I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-033-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tribuário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e ´coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marilia

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

UM PANORAMA BRASILEIRO DA POLÍTICA DE NEGOCIAÇÃO DE TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA RUMO À IMPLEMENTAÇÃO DO PROJETO BEPS

A BRAZILIAN OVERVIEW OF THE NEGOTIATING TREATY POLICIES IN TAX MATTERS TOWARDS THE IMPLEMENTATION OF THE BEPS PROJECT

Jaqueline de Paula Leite Zanetoni
Jonathan Barros Vita

Resumo

Este estudo visou demonstrar as políticas de negociação de tratados em matéria tributária adotadas pelo Brasil e como estas atuam no combate à dupla tributação e na atração de investimentos estrangeiros. Apresentou-se a rede de tratados brasileira para analisar as políticas de negociação destes no pré/pós projeto BEPS. Concluiu-se que os tratados brasileiros não acompanham a evolução das normas internacionais de tributação, especialmente, pela não implementação integral do projeto BEPS. O trabalho utilizou-se do método hipotético-dedutivo através de técnicas de pesquisa bibliográfica e tendo como sistema de referência a conjunção entre Law and Economics e Constructivismo-Lógico Semântico.

Palavras-chave: Brasil, Tratados em matéria tributária, Políticas de negociação de tratados, Brasil-ocde, Dupla tributação

Abstract/Resumen/Résumé

This study aimed to demonstrate the tax negotiation policies in tax matters adopted by Brazil and how they act in the fight against double taxation and in attracting foreign investments. The Brazilian network of treaties was presented to analyze their negotiation policies in the pre / post BEPS project. It was concluded that the Brazilian treaties do not follow the evolution of international taxation rules, especially due to the non-full implementation of the BEPS project. The work used the hypothetical-deductive method through bibliographic research techniques and having as a reference system the conjunction between Law and Economics and Constructivism-Logical Semantics.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Brazil, Double tax treaties, Tax treaties negotiation, Brazil-ocde, Double taxation

INTRODUÇÃO

Os tratados em matéria tributária[1] foram concebidos – a *priori* – para mitigar a dupla tributação através: (i) da harmonização das definições tributárias; (ii) fixação das bases tributáveis; (iii) designação das jurisdições tributárias e (iv) indicação dos mecanismos a serem utilizados na eliminação da dupla tributação.

Todavia, somente nas últimas duas décadas é que as economias em desenvolvimento ou importadores de capital foram de fato integradas à rede global de tratados em matéria tributária. Melhor dizendo, neste período, verificou-se que os tratados firmados entre países em desenvolvimento (e não somente entre países desenvolvidos e/ou entre países desenvolvidos e em desenvolvimento) aumentaram consideravelmente (BACKER, 2014).

Com o crescimento da participação dos países em desenvolvimento na rede global de tratados em matéria tributária, observou-se uma extensão das finalidades destes, pois agora, além de evitar a dupla tributação e combater à evasão fiscal, os tratados em matéria tributária servem como mecanismos de desenvolvimento econômico e estímulo à participação destes países no mercado internacional.

Prosseguindo, o aumento do número de tratados em matéria tributária e, consequentemente, o início da consolidação de uma rede global destes fez crescer a pressão por uma harmonização tributária cresceu junto às Organizações Internacionais, tais como a OCDE e ONU. Nesse sentido, identificou-se a necessidade de desenvolver um Modelo de Convenção a funcionar como ponto de partida para as negociações de tratados em matéria tributária, sendo as partes livres para negociar apenas as cláusulas do Modelo que desejam alterar (LANG, 2013).

Particularmente, existem dois influentes Modelos de Convenção para evitar a dupla tributação – o Modelo OCDE e o Modelo ONU, os quais são responsáveis, atualmente, pela grande maioria dos mais de 3.000 tratados (bilaterais) em matéria tributária estão em vigor.

Movendo-se mais especificamente, o primeiro tratado em matéria tributária do Brasil foi firmado em 1967 com o Japão a fim de captar investimento estrangeiro para rematar seu desenvolvimento econômico. Paralelamente, com vistas a receber benefícios das políticas

[1] Os tratados são acordos entre nações soberanas e, portanto, manifestam-se no plano internacional. Para alcançar os objetivos propostos neste trabalho, a expressão "tratados em matéria tributária" será utilizada em alusão ao acordo de vontades entre dois Estados Contratantes, podendo ser aqui classificados também como "Convenção(ões)" ou "Acordo(s)" eis que os termos utilizados são sinônimos e não possuem qualquer diferença pragmática. Nesse sentido, Jonathan Barros Vita: "Reitera-se que tal divisão de nomenclatura não é aceita, uma vez que as supracitadas generalizações (classificação) sobre cada um dos termos não encontram ressonância na pragmática dos mesmos, sendo, portanto, os termos mencionados sinônimos em sua significação." VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário,** São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 206.

promovidas pela OCDE, especialmente da prerrogativa de atuar ativamente na criação de novos padrões internacionais, o Brasil formalizou – em 29 de maio de 2017 – o pedido de abertura de processo para acessão à Organização.

Desta forma, a partir desta pesquisa objetiva-se demostrar as políticas de negociação de tratados adotada pelo Brasil no pré/pós projeto BEPS[2], e de forma mais específica, como estas atuam no combate à dupla tributação e na atração de investimentos estrangeiros.

