

AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Phelippe Toledo Pires de Oliveira

Procurador da Fazenda Nacional

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Pós –Graduado em Direito Público pela Escola Paulista da Magistratura de São Paulo

RESUMO: O presente trabalho visa dar uma noção geral sobre as Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação, também denominados de Tratados ou Acordos contra a Bi-tributação, discorrendo sobre alguns de seus principais aspectos, em especial detalhando suas origens, suas finalidades e a estrutura da Convenção Modelo da OCDE, bastante utilizada como paradigma nas negociações entre os Estados. Contudo, por se tratar de matéria por demais controvertida, o presente trabalho não tem por escopo analisar a hierarquia das normas previstas nas Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação no ordenamento jurídico dos Estados.

PALAVRAS-CHAVE: Convenções Internacionais. Bi-tributação. Renda e Capital.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Conceito; 2 Finalidades; 3 Estrutura; 4 Conclusão; 5 Referências.

INTRODUÇÃO

A mudança profunda por que passou o comércio internacional nos últimos dois séculos, com o início do processo de globalização mundial e a conseqüente intensificação das relações comerciais entre pessoas e empresas situadas nos mais diversos lugares acarretou alterações no sistema tributário dos Estados.

Assim, a partir do século XIX, os Estados passaram a celebrar acordos para evitar a bi-tributação. No início, apenas Estados que possuíam bom relacionamento ou eram aliados o fizeram. A convenção entre a Prússia e a Saxônia, datada de 1869, bem como a convenção entre a Áustria e a Hungria, também de 1869, e a da Áustria e Prússia, de 1899, são tidas como as primeiras convenções sobre o tema.¹

Com o fim da 1ª Guerra Mundial, intensificaram-se as relações econômicas entre os Estados. Abandonou-se, em alguns países, o sistema de tributação com base na renda territorial, sendo introduzida a sistemática de tributação com base na renda mundial (*world wide taxation*), de acordo com a qual, passou-se a tributar a renda produzida tanto no próprio território como no exterior.²

E, em razão dessa nova sistemática de tributação, deu-se a coexistência de jurisdição tributária de mais de um Estado sobre os mesmos fatos (*overlapping tax jurisdictions*). Isto porque, enquanto um determinado Estado sujeitava à tributação os lucros produzidos no interior de seu território, sejam eles provenientes de residentes ou não residentes, o outro Estado, por sua vez, sujeitava à tributação a renda de seus residentes produzidas tanto em seu território quanto no exterior. Com

¹ UCKMAR, Victor. *Corso de Diritto Tributario Internazionale*. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999, p. 17-18.

² *Ibid.*, p. 18-19.

isso, haveria a possibilidade de ocorrência da dupla tributação; quer dizer, dois ou mais Estados, simultaneamente tributando um mesmo contribuinte, em razão de um mesmo evento jurídico.

Para se evitar uma diminuição no desenvolvimento econômico mundial e com o objetivo de disciplinar as relações entre os Estados, bem como de se afastar o efeito distorsivo de eventual bi-tributação sobre a concorrência, é que, em 1920, a Liga das Nações passou a se preocupar em estudar e promover a celebração das convenções para evitar a bi-tributação entre os Estados. Desses estudos, originou-se o primeiro modelo de convenção em 1928, aprovado pelos representantes dos 28 Estados (alguns dos quais, ressalta-se, não eram membros da Liga das Nações)³.

Porém, foi somente após a 2ª Guerra Mundial que a quantidade de convenções para eliminar a bi-tributação entre os Estados multiplicaram-se. Isto porque, o movimento de integração econômica européia e a formação de outros blocos econômicos conduziram a um fenômeno de liberação do comércio, facilitando as relações internacionais.

Nesse contexto, criou-se o Comitê Fiscal da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que veio a desenvolver uma Convenção-Modelo, primeiramente, publicada em 1963 e, posteriormente, revisada em 1977 e 1992. Após, passou-se a adotar o modelo de folhas soltas, com a finalidade de facilitar o processo de revisão da Convenção-Modelo.

