de discriminação proibidas pelo art. 24 da Convenção Modelo da OCDE devem ser aplicadas estritamente, independentemente de qualquer justificativa invocada pelo Estado. A impossibilidade de justificação também decorre da ausência de um Tribunal Internacional com competência para apreciar as razões apresentadas pelo Estado responsável pelo tratamento tributário incompatível com a cláusula de não discriminação do acordo de bitributação (RIBEIRO, 2015, p. 351).

⁶ Cabe ressaltar aqui a advertência de Alexander Rust: “The non-discrimination provisions have an absolute character; Contracting States may not derogate therefrom. A distinction on the basis of one of the forbidden criteria is prohibited and automatically violates the non-discrimination Article. Moreover, such different treatment cannot be justified by legitimate reasons.” (RUST, 2015, p. 1.683)

3. Art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE – a discriminação baseada na nacionalidade

O art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE dispõe que:

“Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.”⁷

O § 1º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE veda a discriminação com base na nacionalidade, ao estabelecer que os nacionais de um Estado contratante devem ser tratados em igualdade de condições com os nacionais do outro Estado contratante, “desde que se encontrem na mesma situação” (“in the same circumstances”). De acordo com os Comentários da OCDE à Convenção Modelo, a expressão “na mesma situação” é suficiente para esclarecer que o residente e o não residente não estão em situações comparáveis para efeito de aplicação da cláusula de não discriminação. Entretanto, o Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE entendeu conveniente incluir, para sanar qualquer dúvida, a cláusula adicional “especialmente em relação à residência”, a qual deve ser considerada como de caráter meramente interpretativo (RUST, 2015, p. 1.696), ainda que não conste expressamente nos acordos de bitributação baseados nas Convenções Modelos de 1963 e 1977⁸.

Esse caráter interpretativo da alteração na Convenção Modelo é reforçado pela posição geral da OCDE no sentido de que, no processo de interpretação dos tratados internacionais, as alterações nos artigos da Convenção Modelo geralmente são aplicáveis aos acordos internacionais concluídos antes de sua edição, na medida em que refletem o consenso dos seus países-membros⁹. Logo, na visão da OCDE, as cláusulas dos acordos de bitributação anteriores devem ser interpretadas, tanto quanto possível, de acordo com o “espírito atual” da Convenção Modelo, salvo se houver diferença na substância (LANG, 2010, p. 45). Em geral, a posição da OCDE a respeito da interpretação dinâmica dos próprios artigos da Convenção Modelo é criticável. Porém, no caso

⁷ Versão original em inglês: “Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.”

⁸ § 7º dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE (OCDE, 2010, p. 333).

⁹ § 35 da Introdução aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE (OCDE, 2010, p. 340).

específico do art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE, a interpretação histórica da cláusula convencional confirma que a sua aplicação é restrita aos casos de nacionais e estrangeiros que estejam na mesma situação, o que não se verifica no caso de residentes e não residentes¹⁰.

Dessa forma, o art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE proíbe a discriminação baseada na nacionalidade, exigindo, para efeito de comparação, que todos os demais fatores relevantes entre o nacional o estrangeiro sejam iguais, incluindo a residência. Ou seja, a expressão “na mesma situação” exige que o nacional e o estrangeiro estejam em circunstâncias substancialmente idênticas, salvo em relação à nacionalidade (RUST, 2015, p. 1.695).

Sob o enfoque subjetivo, a cláusula de não discriminação pode ser aplicada tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas (MOREIRA JUNIOR, 2003, p. 141). De acordo com art. 3º, § 1º, alínea “g”, da Convenção Modelo da OCDE, o conceito de nacional designa qualquer pessoa física detentora de nacionalidade ou cidadania de um Estado contratante, bem como qualquer pessoa jurídica, sociedade ou associação constituída conforme a legislação em vigor no Estado contratante. Assim, como não poderia deixar de ser, cabe à lei interna de cada país definir os critérios para a determinação da nacionalidade das pessoas físicas e das pessoas jurídicas.

É importante mencionar que o § 1º do art. 24 aplica-se indistintamente a todos os nacionais dos dois Estados contratantes, independentemente do país de sua residência, que poderá ser um terceiro Estado¹¹. Dessa forma, os nacionais que não sejam residentes de quaisquer dos Estados contratantes também estão autorizados a invocar a proteção assegurada pela cláusula de não discriminação, podendo, inclusive, iniciar o procedimento amigável em caso de controvérsia. É justamente por isso que o art. 25, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE, que trata do procedimento amigável, estabelece que, no caso de discriminação vedada pelo § 1º do art. 24, a pessoa interessada poderá submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante do qual for nacional, para efeito de instauração do procedimento amigável.

Vale ressaltar que cláusula convencional em foco também veda a utilização de outros critérios que produzam os mesmos efeitos discriminatórios daqueles proibidos em razão da nacionalidade. Daí decorre que tanto a *discriminação direta* baseada inteiramente na nacionalidade quanto a *discriminação disfarçada* (“hidden discrimination”) que produz o mesmo efeito podem violar o art. 24, § 1º, da Convenção Modelo. Como exemplo de discriminação disfar-

¹⁰ Na dicção de Alberto Xavier: “[...] a discriminação proibida é apenas a que se funda na nacionalidade, mas não assim a que se baseia na residência, considerada critério legítimo de tratamento fiscal diferenciado” (XAVIER, 2015, p. 246).

¹¹ § 6º dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE (OCDE, 2010, p. 333).

çada, imagine-se que a Finlândia conceda o direito a determinado abatimento fiscal apenas para os indivíduos que falam o idioma finlandês. Como esse idioma não é difundido e é difícil de ser apreendido por um não nativo, pode-se dizer que os beneficiados pelo abatimento fiscal, em sua maioria, serão finlandeses, de modo que essa lei fictícia poderá ser considerada como uma discriminação disfarçada baseada na nacionalidade e, portanto, incompatível com a cláusula de não discriminação. O exemplo, conquanto exagerado, mostra como funciona a discriminação disfarçada. É importante esclarecer que o fato de o critério de diferenciação também alcançar outras pessoas que falam o idioma finlandês, além dos nacionais da Finlândia, não tem o condão de validar, por si só, a regra fiscal que, disfarçadamente, discrimina com base na nacionalidade, sobretudo na hipótese em que o número de pessoas estrangeiras que atendem ao critério eleito pela regra fiscal é ínfimo.

Entretanto, é oportuno observar que a *discriminação disfarçada* não se confunde com a *discriminação indireta*, que não é protegida pelo art. 24 da Convenção Modelo da OCDE. Não se pode alegar, por exemplo, que a maioria dos não residentes são também estrangeiros (não nacionais), de modo que o tratamento diferenciado conferido aos não residentes, que geralmente estão sujeitos à tributação na fonte sobre o valor bruto do rendimento, viola o art. 24, § 1º, da Convenção Modelo, por conter, implicitamente, uma discriminação baseada na nacionalidade.

Kees Van Raad aponta que, no contexto atual dos acordos de bitributação, pode soar um pouco estranho o destaque conferido ao art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE, tendo em vista que a maior parte dos países do mundo não adota o critério da nacionalidade para a diferenciação de contribuintes, tampouco como elemento de conexão para a tributação da renda total do contribuinte (RAAD, 1988, p. 349). De fato, o critério da nacionalidade, que era a justificativa para a própria existência da cláusula convencional em exame, deixou de ser utilizado pela maior parte dos países como elemento de conexão, para efeito de determinação do poder de tributar a renda global do contribuinte (MOREIRA JUNIOR, 2003, p. 137-138). Com isso, essa cláusula de não discriminação perdeu parte de sua importância prática, pelo menos no que tange à tributação das pessoas físicas (RUST, 2015, p. 1.692).

Entretanto, é importante mencionar que as Filipinas e os Estados Unidos ainda adotam a nacionalidade como elemento de conexão, em complementação à regra de tributação de acordo com a residência (XAVIER, 2015, p. 242). Para os países que adotam a nacionalidade como critério para a tributação da renda universal do contribuinte, a aplicação irrestrita do art. 24, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE pode resultar na extensão de inúmeras regras previstas apenas para os nacionais daquele Estado, que estão submetidos à tributação ampla, para os nacionais do outro Estado contratante, que somente es-

tão sujeitos à tributação limitada na fonte (RAAD,1988, p. 349). Como exemplo, a aplicação da cláusula de não discriminação poderia levar à equiparação entre o cidadão americano que vive no exterior e o residente no outro Estado contratante, com a consequente extensão de regras de dedução de despesas previstas apenas para os contribuintes sujeitos ao exercício completo da potestade tributária norte-americana (i.e., tributação da renda global). É justamente por isso que, no § 83 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, os Estados Unidos registraram observação no sentido de que os cidadãos americanos não residentes não estão nas mesmas circunstâncias de outros não residentes, em razão da adoção da nacionalidade como elemento de conexão (OCDE, 2010, p. 352)¹².

Seguindo adiante na análise da cláusula convencional, o § 1º do art. 24 Convenção Modelo da OCDE trata do resultado da regra discriminatória, que não poderá impor ao estrangeiro “nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diversa ou mais gravosa”.

Com relação à expressão “mais gravosa” (“more burdensome”), cabe esclarecer que a tributação será mais onerosa quando o valor do imposto cobrado do contribuinte com nacionalidade estrangeira for superior àquele cobrado do contribuinte nacional, inclusive em razão de eventuais créditos porventura concedidos apenas aos nacionais.

No que diz respeito à tributação diversa (“other”), tem-se que a cláusula convencional impede a adoção de regimes de tributação distintos. Além disso, a vedação à adoção de tributação diversa exerce um papel de fundamental importância em relação à atenuação do ônus da prova, uma vez que, na prática, pode ser extremamente difícil comprovar que a tributação do contribuinte com nacionalidade estrangeira é mais onerosa. Dessa forma, caso seja possível atestar que o regime de tributação é distinto, esse aspecto será suficiente para justificar a aplicação da cláusula de não discriminação, sem exigir a demonstração de que o ônus tributário suportado é mais gravoso¹³.

Em suma, pode-se dizer que o imposto ou tributo cobrado do nacional e do estrangeiro devem seguir os mesmos critérios de apuração (elementos do fato gerador), bem como observar os métodos de lançamento e cobrança do imposto, inclusive em relação a obrigações acessórias, declarações fiscais, prazos de pagamento, períodos de decadência, entre outros aspectos.