Para tanto, primeiramente, será apresentada a rede de tratados em matéria tributária brasileira, bem como analisar-se-á a construção desta rede ao longo dos anos de acordo com as políticas promovidas pelo Governo Nacional e ainda sob uma perspectiva internacional. Posteriormente, serão analisadas as políticas de negociação de tratados em matéria tributária adotadas pelo Brasil no contexto anterior ao lançamento do projeto BEPS pela OCDE/G20.

Mais ainda, serão abortados os dispositivos que possuem maior influência nas diretrizes adotadas pelo país em seus tratados com base nos Modelos de Convenções promovidos tanto pela OCDE como pela ONU. Finalmente, partindo-se de um novo contexto, as políticas de negociação de tratados adotadas pelo Brasil serão analisadas sob à ótica das medidas promovidas pelo projeto BEPS.

Para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o qual foi construído sob a técnica de pesquisa bibliográfica através do método hipotético-dedutivo, e utilizando como sistema de referência o *Law and Economics*[3] e o Constructivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho[4], vez que devem ser visualizadas as eficiências e ineficiências negociais da postura brasileira e as especificidades de cada um dos textos ratificados pelo Brasil *vis a vis* os supracitados Modelos, aplicando respectivamente os dois sistemas de referência citados.

---

[2] Em relação ao projeto BEPS, Francisco Lisboa Moreia explica: "*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS),* ou Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros", é o termo utilizado para descrever o projeto de iniciativa da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que tem por objetivo identificar estratégias de planejamento tributário abusivo, que se aproveitam de lacunas nas leis internas e nos acordos para evitar a dupla tributação, normalmente com a utilização de outras jurisdições para promover a transferência destes lucros para localidades com pouca ou nenhuma atividade real, mas que apresenta carga tributária efetiva menor que a do país onde a renda foi auferida. A principal razão para a OCDE ter assumido a tarefa ocorreu da necessidade de uma ação coordenada, para que os países não implementassem uma série de medidas unilaterais que resultariam em dupla tributação." MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões *in* ROCHA, Sergio André Rocha; TÔRRES, Heleno (coords.), **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016, pp. 212-213.

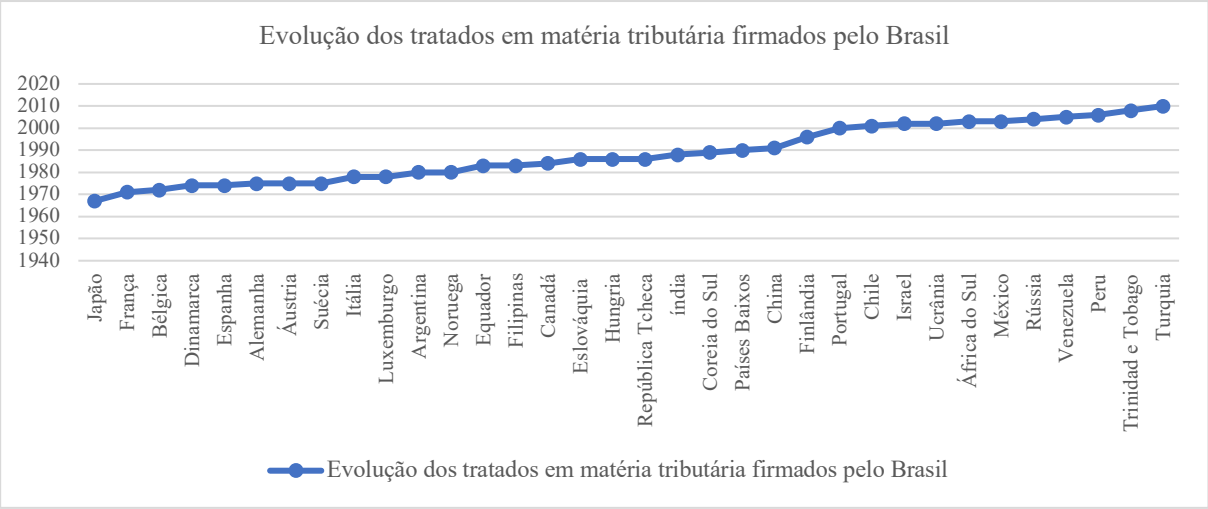
[3] Para mais informações a respeito desse sistema de referência: CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito:** uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008; CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico:** direito, economia, tributação. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

[4] Como obra que melhor ilustra, didaticamente, esse sistema de referência: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

1. A REDE DE TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DO BRASIL

Até o presente momento, o Brasil assinou e promulgou 33 acordos para evitar a dupla tributação e prevenir à evasão fiscal, os quais abrigam as 34 jurisdições aqui listadas: África do Sul (08 de novembro de 2003); Alemanha (27 de junho de 1975); Argentina (17 de maio de 1980); Áustria (24 de maio de 1975); Bélgica (23 de junho de 1972); Canadá (04 de junho de 1984); Chile (03 de abril de 2001); China (05 de agosto de 1991); Coreia do Sul (07 de março de 1989); Dinamarca (27 de agosto de 1974); Equador (26 de maio de 1983); Eslováquia (26 de agosto de 1986); Espanha (14 de novembro de 1974); Filipinas (29 de setembro de 1983); Finlândia (02 de abril de 1996); França (10 de setembro de 1971); Hungria (26 de julho 1986); Índia (26 de abril de 1988); Israel (12 de dezembro de 2002); Itália (03 de outubro de 1978); Japão (24 de janeiro de 1967); Luxemburgo (08 de novembro de 1978); México (25 de setembro de 2003); Noruega (21 de agosto de 1980); Países Baixos/Holanda (08 de março de 1990); Peru (17 de fevereiro de 2006); Portugal (16 de maio de 2000); República Tcheca (26 de agosto de 1986), Rússia (22 de novembro de 2004); Suécia (25 de abril de 1975); Trinidad e Tobago (23 de julho de 2008); Turquia (16 de dezembro de 2010); Ucrânia (16 de janeiro de 2002) e Venezuela (14 de fevereiro de 2005).[5]