A Convenção-Modelo da OCDE é complementada por comentários detalhados elaborados na forma de artigo por artigo, que servem de importante instrumento interpretativo do conteúdo e da amplitude das cláusulas das convenções para evitar a bi-tributação, tanto por países membros da OCDE, como também por aqueles não-membros, que estão aptos a fazer reservas e observações em relações aos comentários⁴.

Contudo, convém observar que a Convenção-Modelo da OCDE sugere a eliminação da bi-tributação, no mais das vezes, por meio da limitação da competência tributária do país onde o investimento estrangeiro é efetuado, também denominados de países importadores de capital ou "país de fonte". Ressalte-se, porém, que essa metodologia utilizada pela Convenção-Modelo da OCDE para eliminar a bi-tributação favorece os países desenvolvidos, também denominados exportadores de capital ou "país de residência".

Em razão disso, em 1980, após 10 (dez) anos de estudos elaborados por um grupo de especialistas, as Nações Unidas também publicaram uma Convenção-Modelo. Embora a estrutura da Convenção-Modelo das Nações Unidas seja semelhante à Convenção-Modelo da OCDE, seu conteúdo é bastante diverso, especialmente porque atribui maior parcela de competência tributária aos países em desenvolvimento, também denominados importadores de capital ou "país da fonte".

Daí porque, diante da inegável importância das convenções para evitar a bi-tributação no âmbito das relações econômicas de um Estado, bem como da ausência de Convenções-Modelo dos Estados (com exceção dos EUA), muitos dos Estados se utilizam, ou ao menos baseiam suas negociações, nas Convenções-Modelo da OCDE e ONU, conforme seus respectivos interesses, de forma que, atualmente, mais de

³ UCKMAR, op.cit., p. 19-20.

⁴ VOGEL, Klaus. *A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*. Third Edition, p. 18 "[...] Aside from the reservations, a number of member States included 'observations'; these observations 'do not express any disagreement with the text of the Convention, but furnish a useful indication of the way those countries will apply the provisions of the Article in question.'"

2.000 (duas mil) convenções internacionais para evitar a bi-tributação se encontram em vigor, e esse número tende a aumentar.⁵

1 CONCEITO

Tratados ou convenções internacionais são acordos formais celebrados, por escrito, entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos⁶, sendo irrelevante o *nomen iuris* sobre os quais são intitulados.

A esse respeito, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), de 26 de maio de 1969, em seu art. 2º, I, "a", expressamente dispõe que "tratado" significa um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.

O tratado internacional é, portanto, um instrumento formal pelo qual as partes signatárias, geralmente Estados soberanos – sem, contudo, esquecer-se de que os organismos internacionais também têm capacidade para celebração de tratados – impõem-se mutuamente direitos e obrigações. Seu conteúdo, todavia, pode ser o mais variado possível, podendo versar, inclusive, sobre matéria tributária.

Pois bem. No que concerne, especificamente, aos tratados ou convenções internacionais contra a bi-tributação, seguindo o disposto na Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, podemos conceituá-los como "acordos formais, celebrados por escrito, entre pessoas jurídicas de direito internacional público, destinados a evitar a dupla tributação. Daí porque, nesse trabalho, utilizaremos indistintamente os termos "tratado", "convenção" e "acordo" internacional.

Diferentemente das normas de direito internacional privado (conflict rules), os tratados ou convenções para evitar a bi-tributação não se referem à escolha da norma interna ou estrangeira aplicável a uma situação envolvendo elemento de estraneidade, mas sim delimitam a aplicação da legislação interna de um Estado, estabelecendo, no mais das vezes, regras de atribuição ou repartição de competências tributárias (distributive rules), conforme se verá mais adiante.

2 FINALIDADES

A finalidade primordial das convenções para eliminar a bi-tributação é, como o próprio nome já diz, eliminar ou ao menos tentar evitar a dupla tributação, de maneira a facilitar as transações e os investimentos internacionais.