¹² Confira-se: “The United States observes that its non-resident citizens are not in the same circumstances as other non-residents, since the United States taxes its non-resident citizens on their worldwide income.”

¹³ Segundo Alexander Rust: “The mere possibility that a different treatment of the foreign national might lead to more burdensome taxation is sufficient to invoke Article 24(1) OECD and UN MC.” (RUST, 2015, p. 1.693)

4. Art. 24, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE – a discriminação contra os apátridas

O § 2º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE visa impedir a imposição de tratamento discriminatório contra os apátridas. A importância da inclusão de proteção aos apátridas no âmbito dos acordos de bitributação decorrente do fato de que a Convenção de Nova Iorque, de 28 de setembro de 1954, assinada por inúmeros países-membros da OCDE e que confere proteção aos apátridas, contempla várias exceções que não se justificam no atual contexto da sociedade internacional e na própria conjuntura dos acordos de bitributação.

Para efeito de aplicação do referido dispositivo, deve-se utilizar a definição de apátrida extraída do art. 1º, § 1º, da Convenção de Nova Iorque, que tem a seguinte redação: “a person who is not considered as a national by any State under the operation of its law”.

Observe-se que o parágrafo em questão aplica-se apenas aos apátridas que sejam residentes de um dos Estados contratantes. Com isso, pretendeu-se evitar que os apátridas que não residem em qualquer dos países contratantes sejam privilegiados, mediante a invocação da cláusula de não discriminação nos dois Estados contratantes ou em qualquer Estado contratante. Porém, cabe mencionar que há acordos internacionais baseados na Convenção Modelo da OCDE de 1963 que não exigem que os apátridas residam em um dos Estados contratantes (JONES, 1991, p. 379).

Por fim, cabe pontuar que o Brasil não inclui o art. 24, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE na negociação de seus acordos de bitributação.

5. Art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE – a discriminação contra os Estabelecimentos Permanentes

O art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE tem a seguinte redação:

“A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a tributação das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante quaisquer deduções pessoais, abatimentos e reduções que, para fins fiscais, conceda aos seus próprios residentes em função de estado civil ou encargos familiares.”

A ideia por trás da cláusula convencional é assegurar que o estabelecimento permanente que uma empresa estrangeira tem em um Estado contratante não será tratado de forma menos favorável do que uma empresa local que desenvolva a mesma atividade econômica. Assim, o objetivo principal da cláusula convencional é evitar que, na tributação dos lucros auferidos pelo estabelecimento permanente, o Estado da fonte imponha um tratamento tri-

butário discriminatório, em comparação com as pessoas jurídicas residentes que desenvolvem a mesma atividade econômica.

Porém, cabe registrar que a cláusula convencional faz alusão à “tributação de um estabelecimento permanente”, sem restringir o seu âmbito de aplicação ao imposto de renda incidente sobre os lucros atribuídos ao estabelecimento permanente, na forma do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE. Dessa forma, ainda que o objetivo principal da cláusula convencional seja evitar a aplicação de tratamento discriminatório aos lucros dos estabelecimentos permanentes, é certo que a redação do art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE contém maior abertura semântica, abrindo espaço para uma interpretação mais abrangente do seu escopo normativo.

O tema em pauta é controvertido na doutrina, suscitando interpretações divergentes.

Niels Bammens interpreta a expressão “tributação de um estabelecimento permanente” como “tributação de um estabelecimento permanente de acordo com as disposições dessa Convenção”, para restringir o alcance do art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE. Na visão do autor, o art. 7º disciplina como os lucros atribuídos ao estabelecimento permanente devem ser tributados no Estado da fonte, de modo que o alcance da cláusula de não discriminação deve ficar restrito a esse contexto estabelecido pelo tratado internacional, sem alcançar rendimentos relativos a outras regras distributivas (BAMMENS, 2012, p. 185-187). Em sentido contrário, MICHAEL LANG defende que a definição de estabelecimento permanente existente no acordo de bitributação é relevante para a sua caracterização e, por consequência, para a invocação da cláusula de não discriminação. Entretanto, na visão do ilustre professor, isso não significa que o escopo do art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE fique restrito aos casos em que a regra distributiva do art. 7º seja aplicável ao caso concreto (LANG, 2013, p. 151).

A comparação no art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE é entre um estabelecimento permanente e uma empresa residente no Estado da fonte que desenvolvam as mesmas atividades econômicas. Em geral, entende-se que o conceito de atividade econômica deve ser interpretado no sentido de ramo de atividade (BAMMENS, 2012, p. 192).

Outro ponto de divergência repousa nas circunstâncias em que as atividades são desenvolvidas pelo estabelecimento permanente e pela empresa local no Estado da fonte.

A rigor, o art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE apenas exige que o estabelecimento permanente e a empresa local “exerçam as mesmas atividades”, sem determinar que a exploração de tais atividades ou negócios deve ocorrer sob as mesmas circunstâncias. Assim, a cláusula convencional não abre espaço para a investigação dos fatos e das circunstâncias do caso concreto, a fim de se verificar se o estabelecimento permanente e a empresa local

desempenham suas atividades com o mesmo tipo de estrutura, o mesmo tipo de ativos, a mesma qualidade, entre outros aspectos.

Entretanto, Kees Van Raad apregoa que a comparação dos fatos e das circunstâncias em que a atividade é desenvolvida é inerente ao art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE, tendo em vista que, do contrário, não será possível identificar se a discriminação está baseada na atividade econômica desenvolvida ou nas circunstâncias subjacentes. Como exemplo, uma regra tributária que aplique um tratamento tributário mais oneroso ao estabelecimento permanente, em razão da falta de uma estrutura de ativos, não seria uma discriminação baseada na atividade econômica, o que afastaria a aplicação do art. 24, § 3º (RAAD, 1986, p. 140).

Niels Bammens discorda da posição defendida por Van Raad, pois, caso seja feita uma análise dos fatos e das circunstâncias, um estabelecimento permanente jamais estará na mesma situação de uma empresa local, a começar pelo fato de que o estabelecimento permanente não possui personalidade jurídica própria, sendo mera extensão da sua matriz no exterior (BAMMENS, 2012, p. 193-194). Assim, sempre existirão diferenças significativas entre as formas de atuação de um estabelecimento permanente e de uma empresa local, o que não deve interferir na aplicação da cláusula convencional em exame. É justamente por isso que o § 3º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE não utiliza a mesma redação do § 1º, segundo o qual os nacionais de um Estado contratante devem ser tratados em igualdade de condições com os nacionais do outro Estado contratante, “desde que se encontrem na mesma situação”.

Dessa forma, a própria interpretação sistemática do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE mostra que a cláusula de não discriminação dos estabelecimentos permanentes não exige uma comparabilidade ampla, que examine os fatos e as circunstâncias em que a atividade econômica é desenvolvida pelo estabelecimento permanente e pela empresa local.

É importante destacar que o art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE não impede apenas que o estabelecimento permanente seja submetido a um tratamento tributário menos favorável no Estado na fonte, em comparação com empresas que exerçam as mesmas atividades. O escopo da cláusula de não discriminação é proteger o não residente que exerce a atividade econômica no Estado da fonte por meio de um estabelecimento permanente, de modo que o ganho de capital obtido na alienação do próprio estabelecimento permanente, ou na alienação de bens do estabelecimento permanente após a sua extinção, também estão protegidos contra a incidência de regras tributárias discriminatórias¹⁴. Essa proteção se torna importante no caso de Estados

¹⁴ § 40 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE: “Permanent establishments should further have the same rules applied to resident enterprises, with regard to the taxation of

que concedem, em suas leis internas, regimes privilegiados de tributação para reorganizações societárias, com o diferimento da incidência do imposto de renda (BAMMENS, 2012, p. 228-229).

Assim, a expressão “tributação de um estabelecimento permanente”, constante da cláusula convencional, não deve ser interpretada literalmente, para alcançar apenas os tributos que recaiam sobre os resultados da atividade desenvolvida pelo próprio estabelecimento permanente. Ao contrário, a ideia por trás da cláusula convencional é proteger o não residente que exerce atividade econômica no Estado da fonte por meio de um estabelecimento permanente (RUST, 2015, p. 1.702).

Note-se que o § 3º do art. 24 da Convenção Modelo não impede a aplicação de mecanismos específicos que servem apenas para a determinação do lucro a ser atribuído ao *estabelecimento permanente*. Dessa forma, as regras e práticas administrativas que servem para determinar o lucro a ser atribuído ao estabelecimento permanente, na forma do art. 7º, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE, não podem ser consideradas discriminatórias¹⁵.

Por igual forma, a cláusula convencional em exame não impede que o Estado da fonte adote diferentes mecanismos para a tributação dos estabelecimentos permanentes, desde que isso não resulte em um tratamento tributário mais oneroso do que aquele aplicável às pessoas jurídicas (RUST, 2015, p. 1.706). Esse entendimento pode ser extraído da interpretação sistemática do próprio art. 24 da Convenção Modelo, tendo em vista que os §§ 1º, 2º e 5º tratam de “tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa”, ao passo que o § 3º menciona apenas “tributação [...] menos favorável”, sem estender o seu alcance para as obrigações acessórias (BAMMENS, 2012, p. 233). Daí decorre que o estabelecimento permanente e a empresa devem ser submetidos ao mesmo tratamento tributário em todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária, ainda que as obrigações acessórias aplicáveis em cada caso sejam distintas.

Com relação à parte final do art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE, que afasta a necessidade de o Estado da fonte estender aos residentes

capital gains realised on the alienation of assets, whether during or on the cessation of business” (OECD, 2010, p. 341).

¹⁵ § 34 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE: “The paragraph must be read in the context of the Convention and, in particular, of paragraph 2 of Article 7 which provides that the profits attributable to the permanent establishment are those that a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions would have been expected to make. Clearly, rules or administrative practices that seek to determine the profits that are attributable to a permanent establishment on the basis required by paragraph 2 of Article 7 cannot be considered to violate paragraph 3, which is based on the same principle since it requires that the taxation on the permanent establishment be not less favourable than that levied on a domestic enterprise carrying on similar activities.” (OECD, 2010, p. 339-340)

do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções relacionadas ao estado civil ou aos encargos familiares, o seu objetivo é evitar que pessoas físicas do Estado da residência, que exerçam atividades econômicas no Estado da fonte por meio de um estabelecimento permanente, gozem de deduções pessoais e abatimentos em ambos os Estados contraentes (XAVIER, 2015, p. 250)¹⁶. Por consequência, fica a critério do Estado da fonte conceder, ou não, deduções pessoais e abatimentos a esses não residentes, em proporção à participação do lucro do estabelecimento permanente na renda total do contribuinte¹⁷.