Destes, apenas 32 estão em vigor, eis que o tratado em matéria tributária firmado com a Alemanha está sem efeito desde 1º de janeiro de 2006 (BRASIL, 2005). Através da presente pesquisa, fora possível traçar a evolução dos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil conforme dados inseridos no gráfico abaixo.



[5] Os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil estão disponíveis em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-9-482-de-27-de-agosto-de-2018>. Acesso em: 8 fev. 2020. BRASIL. Receita Federal. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**.

(Gráfico elaborado pelos autores com base nos dados obtidos em: BRASIL. Receita Federal. ***Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal****. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-9-482-de-27-de-agosto-de-2018>. Acesso em: 8 fev. 2020.)*

O gráfico acima demonstra que, em um período de mais de 52 anos compreendido desde a assinatura do primeiro tratado em matéria tributária (1967) até o presente momento, a rede de tratados brasileira cresceu inexpressivamente. E em que pese as negociações/assinaturas de tratados em matéria tributária não terem sido suspensas em todas as décadas seguintes pelo Brasil após o primeiro acordo firmado, fato é que, a política tributária brasileira neste quesito se mostrou lenta e com algumas peculiaridades.

Sob a perspectiva brasileira, a assinatura de um tratado para evitar a dupla tributação não se evidenciava como um caminho a ser percorrido em razão da aplicação do princípio da territorialidade prevalecente. Este pensamento, todavia, fora transformado com o início do regime militar em 1964, o qual conferiu papel fundamental ao capital estrangeiro para desenvolver a indústria local (SCHOUERI, 2008).

De tal modo que, nos anos 60 um único acordo para evitar a dupla tributação e prevenir à evasão fiscal fora firmado com o Japão. Todavia, nos anos 70, houve um crescimento significativo na então (quase inexistente) rede de tratados brasileira, sendo que 9 acordos para evitar a dupla tributação e prevenir à evasão fiscal foram firmados com jurisdições localizadas apenas no continente europeu (Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Itália, Luxemburgo e Suécia).

Portanto, na primeira fase da política tributária de negociação de tratados, compreendida entre os anos 60 e 70, o Brasil buscou firmar acordos com países desenvolvidos e exportados de capital a fim de captar investimento estrangeiro para rematar seu desenvolvimento econômico, em atendimento às diretrizes delineadas pelo regime militar (SCHOUERI, 2008).

Particularmente, neste período, fora reportado que a principal dificuldade em firmar um tratado em matéria tributária com o Brasil era a posição interna amplamente favorável à tributação na fonte em contraste aparente com a orientação adotada pelos países desenvolvidos, qual seja: tributação no Estado de residência (SCHOUERI, 2008).

O fôlego nas negociações fora mantido durante os anos 80, sendo que, neste período, 10 acordos para evitar a dupla tributação e prevenir à evasão fiscal foram assinados pelo Brasil com a Argentina, Noruega, Equador, Filipinas, Canadá, Eslováquia, Hungria, Republica Tcheca, Índia e Coreia do Sul. Observe que, neste período, além dos países desenvolvidos, passou-se a realizar acordos para evitar a dupla tributação também com países em desenvolvimento, particularmente, localizados na América Latina.

Prosseguindo, nos anos 90, apenas 3 tratados em matéria tributária foram firmados pelo Brasil neste período, são eles: China, Finlândia e Países Baixos/Holanda.

Portanto, até este período a política tributária brasileira de negociação de tratados, por questões óbvias, focou-se em atrair os investidores tradicionais no Brasil (por exemplo: países europeus), para então firmar acordos com países vizinhos (por exemplo: países da América Latina) e com outras jurisdições (tais como a China).

Dentro do contexto aqui proposto, somente nos anos 2000 é que fora possível constatar uma mudança em tais políticas tributárias – atribuídas, especialmente, às novas políticas econômicas e a internacionalização das empresas brasileiras.[6] Corroborando com o entendimento aqui exposto, neste período, o Brasil assinou 10 tratados em matéria tributária (África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Portugal, Rússia, Trinidad e Tobago, Ucrânia e Venezuela), com países que não eram considerados investidores tradicionais ou não possuíam qualquer relação regional com o país.

Concluindo parcialmente, na década de 2010, apenas 1 tratado em matéria tributária fora firmado pelo Brasil com a Turquia.