Não obstante esse objetivo, há muitos outros suplementares, como:

- I facilitar entraves burocráticos de troca de informações entre os Estados;
- II uniformizar os termos jurídico-tributários;
- III prevenir a evasão e até mesmo a elisão fiscal, etc.

⁵ Cf. palestra ministrada pelo professor Yariv Brauner da Universidade da Flórida-Levin, no III Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, realizado nos dias 17 e 18 de agosto de 2009, em São Paulo, o número de convenções internacionais para evitar a bi-tributação atualmente em vigor chega a aproximadamente 3000 (três mil).

⁶ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 14.

Com já foi dito, a principal finalidade das convenções para eliminar a bi-tributação é prevenir ou, ao menos, tentar aliviar a dupla tributação.⁷ Boa parte de seus dispositivos visa limitar ou eliminar a tributação de algumas categorias de rendimentos no país de fonte, determinando que o país de residência conceda isenção ou crédito do imposto pago no país de fonte, como forma de evitar ou aliviar a dupla tributação. Com isso, facilita-se a livre movimentação de capital, mercadorias e serviços.

A dupla tributação internacional, no seu sentido jurídico, ocorre, normalmente, quando um residente (pessoa física, jurídica ou outra entidade) de um país obtém rendimentos num outro país, sendo tributado sobre este rendimento em ambos – país de residência e país de fonte. Essa dupla tributação jurídica internacional, como visto no capítulo introdutório, é tida como um obstáculo ao desenvolvimento econômico e à ampliação das transações internacionais.

Porém, não obstante o entendimento prevalecente de que o objetivo primordial das convenções para eliminar a bi-tributação seja justamente eliminar ou tentar evitar a bi-tributação incidente nas transações internacionais, alguns autores questionam esse entendimento, na medida em que a eliminação da bi-tributação poderia ser efetivada igualmente por medidas unilaterais dos Estados, sem haver necessidade de que fossem celebradas convenções internacionais para evitar a bi-tributação para tanto.⁸

A doutrina ressalta, porém, que as convenções para evitar a bi-tributação têm por finalidade, também: (i) a cooperação administrativa entre os Estados signatários, (ii) a garantia de maior grau estabilidade nas relações e/ou investimentos internacionais, (iii) a eliminação da discriminação contra estrangeiros e não residentes; (iv) a uniformização do regime de tributação internacional entre os países; e (v) a determinação de um procedimento amigável para solução de controvérsias quanto à interpretação e aplicação de seus dispositivos.

3 ESTRUTURA

A estrutura das convenções para evitar a bi-tributação celebradas pelo Brasil, assim como aquelas celebradas pela grande maioria dos Estados, obedece ao Modelo da OCDE. Esta, primeiramente descreve seu objeto (Capítulo I) e define alguns de seus termos (Capítulo II). A parte principal destas convenções compreendem os Capítulos III a V, onde se estabelece o que cada um dos Estados pode tributar e como a bi-tributação internacional pode ser eliminada. Por fim, têm-se as disposições especiais (Capítulo VI) e as disposições finais, que estabelecem a entrada em vigor e a forma de denúncia (Capítulo VII).

Embora a estrutura das convenções para evitar a bi-tributação celebradas pelo Brasil não adote a divisão em capítulos, assim como proposta pela OCDE, a disposição de seus artigos ao longo do texto da convenção encontra-se, senão igual, muito semelhante àquela da Convenção-Modelo da OCDE.

⁷ ARNOLD, Brian J. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model. Bulletin – Tax Treaty Monitor, June 2004, p. 245: “[...] From 1977 until early 2003, the Commentary (Para. 7) on Art. 1 of the OECD Model emphasized that the purpose of bilateral tax treaties was to facilitate international trade and investment by eliminating double taxation.”