5.1. O caso do “branch profits tax”

Questão interessante a ser examinada diz respeito ao “branch profits tax” exigido por diversos países sobre o lucro apurado pelos estabelecimentos permanentes, cuja função consiste em substituir o IRRF cobrado das pessoas jurídicas na distribuição de dividendos (AVI-YONAH, 2015, p. 67). Como o estabelecimento permanente não distribui dividendos, por ser uma extensão da sociedade matriz, o “branch profits tax” costuma ser exigido sobre o lucro do estabelecimento permanente para assegurar a neutralidade tributária em relação à escolha da forma jurídica (*v.g.*, subsidiária ou estabelecimento permanente), bem como para evitar a discriminação reversa das pessoas jurídicas formalmente constituídas, que distribuem dividendos para seus sócios ou acionistas.

Segundo a OCDE, “branch profits tax” cobrado sob a forma de um imposto de renda adicional sobre o lucro do estabelecimento permanente é incompatível com o art. 24, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE, por se tratar de um gravame que atinge o próprio lucro do estabelecimento permanente, enquanto que o IRRF incidente sobre os dividendos alcança a renda do sócio ou acionista não residente, por meio de sistema de retenção de parte do valor bruto do rendimento remetido ao exterior¹⁸.

¹⁶ Na mesma linha, Alexander Rust adverte que: “This ensures that the taxpayer does not obtain these allowances twice: Once in his residence State and once in the PE State.” (RUST, 2015, p. 1.701)

¹⁷ § 36 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE (OECD, 2010, p. 340).

¹⁸ § 60 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE: “In some States, the profits of a permanent establishment of an enterprise of another Contracting State are taxed at a higher rate than the profits of enterprises of that State. This additional tax, sometimes referred to as a ‘branch tax’, may be explained by the fact that if a subsidiary of the foreign enterprise earned the same profits as the permanent establishment and subsequently distributed these profits as a dividend, an additional tax would be levied on these dividends in accordance with paragraph 2 of Article 10. Where such tax is simply expressed as an additional tax payable on the profits of the permanent establishment, it must be considered as a tax levied on the profits of the activities of the permanent establishment itself and not as a tax on the enterprise in its capacity as owner of the permanent establishment. Such a tax would therefore be contrary to paragraph 3.” (OECD, 2010, p. 346-347)

Ora, considerando que as hipóteses de discriminação vedadas pelos acordos de bitributação não admitem justificativa, ao contrário do que ocorre com “princípio da não discriminação” aplicável na União Europeia, está correto o entendimento da OCDE acerca da incompatibilidade do “branch profits tax” com o art. 24, § 3º, da Convenção Modelo. O fato de que esse tributo visa assegurar a neutralidade tributária na escolha da forma jurídica e evitar a discriminação reversa das subsidiárias e das demais pessoas jurídicas é irrelevante para efeito de interpretação da cláusula de não discriminação, que deve ser aplicada em seus estritos termos, independentemente de eventuais justificativas para o tratamento tributário discriminatório¹⁹.

É interessante notar que a ONU, no § 21 dos Comentários ao art. 10 da sua Convenção Modelo, dispõe que os países podem incluir uma cláusula específica em seus acordos de bitributação, autorizando a incidência do “branch profits tax” (ONU, 2011, p. 190). Veja-se:

“Notwithstanding any other provision of this Convention, where a company which is a resident of a Contracting State has a permanent establishment in the other Contracting State, the profits taxable under Article 7, paragraph 1, may be subject to an additional tax in that other State, in accordance with its laws, but the additional charge shall not exceed ___ per cent of the amount of those profits.”

A rigor, a expressão “notwithstanding any other provision of this Convention” é suficiente para autorizar a cobrança do “branch profits tax” e, ao mesmo tempo, impedir a aplicação da cláusula de não discriminação. Apesar disso, a ONU aponta que diversos acordos de bitributação incluem uma ressalva específica na cláusula de não discriminação, para permitir expressamente a cobrança do “branch profits tax” (ONU, 2011, p. 191). Veja-se a redação da cláusula de salvaguarda:

“Nothing in this Article shall be construed as preventing either Contracting State from imposing a tax as described in paragraph ___ [branch profits tax provision] of Article 10 (Dividends).”

No caso específico do Brasil, a cláusula alternativa mencionada acima é de fundamental importância, tendo em vista a política fiscal seguida na lei doméstica brasileira²⁰ de equiparar as filiais, sucursais, agências e representa-

¹⁹ Nas palavras de Alexander Rust: “Although branch profits taxes aim to treat an investment through a subsidiary and a PE in the same way, they are nevertheless discriminatory for purposes of Article 24(3).” (RUST, 2015, p. 1.708)

²⁰ Note-se que o legislador tributário pode, sem alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, definir os seus efeitos tributários. Assim, desde que observados os limites previstos nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”), nada impede que o

ções de sociedades estrangeiras a pessoas jurídicas, como prevê o art. 147, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda²¹.

Em vista disso, diversos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil contêm regras que autorizam a cobrança de IRRF sobre os lucros dos estabelecimentos permanentes no Brasil de sociedades estrangeiras, como se pode verificar, em caráter ilustrativo, do art. 10, § 5º, do tratado internacional celebrado entre o Brasil e a Argentina, abaixo reproduzido:

“5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.”

Adiante, o item 12 do Protocolo reafirma a compatibilidade do art. 10, § 5º com a cláusula de não discriminação que trata dos estabelecimentos permanentes²². Veja-se:

“a) Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 5 do Artigo X não são conflitantes com as disposições do parágrafo 2 do Artigo XXIV.”

Como se pode imaginar, essa cláusula era relevante à época em que o Brasil cobrava IRRF nas remessas de dividendos para não residentes²³. Atualmente, a discussão perdeu grande parte de sua importância prática em razão da edição do art. 10 da Lei n. 9.249/1995, segundo o qual os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do IRRF, tampouco integrarão a base de cálculo do imposto de renda devido pelo beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior.

6. Art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE – discriminação de juros, royalties e outros desembolsos

A redação do art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE é a seguinte:

legislador tributário, por meio de ficção jurídica, equipare as filiais sucursais, agências e representações de sociedades estrangeiras a pessoas jurídicas.

²¹ Decreto n. 3.000/1999.

²² É possível encontrar disposições semelhantes nos acordos de bitributação celebrados com África do Sul, Israel, México, Ucrânia, entre outros.

²³ A título de curiosidade histórica, veja-se a regra do art. 757 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994: “Art. 757. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, considerados automaticamente percebidos pela matriz na data do encerramento do período base, os lucros das filiais, sucursais, agências ou representações, no País, de pessoas jurídicas com sede no exterior.”

“Salvo se for aplicável o disposto no parágrafo 1º do Artigo 9º, no parágrafo 6º do Artigo 11 ou no parágrafo 4º do Artigo 12, os juros, *royalties* e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, nas mesmas condições que se tivessem sido pagos a um residente do Estado primeiramente mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para o efeito de determinar o patrimônio tributável dessa empresa, nas mesmas condições como se fossem contraídas para com um residente do primeiro Estado mencionado.”²⁴

Como se vê, o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo prevê que os juros, *royalties* e outros desembolsos pagos por uma empresa de um Estado contratante, para um residente do outro Estado contratante, devem, para fins de determinação do lucro tributável daquela primeira empresa, ser dedutíveis nas mesmas condições em que seriam caso tivessem sido pagos para um residente do mesmo Estado. Assim, salvo nos casos em que se aplicarem as disposições do art. 9º, do § 7º do art. 11, ou do § 6º do art. 12, os pagamentos feitos para credores no exterior devem afetar a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica residente da mesma maneira que os pagamentos realizados para credores residentes no próprio Estado da fonte.

O art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE pode alcançar diferentes regras domésticas que estabelecem condições especiais para a dedução de despesas pagas a não residentes, tais como: (i) regras de subcapitalização que sejam incompatíveis com o padrão “arm’s length”; (ii) regras que condicionam a dedução dos dispêndios realizados com não residentes ao efetivo pagamento, enquanto os pagamentos realizados para residentes são deduzidos segundo o regime de competência; (iii) regras antielisivas que limitam ou impõem condições especiais para a dedução de pagamentos realizados para não residentes (OECD, 2007, p. 23-24).

O conceito de juros está expressamente definido no art. 11, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE, nos seguintes termos:

“3. O termo ‘juros’, *conforme usado no presente Artigo*, significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza, acompanhados ou não de ga-

²⁴ Tradução livre. No original: “Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.”

rantias hipotecárias ou de uma cláusula de participação nos lucros do devedor e, em particular, os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, inclusive ágios e prêmios vinculados a esses títulos, obrigações ou debêntures, assim como quaisquer outros rendimentos que a legislação tributária do Estado Contratante de que provenham assimile aos rendimentos de importâncias emprestadas.”²⁵

Ocorre que há uma aparente restrição no alcance da definição de juros transcrita acima, em virtude da utilização da expressão “conforme usado no presente artigo”. Essa expressão parece indicar que o termo “juros”, quando empregado em outros artigos da Convenção Modelo da OCDE, não remete o intérprete, necessariamente, ao § 3º do art. 11.

A despeito da literalidade da expressão “conforme usado no presente artigo”, é razoável entender que a definição de juros prevista no art. 11, § 3º, poderá ser utilizada para a interpretação de outras disposições dos acordos de bitributação, especialmente o art. 24, que trata da cláusula de não discriminação. Isso porque as cláusulas dos acordos de bitributação devem ser interpretadas de forma sistemática e integrada (DÖRR, 2012, p. 544)²⁶, a fim de que os termos expressamente definidos nas cláusulas convencionais sejam considerados na interpretação do pacto convencional como um todo (DUTTA, 2008, p. 27-28).

Ademais, ao consagrar a expressão “o termo ‘juros’, conforme usado no presente artigo, significa”, o art. 11, § 3º, da Convenção Modelo da OCDE apenas indica que o seu conteúdo deve ser interpretado de forma autônoma e independente do significado atribuído ao mesmo termo nas leis domésticas dos Estados contratantes, por se tratar de conceito expressamente definido, que afasta a possibilidade de utilização do reenvio geral ao direito interno. Logo, a redação utilizada na cláusula convencional não tem a finalidade de impedir a interpretação sistemática das regras do acordo de bitributação.