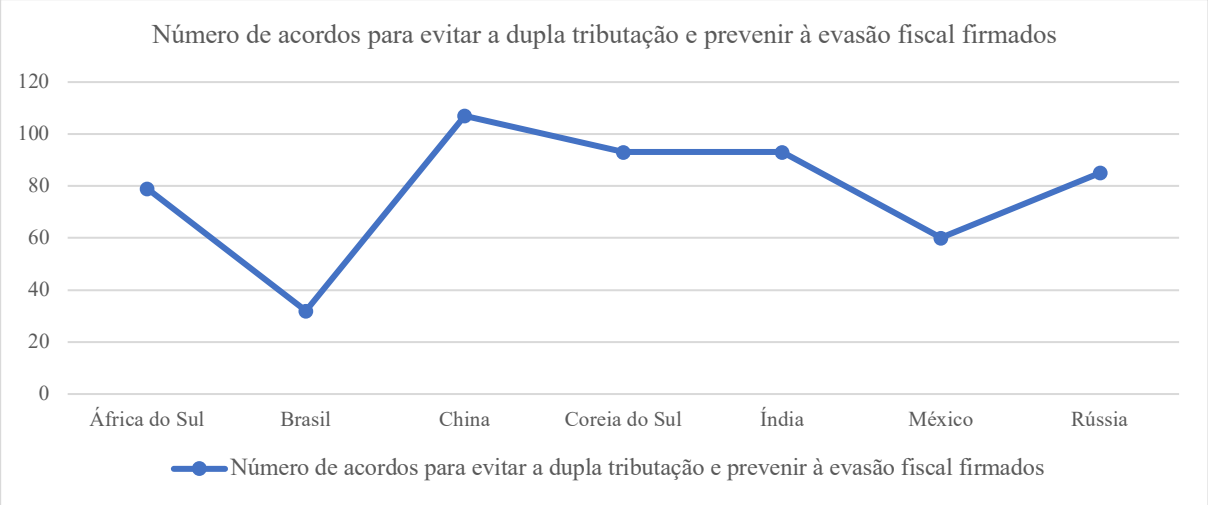
De tal forma que, através da presente pesquisa, não restou evidenciado que a assinatura de tratados em matéria tributária pelo Brasil de forma isolada aumentou os investimentos estrangeiros realizados pelos Estados Contratantes. Assim, a atração de fluxos de investimentos estrangeiros (diga-se altos fluxos de investimentos) pode ser atribuída ao processo de liberalização da economia e a privatização de inúmeras empresas estatais *versus* o aumento da competitividade do setor privado (BRAUN; ZAGLER, 2014).

Partindo-se para uma perspectiva comparativa (internacional), nos parece que, além do Brasil ter iniciado tardiamente sua rede de tratados em matéria tributária, não fora bem-sucedido na construção e expansão desta em comparação aos países com desenvolvimento econômico análogo (pertencentes ao Grupo BRICS[7] ou não). Veja-se:

---

[6] Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri: "Nos últimos anos, as mudanças na economia global – e, especialmente, quanto à importância de empresas brasileiras no cenário internacional – é refletida na nova política de negociação do País. De fato, algumas empresas brasileiras são agora *global players* e, embora não seja correto incluir o Brasil entre os exportadores de capital, é notório o aumento substancial no número dessas empresas." SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira, **Revista Direito Tributário Atual**, 22, São Paulo: Dialética, 2008, p. 277.

[7] BRICS é um termo utilizado para designar o grupo de países de economias emergentes formado por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.



(Gráfico elaborado pelos autores com base nos dados obtidos em: (i) ÁFRICA DO SUL. ***South Africa Revenue Services.*** *Disponível em: <https://www.sars.gov.za/Pages/default.aspx>. Acesso em: 8 fev. 2020; (ii) BRASIL. Receita Federal.* ***Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal****; (iii) CHINA.* ***State Taxation Administration of the People's Republic of China****. Disponível em: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101275/c5112209/content.html>. Acesso em: 8 fev. 2020; (iv) COREIA DO SUL.* ***National Tax Service****. Disponível em: <https://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_02.asp?minfoKey=MINF7620080220173406>. Acesso em: 8 fev. 2020; (v) ÍNDIA.* ***Income Tax Department Governament of India.*** *Disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/international-taxation/old-treaties.aspx>. Acesso em: 8 fev. 2020; (vi) PWC.* ***Mexico. Individual - Foreign tax relief and tax treaties****. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Mexico-Individual-Foreign-tax-relief-and-tax-treaties>. Acesso em: 8 fev. 2020; (vii) RÚSSIA.* ***Federal Tax Services of Russia****. Disponível em: <https://www.nalog.ru/eng/international_cooperation/dta/>. Acesso em: 8 fev. 2020).*[8]

Por questões objetivas, como exemplo específico, a China assinou o seu primeiro tratado em matéria tributária em 1983, e atualmente, após apenas 36 anos deste, possui 107 acordos para evitar a dupla tributação em vigor. Isto pode ser atribuído, provavelmente, em razão da política tributária adotada pelo governo chinês com vistas ao desenvolvimento e internalização das empresas nacionais (especialmente após a *Belt and Road Initiative*[9]), bem como o crescente interesse de investidores estrangeiros no mercado chinês.

Assim, a fim de contornar as deficiências aqui descritas, o Brasil vem promovendo, desde meados de 2019, avanços consideráveis no que tange à expansão e modernização da sua rede de tratados em matéria tributária, tentando maximizar a eficiência negociativa e diminuindo os custos de *compliance* das empresas, o que deve produzir uma externalidade positiva que é a melhoria do ambiente de negócios no Brasil, atraindo mais empresas estrangeiras e investimentos multinacionais.