⁸ De acordo com esses autores, isso se daria através da previsão de concessão de isenção, crédito ou dedução do imposto pago no exterior pela legislação interna de cada país. Nesse sentido, inclusive, destaca-se a palestra proferida pelo professor Gerd Willi Rothmann, no III Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, realizado nos dias 17 e 18 de agosto de 2009 em São Paulo, segundo o qual, as convenções para evitar a bi-tributação servem, precipuamente, para dar segurança jurídica às partes.

Vejamos sucintamente o conteúdo de uma típica convenção para evitar a dupla tributação, não com o intuito de detalhar cada um de seus artigos, mas de dar uma idéia ao leitor sobre o que se trata, não esquecendo que, em alguns casos, podem ser acrescentados ou suprimidos alguns dispositivos, de forma que a numeração pode não ser idêntica à numeração mencionada nos parágrafos a seguir.

De acordo com o *Artigo 1º*, o disposto na convenção internacional para evitar a bi-tributação celebrada entre os Estados, aplica-se às pessoas residentes de um ou ambos os Estados Contratantes, sendo considerada pessoa, para fins do tratado, um indivíduo, uma sociedade ou qualquer outro grupo de pessoas.

O *Artigo 2º*, por sua vez, estabelece os tributos abrangidos pela convenção. No caso do Brasil, geralmente as convenções geralmente se restringem ao imposto de renda, porém nada impede que outros tributos, ainda que de competência de outras divisões políticas, como Estados e Municípios, estejam abrangidos pelo disposto na convenção.

O *Artigo 3º* define alguns termos utilizados na convenção, a fim de que evitar ambiguidade e diferentes interpretações por parte dos Estados Contratantes. Desta forma, esse dispositivo normalmente define o que seja "pessoa", "sociedade", "nacional", entre outros termos utilizados no decorrer da convenção.

Na medida em que as convenções se aplicam somente aos residentes dos Estados Contratantes, o *Artigo 4º* especifica quem é residente de cada um dos Estados, estabelecendo, ainda, critérios de desempate para se determinar a residência de uma pessoa que pudesse, em princípio, ser considerada residente em mais de um Estado (*tie-breaker rules*).

Do *Artigo 6º* ao *21*, estabelece-se a repartição ou atribuição de competências entre os Estados Contratantes (*distributive rules*), de acordo com a categoria ou origem da renda. Significa dizer que, dependendo da categoria ou origem da renda auferida, ter-se-á a competência de um, de outro ou de ambos os Estados.

Ao contrário do que se possa pensar, as regras de repartição ou atribuição de competências (*distributive rules*) constantes dos *Artigo 6º* ao *21* não são organizadas de forma sistemática, tendo sido assim estabelecidas por tradição. Não obstante, nelas podem-se distinguir 4 (quatro) tipos de normas, a saber:

- a) normas relacionadas a rendimentos provenientes de certas atividades:
 - a.1) lucro das empresas (*Artigo 7º*);
 - a.2) serviços pessoais independentes (*Artigo 14*);
 - a.3) serviços pessoais dependentes (*Artigo 15*);
 - a.4) explorações agrícolas e florestais (*Artigo 6º*);
- b) normas relacionadas a rendimentos provenientes de certos *ativos*:
 - b.1) dividendos (*Artigo 10*);
 - b.2) juros (*Artigo 11*);
 - b.3) royalties (*Artigo 12*);
 - e b.4) rendimentos imobiliários (*Artigo 6º*);
- c) normas relacionadas ao *ganho de capital* (*Artigo 13*);
- d) normas relacionadas a rendimentos auferidos por *estudantes* (*Artigo 20*) e *outros rendimentos*, relacionados a rendimentos não mencionados nas três categorias anteriores (*Artigo 21*);

As regras de distribuição de competência tributária constantes nos demais artigos das convenções para eliminar a bi-tributação não mencionadas acima são regras especiais em relação aos dispositivos acima mencionados.