Observe-se que a definição de juros prevista na lei interna dos Estados contratantes não deve ser empregada para a integração da cláusula de não discriminação, tendo em vista que, de acordo com o art. 3º, § 2º, dos acordos de bitributação baseados na Convenção Modelo da OCDE, as leis domésticas dos Estados contratantes somente devem ser utilizadas para a determinação

²⁵ Tradução livre. No original: “The term ‘interest’ as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures.”

²⁶ Nas palavras de Oliver Dörr: “The treaty as a whole is considered when the interpreter compares the use of the same term elsewhere in the treaty or different phrases of the same treaty dealing with the same issue in different wordings.” (DÖRR, 2012, p. 544)

do significado dos *termos não definidos* no acordo de bitributação, e desde que o contexto não exija outra solução (“unless the context otherwise requires”). Destarte, não é adequado utilizar a lei interna para a obtenção do significado de um termo que está expressamente definido no acordo de bitributação, como é o caso de juros, principalmente quando o uso do conceito doméstico restringir o alcance da cláusula de não discriminação.

Mas ainda que se considere que o conceito de juros do art. 11, § 3º, não é aplicável, em razão da expressão “conforme usado no presente artigo”, é possível reconhecer que o *contexto* exige outra solução neste caso, pois a aplicação do conceito da lei doméstica pode privar o contribuinte da proteção que lhe foi assegurada pela cláusula de não discriminação e, por decorrência, impedir a concretização de uma das finalidades do acordo de bitributação. De fato, a utilização da lei interna para definir o conceito de juros pode reduzir significativamente a efetividade da proteção proferida pela cláusula de não discriminação, pois o Estado da fonte poderia incluir em sua lei interna dispositivo legal que, por meio de ficção jurídica, altera a natureza jurídica do rendimento, afastando a proteção prevista no art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE.

Nesse sentido, o art. 31, § 1º, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados²⁷ estabelece que o acordo internacional 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 finalidade²⁸. Por consequência, a definição prevista na lei doméstica não deve ser utilizada quando ela puder provocar um resultado irrazoável ou incompatível com o objetivo e a finalidade da cláusula convencional, que é justamente evitar a discriminação dos pagamentos feitos a residentes do outro Estado contratante, especificamente em relação à possibilidade e às condições de sua dedução do lucro tributável.

O conceito de *royalties* também está definido na Convenção Modelo da OCDE, especificamente no art. 12, § 2º, a seguir reproduzido:

“3. O termo ‘royalties’, *conforme usado no presente Artigo*, compreende as importâncias de qualquer natureza pagas pelo uso ou direito de uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, inclusive filmes cinematográficos, de patentes, marcas de indústria ou comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos, ou por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica.”²⁹

²⁷ Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

²⁸ Veja-se: “1. 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.”

²⁹ Tradução livre. No original: “The term ‘royalties’ as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model,

Os mesmos comentários apresentados acima são aplicáveis ao conceito de *royalties*, no sentido de que a definição de *royalties* existente na lei interna do Estado da fonte não deve ser utilizada quando a sua aplicação levar a uma restrição do âmbito de proteção assegurado pela cláusula de não discriminação, sob pena de violação da finalidade do tratado internacional.

O conceito de “outros desembolsos” não está definido na Convenção Modelo da OCDE e os Comentários da organização ao art. 24, § 4º, não trazem esclarecimentos em relação ao seu conteúdo. Embora o tema seja pouco explorado na doutrina, Niels Bammens apregoa que a expressão “outros desembolsos” deve ser interpretada de forma ampla, para alcançar quaisquer pagamentos realizados a título de contraprestação pelo fornecimento de mercadorias ou serviços, mediante fluxo monetário ou entrega de bens (BAMMENS, 2012, p. 336).

O teste de comparabilidade exigido pelo art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE envolve o cotejo de um residente no Estado da fonte que efetua o pagamento de juros, *royalties* ou outros desembolsos para um residente no Estado da residência, com um residente do Estado da fonte que efetua o mesmo pagamento para um residente do mesmo Estado (VELASQUES, 2015, p. 504).

No Brasil, há autores que defendem uma comparabilidade ampla no âmbito do art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE, que permitiria o exame não apenas das condições em que os pagamentos são dedutíveis no Estado da fonte, mas também da tributação, ou não, do rendimento correspondente no Estado da residência. Esse exame seria possível em razão da expressão “nas mesmas condições”, que consta do art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE (TAVARES et al., 2016, p. 82). Confira-se o entendimento dos autores:

“Com efeito, o art. 24(4) menciona expressamente que a dedução deve ser preservada ‘sob as mesmas condições’ existentes em pagamentos realizados entre partes residentes em um mesmo país. Nesse sentido, tal dispositivo pode ser interpretado de maneira mais abrangente: em vez de olhar apenas para a dedutibilidade do pagamento, ele pode analisar também a tributação do recebimento, ou seja, considerar todas as condições para aquela dedutibilidade como um todo. De acordo com essa interpretação, um pagamento (dedutível) cujo recebimento é tributado domesticamente não está na mesma situação de um pagamento (inedutível) cujo recebimento não é tributado internacionalmente em razão de uma assimetria tributária entre os países envolvidos.”

Com a devida vênia, discorda-se da interpretação preconizada acima, em razão da ausência de uma comparabilidade ampla no art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE.

plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”

Em primeiro lugar, cabe frisar que a própria interpretação literal afasta a interpretação acima, pois o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE prevê apenas que as “os *juros, royalties e outras importâncias* pagas por uma empresa de um Estado contratante [...] *serão dedutíveis*, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, *nas mesmas condições*”. Assim, o texto da cláusula convencional é claro no sentido de que a dedução fiscal dos pagamentos, para efeito de determinação do lucro tributável da empresa no Estado da fonte, deve ocorrer sob as mesmas condições, ou seja, com a observância dos mesmos requisitos legais, sem permitir a análise do mecanismo de tributação dos respectivos rendimentos no outro Estado.

Em segundo lugar, acrescente-se que o § 4º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE não utiliza as mesmas expressões existentes em outros parágrafos da cláusula de não discriminação, tais como “que se encontrem na mesma situação” (§§ 1º e 2º), “que exerçam as mesmas atividades” (§ 3º) ou “empresas similares” (§ 5º). Logo, a interpretação sistemática e contextual dessa cláusula convencional, em confronto com os demais parágrafos, sugere que o seu escopo de aplicação não exige uma comparabilidade ampla entre os sujeitos envolvidos na operação internacional (BAMMENS, 2012, p. 339). A ausência de uma comparabilidade ampla do art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE, a ser realizada partir do exame dos fatos e das circunstâncias, impede a restrição do seu escopo normativo apenas sob o argumento de que o rendimento não está sujeito à tributação no Estado da residência.

Em terceiro lugar, a interpretação proposta pelos autores citados acaba por extrapolar os limites objetivos do texto. Isso porque, para que a inteligência sugerida fosse factível, o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE deveria prever que “os *juros, royalties e outras importâncias* pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante [*nas mesmas circunstâncias*] serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, nas mesmas condições que se tivessem sido pagos a um residente do Estado primeiramente mencionado”. Alternativamente, a cláusula convencional poderia prever “os *juros, royalties e outras importâncias* pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, nas mesmas condições que se tivessem sido pagos a um residente [*nas mesmas condições*] do Estado primeiramente mencionado”. Ora, mesmo no campo dos tratados internacionais, está devidamente assentado o princípio básico de que a redação da cláusula convencional representa o ponto de partida e, ao mesmo tempo, o limite para a atividade hermenêutica, que não pode desbordar o máximo sentido possível do texto (ROCHA, 2008, p. 104).

É absolutamente inaceitável a interpretação do art. 24, § 4º, dos acordos de bitributação baseados na Convenção Modelo da OCDE sem aderência à

textualidade da cláusula convencional, tendo em vista que o texto normativo é, ao mesmo tempo, o ponto de partida do processo hermenêutico e o mais expressivo balizador da adequação dos seus resultados (RAMOS, 2015, p. 171). Não fosse assim, ficaria ao sabor do intérprete aceitar os termos do tratado internacional, diminuí-los ou alargá-los ao seu talante e ao sabor das conveniências de cada situação concreta, o que geraria enorme insegurança jurídica para os investidores não residentes, que é justamente o que os Estados contratantes buscam evitar com os acordos de bitributação.

Retornando para a análise da cláusula convencional, é importante pontuar que o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE prevê que os juros, *royalties* e outros desembolsos devem ser dedutíveis sob as mesmas condições, o que inclui tanto as regras materiais quanto as regras procedimentais que disciplinam a dedução de despesas do lucro tributável.

Por fim, no § 75 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo, a OCDE apregoa que a cláusula de não discriminação em exame não impede que o Estado da fonte exija a divulgação de informações adicionais para a dedução de pagamentos feitos para não residentes, tendo em vista que esses requisitos servem para assegurar níveis similares de conformidade fiscal e de verificação entre pagamentos feitos para residentes e não residentes (OECD, 2010, p. 350)³⁰.

Niels Bammens discorda da posição da OCDE, sob o argumento de que o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE exige que os juros, *royalties* e outros desembolsos sejam dedutíveis sob as mesmas condições, o que abrange as regras formais e procedimentais. Na visão do autor, o § 75 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE apresenta, na verdade, uma justificação para o tratamento diferenciado, o que não é admitido no âmbito cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação (BAMMENS, 2012, p. 348-349).

6.1. A restrição à dedução de despesas com royalties

Como se sabe, as despesas de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, poderão ser deduzidas como despesas operacionais, para fins de determinação do lucro real, até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita líquida³¹.

³⁰ Veja-se: “Also, paragraph 4 does not prohibit additional information requirements with respect to payments made to non-residents since these requirements are intended to ensure similar levels of compliance and verification in the case of payments to residents and non-residents.” (OECD, 2010, p. 350)

³¹ Art. 74 da Lei n. 3.470/1958, art. 12 da Lei n. 4.131/1962, art. 6º do Decreto-lei n. 1.730/1979, arts. 352, 353 e 355 do RIR/1999 e arts. 85, 86 e 88 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017.