Nessa acepção, em 23 de maio de 2019, foi apresentado o Projeto de Decreto (PDL 203/2019) a fim de aprovar o texto do Acordo entre República Federativa do Brasil e a República de Singapura para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda

[8] Através dessa pesquisa, identificou-se que (i) a África do Sul firmou 79 tratados em matéria tributária para evitar a dupla tributação; (ii) a China firmou 107 tratados em matéria tributária para evitar a dupla tributação; (iii) a Coreia do Sul firmou 93 tratados em matéria tributária para evitar a dupla tributação; (iv) a Índia firmou 93 tratados em matéria tributária para evitar a dupla tributação; (v) o México firmou 60 tratados em matéria tributária para evitar a dupla tributação e (vi) a Rússia firmou 85 tratados em matéria tributária para evitar a dupla tributação.

[9] Em suma, o *Belt and Road Initiative* é uma estratégia de desenvolvimento adotada pelo governo chinês envolvendo desenvolvimento de infraestrutura e investimentos em países da Europa, Ásia e África.

e prevenir a evasão e elisão fiscal e seu protocolo assinados em 7 de maio de 2018. O projeto está em fase de tramitação na Câmara dos Deputados.

Ainda, em 17 de outubro de 2019, foi apresentado o Projeto de Decreto Legislativo (PDL 667/2019) a fim de aprovar o texto da Convenção entre República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda e prevenir a evasão e elisão fiscal e seu protocolo assinados em 12 de novembro de 2018. O projeto está em fase de tramitação na Câmara dos Deputados e aguarda deliberação em plenário.

2. A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE NEGOCIAÇÃO DE TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como ponto de partida, faz-se necessário delimitar o escopo da análise aqui pretendida. De tal modo que, serão abortadas as medidas adotadas pelo Brasil nas negociações de seus tratados em matéria tributária e como estes atuam no combate à dupla tributação.

Para tanto, optou-se pela análise, primeiramente, do Modelo adotado pelo Brasil para então partir para análise dos dispositivos nele contidos. Assim, por critérios objetivos e para alcançar as finalidades aqui traçadas, foram eleitos os dispositivos que possuem maior influência nas diretrizes adotadas pelo país em suas Convenções.

Movendo-se mais especificamente, o Brasil não possui um modelo de convenção próprio, sendo que os tratados em matéria tributária assinados pelo Brasil são adaptações dos Modelos de Convenção já existentes com pequenas inclusões de cláusulas específicas quando se fez necessário, o que, aparentemente, gera complexidades e ineficiências na política de negociações dos tratados, como aludido (VITA, 2010).

Como resultado desta pesquisa, constatou-se que, os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil seguem predominantemente o Modelo OCDE com a utilização de algumas premissas do Modelo ONU, apesar do Brasil não ser membro signatário da OCDE e ainda possuir o *status* de país em desenvolvimento. Isto pode ser atribuído, provavelmente, pois nove dos primeiros tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil foram assinados antes da promulgação do primeiro Modelo ONU (ROCHA, 2017).[10]

[10] Apenas em 1980 fora publicada a Convenção Modelo das Nações Unidas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Neste ponto, importante ressaltar que, o Brasil fez parte do trabalho preparatório da Convenção da ONU e, por consequência, a política tributária de negociação de tratados sofreu influência das discussões realizadas neste trabalho preparatório.

Neste ponto, algumas ressalvas fazem-se necessárias. De forma geral, todos os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil aplicam-se aos residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes, salvo dispositivo o firmado com o Japão.[11]

No que tange ao âmbito de aplicação, somente abrange o Imposto Federal sobre a Renda, não incluindo qualquer referência aos tributos sobre patrimônio, salários ou outros listados no Modelo da OCDE.

Particularmente, o Brasil adota nos seus tratados em matéria tributária , a definição de estabelecimento permanente contida no Modelo da ONU, sobretudo no que tange ao prazo de 6 meses para constituição de estabelecimento permanente nos casos de canteiro de construção, instalação ou montagem e a menção expressa no que tange a tributação de seguros e resseguros, conforme artigo 5 dos tratados firmados pelo país. As exceções são observadas nos acordos para evitar a dupla tributação e prevenir à evasão fiscal firmados com Equador, Israel, Portugal, Rússia, Turquia e Ucrânia (VITA, 2010).

Paralelamente, em que pese não existir a figura do estabelecimento permanente no direito interno brasileiro, a mesma fora recepcionada nos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil como critério para tributação dos lucros de empresas – via de regra – contida no artigo 7 dos tratados firmados pelo país. Todavia, sob o ponto de vista prático, isto não significa que o Brasil adota os seus fundamentos ou que aceita às consequências das alocações dos direitos tributários estipulados pelo artigo (ROCHA, 2017).

Já no que tange às regras de preços de transferências, o Brasil adota, em seus tratados em matéria tributária, somente a disposição contida no artigo 9(1) do Modelo OCDE, não adotando (plenamente[12]) o princípio do *arm's length*. Dessa forma, o Brasil reserva o direito de aplicar seus ajustes correlativos de acordo com a legislação interna (margens fixas), além de não aplicar o *Transfer Princing Guidelines for Multinacional Enterprises and Tax Administrations.*

Especificamente, no que tange à aplicação das alíquotas (máximas) do imposto de retenção na fonte dos rendimentos passivos (juros, dividendos e *royalties*), a partir desta pesquisa, verificou-se que, a política brasileira de negociações de tratados firmou-se no sentido de jamais reduzir à tributação de rendimentos passivos (dividendos, juros e *royalties*) ao padrão

[11] O tratado firmado com o Japão pode ser aplicado inclusive para não-residentes.