Desta forma, o *Artigo 8º* (transporte aéreo e marítimo) é uma regra especial em relação ao *Artigo 7º* (lucro das empresas) e o *Artigo 17* (artistas e desportistas)

é uma regra especial em relação aos Artigos 14 e 15 (serviços profissionais independentes e dependentes).

Caso determinada categoria de rendimento não esteja expressamente prevista na convenção para eliminar a bi-tributação, nem possa a ela ser aplicado o disposto no Artigo 21 (outros rendimentos), a dupla tributação internacional do rendimento permanecerá, podendo, todavia, ser eliminada por meio de medidas unilaterais previstas nas legislações internas de cada país⁹.

Ademais, conforme visto anteriormente, as convenções internacionais para eliminar a bi-tributação contêm dispositivos para aliviar ou mitigar a dupla tributação. Embora não se tenha chegado a um consenso quanto ao método ideal para se eliminar a dupla tributação, as convenções, seguindo o Modelo da OCDE, geralmente prevêm o método de crédito e o método de isenção. Esses dispositivos encontram-se normalmente no *Artigo 23* das convenções.

De acordo com o método de isenção (*Artigo 23 A*), o país de residência outorga isenção aos contribuintes nele residentes sobre os rendimentos provenientes do exterior. Desta forma, elimina-se completamente a dupla tributação, pois que apenas o país de fonte tributará esses rendimentos. Por sua vez, no método de crédito (*Artigo 23 B*), o país de residência outorga um crédito aos contribuintes nele residentes em relação ao imposto sobre a renda pago no exterior até o limite do imposto devido no país de residência. Significa dizer que a adoção do método de crédito não permite a restituição do imposto pago no exterior ao país de fonte em excesso àquele devido ao país de residência.

Convém ainda lembrar que as convenções para eliminar a bi-tributação contêm também dispositivos não relacionados à eliminação ou mitigação da dupla tributação propriamente dita. Dentre estes, podemos destacar o *Artigo 24*, que prevê a não-discriminação, quer dizer, que estabelece a vedação dos Estados darem tratamento tributário diferenciado (mais gravoso) aos residentes e nacionais de outro Estado.

É de se ressaltar, ainda, a previsão no *Artigo 25* de mecanismos para resolução de conflitos, também denominados procedimentos amigáveis, a serem observados pelos Estados quando da existência de divergência na interpretação ou aplicação dos dispositivos das convenções que possa resultar em eventual tributação em desacordo com o conteúdo das convenções.

Nessa hipótese o residente de um dos Estados signatários da convenção para eliminar a bi-tributação que entender que está sendo tributado em desacordo com o estabelecido na convenção poderá requerer à autoridade competente de seu Estado de residência que solucione a controvérsia.

O *Artigo 26*, por sua vez, visa facilitar a cooperação entre os Estados signatários das convenções para eliminar a bi-tributação. É que, nele, estão contidos disposições para a troca de informações (*exchange of information*) entre as administrações tributárias dos respectivos Estados. Ao contrário do que se possa pensar, esse dispositivo, em regra, não visa assegurar assistência de um dos Estados para a cobrança efetiva dos tributos devidos ao outro, mas assegurar a troca de informações necessárias para o cumprimento dos próprios dispositivos constantes das convenções para eliminar a bi-tributação, conforme visto acima no capítulo relativo à finalidade das referidas convenções.

⁹ VOGEL, Klaus, op. cit., p. 31.

Por fim, algumas convenções estabelecem ainda uma cláusula ou dispositivos de limitação de benefícios (LOB article/provisions), que é destinada a restringir a utilização do denominado "*treaty shopping*"; isto é, a utilização de uma sociedade ou outra entidade legal constituída em uma jurisdição com a qual um determinado Estado tenha celebrado uma convenção para eliminar a bi-tributação, única e exclusivamente, com o intuito de se beneficiar de seus dispositivos (*conduit companies*).