A dúvida que surge, em relação à compatibilidade da restrição acima com o art. 24, § 4º, dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, decorre da indefinição do âmbito de aplicação das leis domésticas que estabelecem os limites para a dedução dos *royalties*. Não está claro, nas diversas regras que disciplinam o assunto, se os limites à dedução das despesas de *royalties* se aplicam exclusivamente aos pagamentos feitos para não residentes. Em princípio, como os *royalties* pagos para pessoas físicas ou jurídicas no Brasil são submetidos à incidência do imposto de renda no País, não faria sentido aplicar os limites quantitativos às operações domésticas.

Porém, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 104.368, de 17 de junho de 1988, considerou que os limites à dedução de despesas de *royalties*, previstas no art. 74 da Lei n. 3.470/1958, aplicam-se aos pagamentos feitos para pessoas jurídicas no Brasil³².

Em seu voto condutor, o Ministro Néri da Silveira afirma que o art. 74 da Lei n. 3.470/1958, que disciplinou pela primeira vez a dedução das despesas de *royalties* pela exploração de patentes de invenção e marcas de indústria e comércio, “não fez qualquer distinção entre beneficiários dos pagamentos domiciliados no país ou no exterior”. Adiante, o Ministro Néri da Silveira acrescenta que os percentuais máximos para a dedução das despesas de *royalties* “foram estabelecidos de acordo com os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade [...]”. Logo, “não é cabível [...] considerar que os beneficiários dos pagamentos sejam, tão só, residentes no exterior”.

Em obra a respeito do tema, Rafael Marcheti Marcondes questiona a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal não apenas em relação à interpretação jurídica adotada, mas também no que tange à composição da turma julgadora, em razão da ausência dos Ministros Oscar Corrêa e Sydney Sanches (MARCONDES, 2012, p. 118). Assim, por se tratar de um precedente isolado, que foi proferido antes da restrição da competência da Corte Suprema a questões constitucionais, é possível que esse tema venha a ser revisitado pela jurisprudência.

De qualquer forma, enquanto isso não ocorrer, a aplicação do art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE fica condicionada à definição do escopo normativo das regras domésticas que estabelecem limites à dedução das des-

³² Confira-se a ementa do julgado: “Recurso extraordinário. Imposto de Renda. ‘Royalties’. Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei n. 3.470, de 1958. Lei n. 4.506, de 30/12/1964, art. 71 e seu parágrafo único. R.I.R. de 1966, arts. 232, 233 e 234. A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas como ‘royalties’, não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei n. 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença.”

pesas de *royalties*. Dessa forma, caso fique constatado que os limites apenas se aplicam aos pagamentos feitos a não residentes, será forçoso reconhecer a sua incompatibilidade com a cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação.

Por fim, é importante mencionar que diversos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil apresentam cláusulas de salvaguarda em relação aos *royalties*, cujos escopos normativos variam significativamente de um tratado internacional para o outro.

Como exemplo, no acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a África do Sul, a cláusula de salvaguarda dispõe que as regras da legislação brasileira que limitam a dedutibilidade dos *royalties* pagos por um estabelecimento permanente no Brasil e um residente na África do Sul não entram em conflito com o art. 24, § 3º, do respectivo tratado internacional³³. Esse dispositivo corresponde ao art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE, ora examinado.

Por outro lado, no acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Argentina, a cláusula de salvaguarda prevê que as disposições da legislação brasileira que restringem a dedução dos *royalties* pagos por uma pessoa jurídica residente no Brasil para a sua sociedade controladora na Argentina não conflitam com a cláusula de não discriminação relativa à propriedade do capital social, que reflete o art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE³⁴. Esse tipo de cláusula de salvaguarda foi introduzido em diversos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil em razão do art. 14 da Lei n. 4.131/1962 e do art. 71, parágrafo único, alínea “e”, itens 1 e 2, da Lei n. 4.506/1996, que impediam a dedução dos *royalties* pagos por filial no Brasil para a sociedade matriz no exterior ou por pessoa jurídica no Brasil para a sociedade controladora no exterior. Porém, com a edição do art. 50 da Lei n. 8.383/1991, a dedução das despesas de *royalties* passou a ser admitida para os contratos de licença averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil (“BACEN”), motivo pelo qual os acordos de

³³ Veja-se: “c) Fica entendido que as disposições da legislação tributária brasileira que não permitem que os ‘royalties’ conforme definidos no parágrafo 3 do Artigo 12, pagos por um estabelecimento permanente situado no Brasil a um residente da África do Sul que desenvolva uma atividade empresarial no Brasil por meio desse estabelecimento permanente, seja dedutível no momento da determinação dos rendimentos tributáveis desse estabelecimento permanente não estão em conflito com as disposições do parágrafo 3 do Artigo 24.”

³⁴ Veja-se: “As disposições da legislação brasileira que não permitem que os ‘royalties’, como definidos no parágrafo 3 do Artigo XII, pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma residente da Argentina que possua no mínimo 50 por cento do capital com direito a voto dessa sociedade, sejam dedutíveis no momento de se determinar o rendimento tributável da sociedade residente do Brasil, não são conflitantes com as disposições do parágrafo 3 do Artigo XXIV da Convenção.”

bitributação celebrados pelo Brasil após a edição da referida lei deixaram de incluir essa cláusula de salvaguarda específica.

Com tais anotações, pode-se assentar que, além da definição do escopo normativo das regras domésticas que estabelecem limites à dedução das despesas de *royalties*, é preciso que cada acordo de bitributação celebrado pelo Brasil seja objeto de avaliação específica, para fins de análise de eventuais cláusulas de salvaguarda que bloqueiem a aplicação da cláusula de não discriminação.

6.2. As regras de subcapitalização e as despesas com juros

A questão acerca da compatibilidade das normas domésticas de subcapitalização com o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE surge porque essas regras visam evitar a erosão das bases tributáveis mediante a dedução de despesas decorrentes do pagamento de juros para não residentes. Assim, a aplicação das regras de subcapitalização exclusivamente aos juros pagos para não residentes suscita dúvidas a respeito de sua compatibilidade com a cláusula de não discriminação.

No § 74 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo, a OCDE aponta que a cláusula convencional em exame não proíbe que o país do mutuário (Estado da fonte) aplique suas normas internas de subcapitalização, desde que compatíveis com o § 1º do art. 9º ou com o § 6 do art. 11. Assim, as regras de subcapitalização poderão ser aplicáveis para ajustar o contrato de mútuo ao “padrão *arm’s length*”³⁵. Entretanto, a própria OCDE reconhece que, na hipótese em que o ajuste fiscal exigido pela lei doméstica deixar de observar os limites estabelecidos em tais artigos, as regras de subcapitalização aplicadas exclusivamente aos contratos de empréstimos contraídos com não residentes serão incompatíveis com o § 4º do art. 24³⁶.

De fato, a parte inicial do § 4º do art. 24 da Convenção Modelo exclui do âmbito de aplicação da cláusula de não discriminação as regras de subcapitalização que determinem a realização de ajustes fiscais compatíveis com o § 6º do art. 11 ou com o § 1º do art. 9º (“salvo se for aplicável o disposto no parágrafo 1º do Artigo 9º, no parágrafo 6º do Artigo 11”). Isso significa que as regras domésticas de subcapitalização que alcancem apenas *empresas associadas* (art. 9º) ou partes com *relações especiais* (art. 11) poderão ser aplicadas sem qualquer incompatibilidade com a cláusula de não discriminação, desde que

³⁵ Optou-se pela expressão “padrão *arm’s length*”, no lugar de “princípio *arm’s length*”, em razão da ausência de natureza principiológica direta no “*arm’s length*”, que deflui do princípio da igualdade. Como aponta Luís Eduardo Schoueri: “[...] o ‘princípio *arm’s length*’ não tem, ele mesmo, natureza principiológica. Não é ele, pois, que entra em conflito, em eventual ponderação, mas sim o princípio que o inspira.” (SCHOUERI, 2016, p. 2.016)

³⁶ § 74 dos Comentários da OCDE ao art. 24 da Convenção Modelo (OCDE, 2010, p. 350).

o ajuste realizado pela Administração Tributária, com base na lei doméstica, reflita o “padrão *arm's length*”. Nos demais casos, o art. 24 permanece integralmente aplicável, impedindo a Administração Tributária de realizar ajustes fiscais com base em regras de subcapitalização baseadas em coeficientes fixos de endividamento, sem possibilidade de produção de prova em contrário pelo contribuinte.

Em suma, tem-se que o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE será aplicado quando: (i) as regras de subcapitalização controlarem exclusivamente os contratos de empréstimos contraídos com não residentes, restringindo o volume de endividamento e a possibilidade de dedução das despesas com juros; (ii) os ajustes fiscais realizados pelas regras de subcapitalização não estejam inseridos no âmbito do art. 9, § 1º, tampouco do art. 11, § 6, que somente admitem ajustes fiscais compatíveis com o “padrão *arm's length*”, em operações realizadas entre “empresas associadas” ou entre credor e devedor que mantêm “relação especial”.

No caso específico das regras brasileiras de subcapitalização, a Lei n. 12.249/2010 introduziu parâmetros objetivos para limitar a dedução, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas com juros pagos ou creditados a partes vinculadas no exterior, bem como a pessoas físicas ou jurídicas residentes em jurisdição com tributação favorecida ou em regime fiscal privilegiado. Para atingir esse objetivo, a lei prevê que, caso o endividamento da pessoa jurídica ultrapasse determinada proporção em relação ao seu patrimônio líquido, as despesas relativas aos juros considerados excessivos serão consideradas indedutíveis, independentemente da necessidade do contrato de mútuo e, conseqüentemente, dos respectivos recursos para a atividade da empresa.

A rigor, os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil restringem a aplicação das regras de subcapitalização introduzidas pelos arts. 24 e 25 da Lei n. 12.249/2010³⁷.

Em primeiro lugar, como o conceito de pessoa vinculada previsto no art. 23 da Lei n. 9.430/1996 é mais amplo do que o conceito de empresas associadas, o art. 9º do acordo de bitributação restringe o âmbito subjetivo de incidência das regras brasileiras de subcapitalização. Logo, o art. 24 da Lei n. 12.249/2010 não poderá ser utilizado para controlar os contratos de empréstimos celebrados com as demais pessoas vinculadas, que não compreendidas no conceito de empresas associadas previsto no art. 9º dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

Em segundo lugar, o art. 9º, § 1º, do acordo de bitributação impede a aplicação da Lei n. 12.249/2010, cujo controle de endividamento está baseado

³⁷ Para uma análise mais detida do tema, conferir SANTOS, 2015, p. 107-117.

em coeficientes fixos, que não observam os parâmetros exigidos pelo “padrão *arm’s length*”. Para que a Lei n. 12.249/2010 fosse compatível com os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, o legislador tributário deveria ter permitido que o contribuinte comprovasse que o seu volume de endividamento observa as condições normais de mercado para aquele ramo de atividade.