[12] Como autor que defende (com algumas ressalvas) a incorporação do *arm's length* no direito brasileiro, ver: VITA, Jonathan Barros. **Preços de transferência:** atualizado com as Leis 12.715 e 12.766 e a instrução normativa 1.312, com as alterações das INs 1.322 e 1.395. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais : FISCOSoft Editora, 2014. v. 1. 472p. Diversamente, como autor que defende a inexistência da incorporação do *arm's length* no direito brasileiro: BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

recomentado pela OCDE. Portanto, salvo exceção do Japão (12,5%), o Brasil passou a negociar à redução limitada a 15% para tributação na fonte de tais rendimentos.

De maneira especial, embora o Brasil não tribute os dividendos (de companhia residente para sujeitos residentes), o país reserva o direito de tributar todos os dividendos referidos no artigo 10 em uma alíquota uniforme a ser negociada.

Como se assim não o fosse, faz-se necessário advertir que, a grande maioria dos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil, contém disposições especiais no que tange à limitação de alíquota para dividendos remetidos de um estabelecimento permanente localizado em um Estado Contratante para a empresa sede residente em outro Estado Contratante. Nestes casos, sob o ponto de vista prático, faz-se necessário ver a redação contida no tratado em particular.

Prosseguindo, no que tange à tributação dos juros, a posição brasileira é refletida nas reservas realizadas ao artigo 11 do Modelo OCDE, sendo que estas foram realizadas em praticamente todos os parágrafos do dispositivo.[13] Aqui, optou-se por destacar que, os tratados em matéria tributária assinados pelo Brasil, via de regra, contêm disposições específicas para tributação dos juros provenientes de empréstimos governamentais.

Além disso, importante ressaltar que os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil, majoritariamente, possuem uma cláusula de limitação de benefício contida em relação aos juros pagos a um estabelecimento permanente localizado em um terceiro Estado. Portanto, nesta situação específica, faz-se necessário ver a redação contida em cada tratado.

Particularmente, em relação à tributação dos *royalties* – geralmente – contida no artigo 12 dos tratados firmados pelo país, o Brasil adota a redação promovida pelo Modelo da ONU, especialmente no que tange a definição ampliada deste rendimento (incluindo o arrendamento mercantil).

Mais ainda, o Brasil rejeita a posição de tributação de *royalties* exclusiva no Estado de residência do beneficiário promovida pelo Modelo da OCDE, ao constar a reserva do direito tributá-los na fonte (posição ONU). Como se assim não o fosse, o Brasil inclui a prestação de serviços de assistência técnica na definição de r*oyalties* em seus tratados em matéria tributária, o que resta confirmado pela própria reserva realizada pelo Brasil junto à OCDE.

Através desta pesquisa, verificou-se que, os tratados em matéria tributária assinados pelo Brasil, via de regra, contêm disposições específicas para a tributação dos *royalties* quando o pagador é o próprio Estado, bem como restringem à dedutibilidade no pagamento de *royalties*

[13] Para maiores informações, ver: Positions on article 11. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital,** 2017, p. 635-639.

quando estes são pagos por um estabelecimento permanente situado no Brasil a sua sede no exterior (haja vista que não são dedutíveis de acordo com a legislação interna brasileira).

Paralelamente, o termo "serviço" aparece em várias ocasiões nos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil e em que pese não haver uma definição clara deste conceito nos acordos brasileiros para evitar dupla tributação, este termo deverá ser analisado diante: (i) das cláusulas do artigo 5 somadas às disposições dos lucros de empresas contida no artigo 7; (ii) dos serviços técnicos referidos no artigo 12 e (iii) da prestação de serviços profissionais independentes contida no artigo 14.

No que tange à prestação de serviços profissionais e a sua alocação ao direito de tributação disciplinada no artigo 14, faz-se necessário aduzir que, embora o dispositivo tenha sido excluído do Modelo OCDE em 29 de abril de 2000; o Brasil continua adotando-o em seus tratados em matéria tributária. Excepcionalmente, o Brasil adotou a redação do artigo 14 contida no Modelo da ONU em 10 dos seus tratados em matéria tributária (África do Sul, Argentina, Chile, China, Japão, México, Peru, Rússia, Turquia e Venezuela).

Continuando, em seus tratados em matéria tributária, o Brasil costuma adotar a redação do artigo 13 contida no Modelo da ONU para a tributação decorrente de ganhos de capital, especialmente no que tange à disposição contida no parágrafo 5, a qual autoriza a tributação pelo Estado da fonte nos casos de ganhos derivados da alienação de ações de uma empresa.

Concluindo parcialmente, a posição brasileira de tributação dos "outros rendimentos" segue o posicionamento do Modelo da ONU, a qual autoriza a tributação ilimitada na fonte, conforme artigo 21 dos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil.[14]

No que tange aos métodos de eliminação de dupla tributação, o Brasil adota – via de regra – o método de crédito (artigo 23B) em seus tratados em matéria tributária. Como se assim não o fosse, fora observado a reivindicação de inclusão de algumas cláusulas específicas nos tratados em matéria tributária pelo Brasil, eis que o país (ainda[15]) se utiliza como condição para celebração de acordo à adoção dos institutos de *matching credit* e *tax sparing*, os quais serão elucidados nos subitens.