4 CONCLUSÃO

A intensificação das relações comerciais entre os países, como reflexo da globalização mundial, aumentou o risco de um mesmo fato dar ensejo à tributação por mais de um Estado, acarretando um efeito distorsivo e nefasto sobre a concorrência e fazendo surgir a necessidade dos Estados celebrarem convenções internacionais para evitar a bi-tributação,

Por essa razão, a comunidade internacional – primeiramente a Liga das Nações e, num segundo momento, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – passou a se preocupar em estudar e promover a celebração das convenções internacionais para evitar a bi-tributação. A partir desses estudos, desenvolveu-se a Convenção-Modelo da OCDE, publicada pela primeira vez em 1963.

Embora a Convenção-Modelo da OCDE não seja a única, havendo também, como visto no decorrer deste trabalho, a Convenção-Modelo da ONU – que, inclusive, é mais favorável aos países em desenvolvimento – serve ela de base para os Estados quando da negociação das cláusulas de um acordo específico, ainda que estes não sejam membros deste organismo internacional.

A esse respeito, não é demais salientar que o objetivo precípua das convenções internacionais para evitar a bi-tributação é limitar a competência impositiva de um Estado, estabelecendo, no mais das vezes, regras de atribuição ou repartição de competências tributárias entre os Estados signatários, bem como mecanismos para se eliminar, ou ao menos tentar evitar, a dupla tributação.

Não obstante o objetivo de se evitar a dupla tributação, essas convenções possuem outros objetivos suplementares, como: (i) a cooperação administrativa entre os Estados signatários, (ii) a garantia de maior grau estabilidade nas relações e/ou investimentos internacionais, (iii) prevenir a evasão e até mesmo a elisão fiscal (iv) a eliminação da discriminação contra estrangeiros e não residentes; (v) a uniformização do regime de tributação internacional entre os países; etc.

Esses objetivos encontram-se retratados nos diversos artigos que compõem as convenções internacionais para evitar a bi-tributação, cujo conteúdo está dividido (ao menos no que se refere à Convenção-Modelo da OCDE) em vários capítulos: *Capítulo I* - dispõe sobre o objeto das convenções; *Capítulo II* - define alguns de seus termos; *Capítulo III a V* - estabelece o que cada um dos Estados pode tributar de acordo com a categoria ou origem da renda, bem como o modo pelo qual a bi-tributação internacional pode ser eliminada; *Capítulo VI* – traz as disposições especiais e as disposições finais; e *Capítulo VII* - estabelece a entrada em vigor e a forma de denúncia.

Como se vê, as convenções internacionais para evitar a bi-tributação têm se demonstrado como eficientes instrumentos para, não somente eliminar a dupla tributação propriamente dita, com suas regras de atribuição de competência tributária, dependendo do tipo de rendimento, prevendo, inclusive, os mecanismos para se evitar a dupla imposição (crédito ou isenção), como também para garantir

segurança jurídica aos investidores, e, ainda, assegurar mecanismos para a solução de conflitos, bem como para a troca de informações entre os Estados.

Desta forma, há de se concluir que, superada a crise mundial que teve início em 2008, com a crise do mercado imobiliário nos Estados Unidos, o número de convenções internacionais para evitar a bi-tributação tende a continuar aumentando, na medida em que o processo de globalização se intensifica. Porém, por se tratar de matéria que limita a competência impositiva estatal, tendo reflexos diretos na arrecadação tributária, os Estados devem ser bastante cautelosos quando do processo de negociação destas convenções, sopesando as vantagens e desvantagens de sua celebração.

5 REFERÊNCIA

ARNOLD, Brian J. & MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*. Boston: Kluwer Student Edition, 1995.

_____. *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*. Tax Treaty Monitor Bulletin, June 2004.

DAGAN, Tsilly. *The Tax Treaties Myth*. New York University Journal of International Law and Politics. Vol 32 Nova York: , 1999-2000.

REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2008.

UCKMAR, Victor. *Corso de Diritto Tributario Internazionale*. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999.

VOGEL, Klaus. *A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*. Third Edition.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.