Em terceiro lugar, a adoção de coeficientes fixos de endividamento também é incompatível com o § 6º do art. 11 do acordo de bitributação, segundo o qual a determinação do excesso de juros deve observar o “padrão *arm’s length*”. Por questões de praticabilidade, o Brasil até pode optar por manter as suas regras de subcapitalização baseadas em coeficientes fixos de endividamento, sem abrir espaço para produção de prova em contrário pelo contribuinte, mas a Administração Tributária brasileira deve estar disposta a deixar de aplicar a Lei n.º 12.249/2010 às situações fáticas protegidas pelos acordos de bitributação assinados pelo País, a fim de manter a sua postura coerente com os compromissos assumidos na seara internacional.

Por fim, a aplicação da Lei n. 12.249/2010 exclusivamente às operações contratadas com não residentes viola os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil que contenham o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE e não apresentem cláusula de salvaguarda. Em tais circunstâncias, caso o não residente esteja localizado no outro Estado contratante, a cláusula de não discriminação impedirá a incidência da regra brasileira de subcapitalização.

Porém, é importante registrar que há cláusulas de salvaguarda nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com África do Sul, Chile, Israel, Peru, Portugal, Turquia e Rússia, que expressamente autorizam os Estados contratantes a aplicarem as suas regras de subcapitalização³⁸.

6.3. O art. 26 da Lei n. 12.249/2010 e as condições especiais para a dedução de pagamentos feitos para residentes em jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados

Sabe-se que o art. 26 Lei n. 12.249/2010 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro regra especial para a dedução das despesas correspondentes aos pagamentos feitos para pessoas físicas ou jurídicas residentes em jurisdições com tributação favorecida (“JTF”) ou regimes fiscais privilegiados (“RFP”), para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nessa linha, o art. 26 da Lei n. 12.249/2010 prevê que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para pessoas físicas

³⁸ Como exemplo, confira-se o item 5 do Protocolo do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Rússia: “Fica entendido que, no tocante ao Artigo 24, as disposições da Convenção não impedem um Estado Contratante de aplicar as disposições de sua legislação tributária relativas tanto à subcapitalização quanto às sociedades controladas no exterior (‘CFCs’).”

ou jurídicas domiciliadas em JTF ou sujeitas a RFP, não serão dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte no país atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

- i) identificar o efetivo beneficiário das importâncias remetidas;
- ii) comprovar a capacidade operacional da parte residente no exterior para a realização da operação; e
- iii) apresentar comprovação documental do pagamento do preço, bem como do recebimento dos bens e direitos ou da utilização do serviço.

O conceito de efetivo beneficiário consta do § 1º do art. 26 da Lei n. 12.249/2010 como sendo a pessoa física ou jurídica, não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária, que aufera os rendimentos por conta própria, e não como agente, administrador, fiduciário ou mandatário de terceiros. Exige-se, assim, que a pessoa jurídica no Brasil identifique o efetivo beneficiário do rendimento no exterior, a fim de que as despesas ou custos incorridos sejam passíveis de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Não basta, portanto, a mera identificação do beneficiário formal, que recebe o rendimento por conta e ordem de terceiro ou com poderes limitados de atuação. Aliás, pode-se dizer que é justamente a questão da comprovação da titularidade efetiva do rendimento um dos aspectos que diferencia a Lei n. 12.249/2010 do art. 2º da Lei n. 3.470/1958, que veda a dedução das despesas relativas aos pagamentos realizados para beneficiários não identificados, bem como do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, que exige a retenção de IRRF à alíquota majorada de 35% sobre os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados. Ao contrário dos diplomas legais citados, a Lei n. 12.249/2010 não se contenta com a simples indicação do destinatário formal do pagamento, exigindo a identificação do autêntico titular do rendimento, o que requer a comprovação do real favorecido por trás da estrutura societária porventura utilizada para garantir o anonimato do investidor no exterior.

Além da identificação do efetivo beneficiário, o art. 26 da Lei n. 12.249/2010 exige a comprovação da capacidade operacional da parte residente no exterior para a realização da operação, o que requer a apresentação de documentos que comprovem a sua estrutura operacional, bem como a sua capacidade para a realização das atividades que compõem o seu objeto social. A exigência legal insere-se, assim, no campo empírico da comprovação das atividades desenvolvidas pela sociedade não residente, que participou do ato ou negócio jurídico realizado com a pessoa jurídica brasileira.

No que tange ao último requisito, a comprovação do pagamento do preço e do recebimento dos bens e direitos é indispensável para a dedução de qualquer despesa operacional, independentemente do envolvimento de pessoa física ou jurídica residente em JTF ou RFP. A dedução de despesas, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, requer a

comprovação da sua efetividade, mediante a apresentação de suporte formal (contratos, notas fiscais, recibos e comprovantes de pagamento) e material (capacitação técnica da pessoa jurídica contratada, existência de pessoal qualificado, o recebimento dos bens ou direitos ou do trabalho desenvolvido). Assim, não basta comprovar que as despesas foram contratadas, assumidas ou pagas. É necessário, também, evidenciar que os bens ou serviços foram efetivamente recebidos, bem como a sua relação de pertinência com a atividade da pessoa jurídica. Sendo assim, pode-se dizer que o terceiro requisito exigido pelo art. 26 da Lei n. 12.249/2010, isoladamente considerado, não pode ser considerado como uma prática discriminatória, pois se trata de regra que somente estabelece, em caráter imperativo, os itens que devem ser objeto de comprovação pelo contribuinte no Brasil.

Em geral, o Brasil não tem acordos de bitributação com JTF. Entretanto, o problema poder surgir em relação aos países listados na Instrução Normativa RFB n. 1.037/2010 como submetidos a RFP, tais como a Dinamarca, a Áustria e os Países Baixos, especificamente em relação a “holding companies” que não exerçam atividade econômica substantiva, bem como a Espanha, no que diz respeito ao regime aplicável às “Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros” (E.T.V.Es.).

Daí decorre que, em tese, o art. 26 da Lei n. 12.249/2010, por impor condições especiais para a dedução de pagamentos feitos para pessoas físicas ou jurídicas residentes em JTF ou sujeitas a RFP, invertendo o ônus da prova, poderia vir a ser considerado incompatível com o art. 24, § 4º, dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Tanto é assim que a OCDE, no seu relatório “Harmful tax competition – an emerging global issue”, chama a atenção para a incompatibilidade das regras que vedam ou invertem o ônus da prova para a dedução de despesas com a cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação (OECD, 1998, p. 59-60).

O problema é que os acordos de bitributação celebrados com a Dinamarca, a Espanha, a Áustria e os Países Baixos, que são os países potencialmente afetados pelo art. 26 da Lei n. 12.249/2010, adotam a redação do art. 24 baseada, essencialmente, na cláusula de não discriminação da Convenção Modelo da OCDE de 1963, que não continha o § 4º.

Assim, o art. 26 da Lei n. 12.249/2010, ao inverter o ônus da prova para a dedução de despesas, não viola os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com a Dinamarca, a Espanha, a Áustria e os Países Baixos, em razão da ausência de cláusula de não discriminação equivalente ao art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE (SANTOS, 2014, p. 145-147).

6.4. Contribuições para planos de previdência no exterior

Outra questão polêmica diz respeito à compatibilidade das regras que restringem a dedução de contribuições previdenciárias recolhidas para enti-

dades de previdência privada sediadas no exterior com o art. 24, § 4º, dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

No cenário brasileiro, o art. 4º, inciso V, da Lei n. 9.250/1995 apenas admite a dedução, da base de cálculo do imposto de renda, das contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País. O dispositivo legal em questão, ao vedar a dedução de contribuições realizadas para entidades de previdência privada sediadas no exterior, pode violar os acordos de bitributação que contenham o § 4º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE.

Contudo, é importante esclarecer que o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE menciona expressamente os “demais gastos pagos por uma empresa”. Assim, como o significado do termo “empresa”, no âmbito do acordo de bitributação, requer o exercício de atividade econômica independente, é forçoso concluir que a cláusula de não discriminação em foco alcança apenas as contribuições recolhidas pelo empregador em favor do empregado, para fundos de pensão estabelecidos em outro Estado. As contribuições recolhidas pelo próprio empregado ficariam, portanto, fora do âmbito de aplicação da cláusula convencional (BAMMENS, 2012, p. 337).

A conclusão acima é reforçada pelo fato de que o art. 24, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE trata da dedução de despesas para a determinação do lucro tributável da empresa (“para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa”), o que confirma que apenas as contribuições recolhidas pelo empregador estão abrangidas pelo seu âmbito de aplicação. Logo, as contribuições recolhidas pelo próprio empregado continuam sujeitas ao tratamento discriminatório, que apenas admite a dedução, da base de cálculo do imposto de renda, das contribuições recolhidas para as entidades de previdência privada domiciliadas no País.

6.5. Art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE – a discriminação em razão da propriedade do capital

O art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE dispõe que:

“As empresas de um Estado contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.”³⁹

³⁹ Tradução livre. No original: “Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first mentioned State are or may be subjected.”

A cláusula convencional acima proíbe a discriminação baseada no capital social de empresas sediadas em um Estado contratante, por residentes do outro Estado contratante. Assim, o fato de uma empresa ser detida ou controlada, diretamente ou indiretamente, por residentes do outro Estado contratante não pode ensejar a sua submissão a tratamento tributário diferente ou mais gravoso.

Note-se que essa cláusula de não discriminação apenas cuida do tratamento tributário da empresa cujo capital social é detido ou controlado por residentes do outro Estado contratante (OECD, 2010, p. 350)⁴⁰. Dessa forma, os sócios ou acionistas no exterior podem ser submetidos a um tratamento tributário distinto, como ocorre nos casos em que os dividendos distribuídos para não residentes estão sujeitos a uma alíquota fixa de IRRF sobre o rendimento bruto, enquanto que os dividendos distribuídos para residentes são computados na renda global do contribuinte, para tributação em conjunto com os demais rendimentos (BAMMENS, 2012, p. 380).