A adoção destes mecanismos de incentivos fiscais (*matching credit* e *tax sparing)* nos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil, refletiu a política nacional de negociação

[14] Nesse sentido, ver: Positions on article 21. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital,** 2017, p. 646.

[15] Aqui utilizou-se a terminologia "ainda", pois os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil antes dos nos 2000 possuem os institutos de *matching credit* e *tax sparing*, sendo que estes ainda não foram negociados.

de tratados segundo a qual: qualquer redução na tributação da fonte somente seria aceita em favor do investidor estrangeiro e não em favor do Estado de residência.

Tal circunstância perdurou até o início dos anos 2000, eis que, após este período, observou-se à internacionalização de algumas empresas brasileiras e, consequentemente, o abandono de tais mecanismos nos acordos para evitar a dupla tributação (SCHOUERI, 2008).

Especificamente, estes mecanismos fiscais são encontrados – principalmente – nos tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil com jurisdições que possuem o *status* de países desenvolvidos ou exportadores de capital com vistas a atrair investimentos estrangeiros. Corroborando com o entendimento aqui defendido, as cláusulas de *matching credit* foram identificadas nos tratados em matéria tributária listados – de forma não exaustiva[16] – abaixo:

- Dividendos de fontes estrangeiras[17] recebidos por residentes no Brasil: Coreia do Sul, Filipinas e Itália;
- Dividendos de fonte brasileira recebidos por residentes de outros países: Coreia do Sul, Filipinas, Hungria e Noruega;
- Juros de fontes estrangeiras[18] recebidos por residentes no Brasil: Coreia do Sul, Espanha, Equador, Filipinas e índia;
- Juros de fonte brasileira recebidos por residentes de outros países: Áustria, Canadá, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos (Holanda), República Tcheca e Suécia;
- *Royalties* de fontes estrangeiras[19] recebidos por residentes no Brasil: Coreia do Sul, Equador, Espanha, Filipinas e Índia;
- *Royalties* de fonte brasileira recebidos por residentes de outros países: Áustria, Canadá, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Noruega, Países Baixos (Holanda), República Tcheca e Suécia.

---

[16] A divisão ora apresentada foi apresentada por: XAVIER, Alberto *in* **Direito Tributário Internacional do Brasil,** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

[17] Nestes tratados fora incluída uma cláusula de *matching credit* bidirecional. Nesse sentido, Jonathan Barros Vita dispõe: "Outra peculiaridade dos tratados brasileiros é que o Brasil criou a cláusula de *matching credit* bidirecional, ou seja, podendo ser aplicada em ambos os países, diferentemente das cláusulas padrão que somente são aplicadas às isenções dadas pelos países em desenvolvimento." VITA, Jonathan Barros. As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociações e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU, **Revista Direito Tributário Atual, 2010**, pp. 305.

[18] Nestes tratados fora incluída uma cláusula de *matching credit* bidirecional.

[19] Nestes tratados fora incluída uma cláusula de *matching credit* bidirecional.

Sinteticamente, através do benefício do *matching credit,* há à concessão de um crédito fictício a fim de elevar o valor do crédito a um parâmetro superior ao que seria tido como crédito tributário em condições normais de tributação pelo Estado da fonte. Neste ponto, ressalta-se que, o crédito presumido (ou fictício) pelo Estado de residência será sempre concedido nos termos da alíquota (fixa) constante no tratado em matéria tributária, independentemente se houver redução ou isenção do imposto devido no Estado da fonte (TÔRRES, 2001).

Como exemplo da utilização do *matching credit* transcrevemos a seguir o trecho extraído do artigo 23 do tratado em matéria tributária firmado entre a República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos (Holanda), *in verbis*:

> [...] 3. Além disso, a Holanda permitirá uma dedução do imposto holandês calculado sobre os rendimentos que podem ser tributados no Brasil e de que tratam o parágrafo 2 do Artigo 10, o parágrafo 2 do Artigo 11, o parágrafo 2 do Artigo 12, o parágrafo 3 do Artigo 13, o Artigo 17, o parágrafo 1 do Artigo 18 e o Artigo 22 desta Convenção, desde que tais rendimentos sejam incluídos na base de cálculo de que trata o parágrafo 1. O montante dessa dedução será igual ao valor do imposto pago no Brasil sobre aqueles rendimentos, mas não excederá o montante da redução que seria permitida se tais rendimentos fossem os únicos isentos do imposto holandês, nos termos do que dispõe a lei holandesa destinada a evitar a dupla tributação.
> 4. Para os efeitos do que dispõe o parágrafo 3, o imposto pago no Brasil será considerado:
> b) relativamente aos juros de que trata o parágrafo 2 do Artigo 11, 20% (vinte por cento) de tais juros; [...]. (BRASIL, 1991).

A fim de ilustrar todo o aqui exposto, especificamente no que tange à aplicação do dispositivo transcrito acima, utilizaremos das premissas abaixo:

- Investidor X é residente nos Países Baixos/Holanda e realiza aplicações financeiras no Brasil, percebendo rendimentos a título de juros no valor de 100.000;
- O tratado em matéria tributária firmado entre Brasil-Países Baixos/Holanda prevê uma retenção na fonte de 10% ou 15% conforme o caso nos termos do artigo 11(2). No presente caso, verificou-se que a alíquota aplicada é de 15% (por exemplo);
- O tratado em matéria tributária firmado entre Brasil-Países Baixos/Holanda dispõe no artigo 23(3) que, os Países Baixos/Holanda permitirão uma dedução do imposto holandês equivalente à 20% relativamente aos juros de que trata o artigo 11(2) - (observe que a alíquota de retenção na fonte efetivamente aplicada é de 15%).