A OCDE, nos §§ 78 e 79 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo, adota uma interpretação estrita do âmbito normativo dessa cláusula convencional, que apenas afastaria a discriminação baseada na propriedade do capital (OECD, 2010, p. 350-351). Segundo a organização, o critério de discriminação utilizado pelo legislador doméstico, para estabelecer o tratamento tributário diferente ou mais gravoso para a empresa detida ou controlada por residentes no outro Estado contratante, deve ser especificamente a propriedade do seu capital social.

Essa interpretação fica clara da leitura do § 79 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo, no qual a OCDE afirma que “[...] the paragraph prevents the discrimination of a resident enterprise that is *solely based* on who owns or controls the capital of that enterprise” (OECD, 2010, p. 351)⁴¹. Assim, na visão da organização, caso o tratamento tributário mais gravoso esteja baseado em outro critério de discriminação, essa cláusula convencional não seria aplicável.

Niels Bammens defende que a interpretação preconizada pela OCDE é excessivamente restritiva, pois o âmbito normativo do art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE passaria a alcançar exclusivamente as regras tributárias que adotem como critério de discriminação a propriedade do capital da pes-

⁴⁰ § 76 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo da OCDE: “This provision, and the discrimination which it puts an end to, relates to the taxation only of enterprises and not of the persons owning or controlling their capital. Its object therefore is to ensure equal treatment for taxpayers residing in the same State, and not to subject foreign capital, in the hands of the partners or shareholders, to identical treatment to that applied to domestic capital.” (OECD, 2010, p. 350)

⁴¹ Tradução livre: “[...] o parágrafo impede a discriminação tão somente baseada em quem detém ou controla o capital dessa empresa”.

soa jurídica. Por consequência, caso a lei doméstica utilizasse a propriedade do capital social em conjunto com outro critério de discriminação, a cláusula convencional em exame já deixaria de ser aplicável, pois a discriminação não seria unicamente baseada (“solely based”) na propriedade do capital social (BAMMENS, 2012, p. 390).

A rigor, essa restrição do escopo do art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE não encontra respaldo no texto da cláusula convencional, que proíbe que a empresa de um Estado contratante, cujo capital social seja detido ou controlado por um residente do outro Estado contratante, seja submetida à tributação ou obrigação conexa diferente ou mais gravosa. O texto não exige que a propriedade do capital social seja o único critério de discriminação. Dessa forma, se a cláusula em exame impede o estabelecimento de distinções com base em um critério de discriminação vedado, a lei tributária que utilize esse parâmetro, ainda que em conjunto com outros, não poderá ser aplicada. É irrelevante, portanto, se o critério de discriminação vedado aparece isoladamente ou em conjunto com outros parâmetros utilizados pela lei tributária doméstica (BAMMENS, 2012, p. 390)⁴².

Seguindo adiante, o art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE dispõe que a empresa cujo capital social seja detido ou controlado por um residente do outro Estado contratante será comparada com empresas similares, para efeito de análise do ônus tributário ou da obrigação conexa, que não poderá ser diferente ou mais gravosa. A expressão “empresas similares” suscita dúvidas a respeito do objeto de comparação. Não está claro no texto da cláusula convencional se a comparação deve ser feita com uma empresa cujo capital social seja detido ou controlado por sócios ou acionistas residentes, ou com uma empresa cujo capital social seja detido ou controlado por sócios ou acionistas residentes em um terceiro Estado (BAMMENS, 2012, p. 404).

A OCDE, no § 76 dos Comentários ao art. 24 da Convenção Modelo, parece considerar que o objeto de comparação é uma empresa local cujo capital social seja detido ou controlado por sócios ou acionistas residentes. É o que se extrai da seguinte passagem: “Its object therefore is to ensure equal treatment for taxpayers residing in the same State, and not to subject foreign capital, in the hands of the partners or shareholders, to *identical treatment to that applied to domestic capital*” (OECD, 2010, p. 350). Ao mencionar que o tratamento tri-

⁴² Esse aspecto pode ser importante para a análise da compatibilidade das regras brasileiras de subcapitalização com os acordos de bitributação que não têm o § 4º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE. Ainda que a Lei n. 12.249/2010 não utilize apenas a propriedade do capital como critério de discriminação, alcançando também outras pessoas vinculadas e pessoas físicas e jurídicas residentes em JTF ou RFP, o fato é que, caso uma pessoa jurídica no Brasil efetuasse o pagamento de juros para uma sociedade controladora também no País, as regras de subcapitalização não seriam aplicáveis, o que evidencia a existência de tratamento discriminatório.

butário deve ser idêntico ao aplicável ao capital doméstico, a OCDE assume, ainda que implicitamente, que a comparação deve ser realizada com uma empresa local detida ou controlada por sócios ou acionistas residentes.

Esse entendimento foi confirmado pela OCDE no § 88 da minuta pública divulgada pela OCDE em 2007 a respeito da cláusula de não discriminação, no qual consta que o objeto de comparação do art. 24, § 5º, da Convenção Modelo é uma empresa doméstica detida ou controlada por residentes. Porém, a OCDE considerou que não havia necessidade prática de alteração dos Comentários à Convenção Modelo para reafirmar esse ponto (OCDE, 2007, p. 27).

Por fim, o art. 24, § 5º, da Convenção Modelo da OCDE dispõe que a empresa detida ou controlada por residentes do outro Estado contratante não pode ser submetida à tributação ou obrigação conexa diferente ou mais gravosa. Logo, como examinado nos parágrafos anteriores, a proteção conferida por essa cláusula convencional é ampla, alcançando todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária, bem como as respectivas obrigações acessórias.

7. Art. 24, § 6º, da Convenção Modelo da OCDE – a ampliação do escopo objetivo da cláusula de não discriminação

O art. 24, § 6º, da Convenção Modelo da OCDE dispõe que a cláusula de não discriminação se aplica aos tributos de qualquer natureza ou denominação, ampliando, assim, o seu escopo objetivo em relação ao art. 2º, que trata dos tributos visados. Veja-se:

“Não obstante o disposto no Artigo 2º, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão aos tributos de qualquer natureza ou denominação.”⁴³

Os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil também apresentam um escopo objetivo mais amplo na cláusula de não discriminação, como se pode verificar, em caráter ilustrativo, do art. 24, § 5º, do tratado internacional celebrado entre o Brasil e a Áustria.

“5. No presente artigo, o termo ‘tributação’ designa os *impostos* de qualquer natureza ou denominação.”

Vale registrar que outros acordos de bitributação assinados pelo Brasil também apresentam disposições semelhantes, tais como aqueles celebrados com Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Japão, Luxemburgo, México, Portugal e Suécia.

⁴³ Tradução livre. No original: “The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.”

É importante esclarecer que o termo “impostos”, adotado pelo Brasil em seus acordos de bitributação, deve ser entendido como “tributos”, que corresponde à tradução mais exata e precisa para o termo em inglês “taxes”, utilizada na Convenção Modelo da OCDE. Note-se que o inglês é a língua funcional utilizada pelas delegações envolvidas na negociação de diversos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, motivo pelo qual o significado em inglês da expressão “tax” não pode ser desprezado. O termo “tax” tem um significado amplo, que engloba quase todos os valores cobrados pelo Estado no exercício de sua soberania fiscal, com raras exceções, como as taxas devidas em razão do exercício do poder de polícia. Assim, considerando a amplitude do termo “tax”, é difícil entender porque a versão em português dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil utiliza o termo “imposto”, que nada mais é do que uma das espécies do gênero “tributo”.

Logo, em razão do objetivo e da finalidade da cláusula de não discriminação, bem como do propósito do art. 24, § 6º, da Convenção Modelo da OCDE de estender o seu alcance para outros tributos não abrangidos pelo art. 2º (“tributos visados”), não há dúvida de que o termo “tax” deve ser apropriadamente traduzido como “tributo”. Daí decorre que outras exações enquadradas no conceito geral de tributo previsto no art. 3º do CTN – “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção por ato ilícito” – podem vir a ser alcançadas pela cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação que possuem o § 6º do art. 24.

Para exemplificar a importância de uma interpretação ampla do termo “tax”, é possível citar decisão proferida pela Corte de Cassação francesa, que aplicou a cláusula de não discriminação do acordo de bitributação celebrado entre a França e a Suíça para as taxas de registro cobradas na transferência de bens imóveis (“droits d’enregistrement”)⁴⁴, bem como pela Corte Fiscal de Dusseldórfia, na Alemanha, que considerou que a cláusula de não discriminação seria aplicável ao imposto de capital cobrado sobre a integralização de capital em pessoas jurídicas na Alemanha⁴⁵.

Na prática, a cláusula de não discriminação também pode ser aplicada para contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento (“payroll tax”), tributos incidentes sobre as entradas de capital (“capital duty”), tributos sobre bens imóveis (“property tax”), entre outros.

No Brasil, a dúvida que poderia surgir diz respeito à aplicação da cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação aos tributos estaduais e municipais. A rigor, os tratados internacionais são celebrados pela União Fe-

⁴⁴ Corte de Cassação, decisão 91-17.373, de 9 de novembro de 1993.

⁴⁵ Corte Fiscal de Dusseldórfia, *Entscheidungen der Finanzgerichte* 1973, 508, de 30 de março de 1973.

deral na qualidade de representante da República Federativa do Brasil, como sujeito de direito internacional, de modo que a sua força vinculante alcança todas as subdivisões políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) (SANTOS, 2014, p. 27-53). Assim, a autonomia atribuída a cada ente federado pelo texto constitucional não tem o condão de suplantar a soberania do Estado brasileiro (ROCHA, 1997, p. 210).

Não por acaso, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 229.096/RS, de 16 de agosto de 2007, considerou que a vedação prevista no art. 151, III, da Constituição Federal somente alcança as chamadas *isenções heterônomas*, assim entendidas aquelas concedidas por pessoa jurídica de direito público interno diversa da competente para instituir o tributo. Assim, na hipótese de tratado internacional celebrado em nome da República Federativa do Brasil, como sujeito de direito internacional, seria possível a concessão de isenção em relação a impostos estaduais e municipais⁴⁶. O caso concreto submetido à apreciação da Corte Suprema envolvia cláusula do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (“GATT”), que afastava o ICMS na importação de mercadoria por empresa brasileira, na hipótese em que o similar nacional é beneficiado por isenção.

Diante disso, pode-se assentar que o art. 24 de acordos de bitributação baseados na Convenção Modelo da OCDE pode ser aplicado a tributos estaduais e municipais que porventura resultem em tratamentos tributários discriminatórios vedados por essa cláusula convencional.

8. Notas finais sobre o Recurso Especial n. 426.945/PR (“Caso Volvo”)

No Brasil, o precedente mais notável envolvendo a cláusula de não discriminação consiste no acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STF) no julgamento do Recurso Especial n. 426.945/PR, de 22 de junho de

⁴⁶ Confira-se a ementa da decisão: “Ementa: direito tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do Acordo Geral de Tarifas e Comércio. Isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil. Artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Artigo 98 do Código Tributário Nacional. Não caracterização de isenção heterônoma. Recurso extraordinário conhecido e provido. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional ‘possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios’ (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 229.096/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ o acórdão Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 11.04.2008)

2004, que versa sobre a incidência de IRRF sobre os dividendos distribuídos pela Volvo do Brasil Veículos Ltda. (“Volvo Brasil”) para a sua sociedade controladora na Suécia, Volvo Lastvagnar AB (“Volvo Suécia”), no ano-base de 1993⁴⁷.

O STJ considerou que a incidência de IRRF sobre os dividendos distribuídos pela Volvo Brasil para a Volvo Suécia no ano-base de 1993 seria incompatível com o acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Suécia, interpretado à luz dos preceitos constitucionais e de direito internacional que consagram os princípios da isonomia e da não discriminação.

A decisão do STJ, além de extremamente confusa em seus fundamentos, deve ser considerada incorreta sob a perspectiva do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Suécia, sem entrar no mérito dos preceitos constitucionais e de direito internacional invocados pela Corte Superior para coibir qualquer forma de tratamento tributário discriminatório do capital estrangeiro (*v.g.*, os direitos fundamentais globalizados, o princípio constitucional da isonomia, o princípio da não discriminação no direito internacional público, o GATT, entre outros).

Isso porque, o art. 24, § 1º, do acordo de bitributação em questão, invocado no precedente, não pode ser aplicado ao caso concreto, por vedar apenas a discriminação baseada na nacionalidade. Assim, como as pessoas jurídicas residentes no País e as pessoas jurídicas residentes na Suécia não estão em situações equivalentes, particularmente no que diz respeito à residência, a cláusula convencional em questão não afastava a possibilidade de incidência do IRRF.

Em sentido contrário, Betina Treiger Grupenmacher defende que, embora a cláusula de não discriminação em questão refira-se à nacionalidade, e não à residência, a sua interpretação teleológica levaria à conclusão de que os Estados também podem aplicar tratamento tributário mais oneroso com base na residência, pois o objetivo do princípio da não discriminação é resguardar o capital estrangeiro contra o tratamento anti-isonômico em relação ao capital nacional, com vistas a preservar e incentivar o desenvolvimento econômico, a expansão dos negócios internacionais das empresas brasileiras e o ingresso de capital estrangeiro no País (GRUPENMACHER, 2016, p. 83). Com a devida vênia, não assiste razão à autora, pois o art. 24 dos acordos de bitributação baseados na Convenção Modelo da OCDE é uma regra específica contra a discriminação, que não possui o mesmo nível de abertura que um princípio. Assim, a interpretação teleológica do art. 24, § 1º, do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Suécia jamais poderia suplantar o limite objetivo do texto, que veda apenas a discriminação baseada na nacionalidade.

⁴⁷ Sobre o tema, conferir MONTEIRO, 2010, p. 359-382.

de. Até porque, a adoção do entendimento da autora conduziria ao absurdo de impedir qualquer discriminação baseada na residência, o que não se sustenta, uma vez que o direito tributário internacional está essencialmente apoiado na distinção entre residentes e não residentes.

O art. 24, § 4º, do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Suécia, invocado nos votos proferidos pelos Ministros do STJ, também não oferece respaldo à interpretação adotada pela Corte Superior, tendo em vista que essa cláusula convencional, que equivale ao § 5º do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE, trata apenas da tributação das empresas de um Estado contratante detidas ou controladas por residentes do outro Estado contratante. Dessa forma, essa cláusula convencional prevê que a pessoa jurídica residente no Brasil não pode sofrer uma tributação mais onerosa por ter seu capital social controlado ou detido por uma sociedade residente na Suécia. Entretanto, como o IRRF cobrado na distribuição dos dividendos recai sobre o não residente, não há incompatibilidade entre a legislação doméstica brasileira e o acordo de bitributação.

O acórdão em questão foi objeto de Recurso Extraordinário interposto pela União Federal (RE n. 460.320), que atualmente aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal, com voto desfavorável do relator Ministro Gilmar Mendes e pedido de vista do Ministro Dias Toffoli.

9. Conclusões

Com base nas considerações acima, é possível concluir que o art. 24 da Convenção Modelo da OCDE não pode ser considerado uma cláusula geral de não discriminação, na medida em que o seu âmbito de aplicação apenas trata de situações específicas de não discriminação. Assim, para efeito de sua aplicação em casos concretos, é preciso verificar os critérios de discriminação vedados, os fatores de comparação elencados e os resultados proibidos por cada parágrafo da cláusula de não discriminação, para a correta definição do seu escopo normativo.

Como a interpretação jurídica não está ligada apenas ao texto, mas também aos fatos e aos problemas jurídicos concretos, os casos enfrentados na realidade social podem contribuir para a correta delimitação do alcance da cláusula de não discriminação, permitindo que o intérprete construa o conteúdo concreto da norma jurídica, com a observância dos limites do processo hermenêutico.

Sob o enfoque de política fiscal, o escopo restrito do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE não acompanhou o desenvolvimento do direito tributário internacional, sobretudo em razão da proliferação de regras antielisivas específicas, que buscam proteger as bases tributárias dos Estados e combater o planejamento tributário internacional. Além disso, as cláusulas de não discriminação existentes nos acordos internacionais de comércio e nos acordos

de cooperação de investimento também ajudam a evidenciar que o art. 24 da Convenção Modelo da OCDE se tornou ultrapassado, precisando de uma remodelagem para adaptá-lo aos novos tempos.

De qualquer forma, ainda que a estrutura da cláusula de não discriminação esteja ultrapassada, é de se reconhecer que o aplicador do direito não pode, na atividade de interpretação, criar ou atribuir significados subjetivos às cláusulas convencionais, ultrapassando o seu sentido linguisticamente possível. A interpretação jurídica não pode extrapolar a estrutura normativa das cláusulas convencionais, o que constitui um limite objetivo do processo hermenêutico. Logo, não se pode estender, na atividade de interpretação, o escopo normativo das cláusulas de não discriminação.

Como a OCDE ainda é dominada por países europeus, cujo princípio da não discriminação oferece uma proteção muito mais ampla do que a cláusula de não discriminação dos acordos de bitributação, não parece haver grande interesse político na atualização do art. 24 da Convenção Modelo da OCDE. Porém, é possível que esse cenário mude com o ingresso de novos países na OCDE, como poderá ocorrer nos próximos anos com o Brasil e a Colômbia.

10. Bibliografia

- BAMMENS, Niels. The principle of non-discrimination in the international and European tax law. *IBFD Doctoral Series* vol. 24. Amsterdam: IBFD, 2012.
- DÖRR, Oliver. Article 31 – general rule of interpretation. *Vienna Convention on the Law of Treaties – a commentary*. Coord. Oliver Dörr e Kirsten Schmalenbach. Berlin/Heidelberg: Springer/Verlag, 2012.
- DUTTA, Sonika. The interpretation of treaty law under special consideration of the Vienna Convention on the Law of Treaties. *Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation*. Coord. Michael Schilcher e Patrick Weninger. Viena: Linde, 2008.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da não discriminação e os tratados internacionais em matéria tributária. *Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. Coord. Luís Eduardo Schoueri e João Francisco Bianco. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- JONES, John F. Avery et al. The non-discrimination article in tax treaties – I. *British Tax Review* n. 10. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 1991.
- LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Amsterdam: IBFD/Viena: LINDE, 2010.
- _____. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2. ed. Amsterdam: IBFD/Viena: LINDE, 2013.
- MACIEL, Miguel Ângelo. *O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade*. São Paulo: MP Editora, 2009.

- MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Art. 24 do acordo de bitributação Brasil-Suécia e tratamento tributário distinto no pagamento de dividendos. *Tributação internacional – análise de casos*. Coord. Leonardo Freitas de Moraes e Castro. São Paulo: MP Editora, 2010.
- MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
- OCDE. *Model tax convention on income and on capital – condensed version*. Paris: OECD, 2010.
- _____. Application and interpretation of Article 24 (non-discrimination). *Public Discussion Draft*. Paris: OCDE, 2007.
- _____. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OCDE, 1998.
- RAAD, Kees van. Issues in the application of tax treaty non-discrimination clauses. *Bulletin*. Amsterdam: IBFD, 1988.
- RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial – parâmetros dogmáticos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- RIBEIRO, Fernando Munhoz. Comparability assessment under the non-discrimination clause of Article 24 of the OECD Model. *Non-discrimination in European and tax treaty law*. Coord. Kasper Dziurdz e Christoph Marchgraber. Viena: Linde, 2015.
- ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- _____. Princípios gerais do direito internacional tributário. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Tributação no Mercosul. *Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias – Nova Série 3*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1997.
- ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1978.
- RUST, Alexander. Article 24 – non-discrimination. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Coord. Ekkehart Reimer e Alexander Rust. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A atuação da República Federativa do Brasil na celebração de tratados internacionais que limitam o poder tributário conferido aos Estados e Municípios: os limites para a concessão de incentivos fiscais de tributos estaduais e municipais e o federalismo cooperativo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 114. São Paulo: RT, 2014.
- _____. As regras brasileiras de subcapitalização e os acordos internacionais de bitributação – a incompatibilidade da Lei nº 12.249/2010 com o princípio *arm's length* e com a cláusula de não discriminação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 234. São Paulo: Dialética, 2015.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. O *arm's length* como princípio ou como *standard* jurídico. *Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. Coord. Luís Eduardo Schoueri e João Francisco Bianco. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Medidas contra a evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Coord. Alejandro C Tôrres Altamirano e Victor Uckmar. Buenos Aires: Ábaco, 2003.
- VELASQUES, Rodolfo Zanutto. Creditor non-discrimination under Article 24(4) of the OECD Model in the case of deduction and non-inclusion schemes". *Non-discrimination in European and tax treaty law*. Coord. Kasper Dziurdz e Christoph Marchgraber. Viena: Linde, 2015.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.