Com o propósito de elucidar as implicações de tal benefício, veja os cálculos apresentados a seguir.

***Matching credit* - Art. 23(3)**	**Juros 100.000**
Imposto devido nos Países Baixos (alíquota 25%[20])	25.000
Imposto devido no Brasil (alíquota 15%) *	**15.000**
Crédito presumido para fins de dedução (alíquota 20%) **	(-) 20.000
Tributação total (juros) nos Países Baixos (Holanda)	**5.000**

(Tabela elaborada pelos autores)
* Imposto retido na fonte (tratado Brasil-Países Baixos)
** Crédito (fictício) concedido pelos Países Baixos (tratado Brasil-Países Baixos)

Continuando, ainda em relação aos incentivos fiscais concedidos pelo Brasil para atrair investimentos estrangeiros através de tratados em matéria tributária, tem-se o mecanismo do *tax sparing*, através do qual, será gerado um crédito tributário (fictício) junto ao Estado de residência em relação ao imposto que deveria ter sido pago no Estado da fonte e assim não o foi, pois este optou pela sua exoneração através de instrumentos legais internos. Todavia, ao contrário do *matching credit*, o crédito presumido (ou fictício) pelo Estado de residência será sempre concedido nos termos da declaração realizada pelo Estado da fonte dos impostos que teriam sido pagos em seu território (TÔRRES, 2001).

Em outras palavras, o benefício do *tax sparing* é concedido quando o Estado da fonte não tributa determinados rendimentos originários em seu território e o Estado de residência considera como pago um valor superior ao montante não-tributado no primeiro Estado mencionado, gerando um crédito tributário.

Particularmente, os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil possuem cláusulas de *tax sparing* unidirecional, ou seja, o benefício somente aplica-se a alguns dos rendimentos de fonte brasileira recebidos por residentes de outros países e foram identificadas – de forma não exaustiva – nos acordos para evitar a dupla tributação firmados com: Áustria, Bélgica, Hungria, Japão e Suíça.

Como exemplo da utilização da cláusula de *tax sparing* transcrevemos a seguir o trecho extraído do artigo 23 do tratado em matéria tributária firmado entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica, *in verbis*:

> [...] 2.No caso da Bélgica, a dupla tributação será evitada da seguinte forma:

[20] A alíquota aplicada para pessoas jurídicas é de 25% nos Países Baixos, de acordo com as informações obtidas em: DELOITTE. **Corporate Income Tax Rate 2019**. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2020.

> a) Quando um residente da Bélgica receber rendimentos tributáveis no Brasil em conformidade com as disposições da presente Convenção, com exceção daquelas contidas nos artigos 10, parágrafos 2 e 6, 11, parágrafos 2, 3, b) e 8, e 12, parágrafos 2 e 6, a Bélgica isentará esses rendimentos do imposto, mas poderá, para calcular o montante de seus impostos sobre o restante dos rendimentos desse residente, aplicar a mesma alíquota que aplicaria se esses rendimentos não tivessem sido isentos; [...]. (BRASIL, 1973).

A fim de ilustrar todo o aqui exposto, especificamente no que tange à aplicação do dispositivo transcrito acima, utilizaremos das premissas – fictícias – abaixo:

- Investidor X é residente na Bélgica e adquire cotas de um fundo no Brasil, percebendo rendimentos a título de ganho de capital no valor de 100.000;
- O rendimento é isento de tributação no Brasil em razão de uma determinada legislação interna que concedeu o benefício (por exemplo: artigo 3º da Lei n. 11.312/2006[21]). No presente caso, não há que se falar em concessão de crédito pelo Estado de residência como medida a evitar a dupla tributação;
- O tratado em matéria tributária firmado entre Brasil-Bélgica dispõe no artigo 23(2) que a Bélgica permitirá uma dedução do imposto belga relativamente aos ganhos de capital auferidos em território brasileiro (equivalente à 15% com base na declaração emitida pelo Brasil no que tange ao imposto que teria sido pago, por exemplo).

Com o propósito de elucidar as implicações de tal benefício, veja os cálculos apresentados a seguir.

***Tax Sparing* - Art. 23(2)**	**Ganhos de Capital 100.000**
Imposto devido na Bélgica (alíquota 29,58%[22])	29.580
Imposto devido no Brasil*	**0**
Imposto devido no Brasil para este rendimento caso não houvesse a isenção específica (alíquota 15%)	**(15.000)**
Crédito presumido para fins de dedução (alíquota 15%) **	(-) 15.000
Tributação total (ganho de capital) na Bélgica	**14.580**

(Tabela elaborada pelos autores)
* Legislação interna concedeu isenção sobre este rendimento específico
** Crédito (fictício) concedido pela Bélgica (tratado Brasil-Bélgica)

[21] A Lei n. 11.312/2006 reduz a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF nos casos que especifica; altera a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; e dá outras providências.
[22] A alíquota aplicada para pessoas jurídicas é de 29,58% na Bélgica, de acordo com as informações obtidas em: DELOITTE. **Corporate Income Tax Rate 2019**. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2020.

Concluindo parcialmente, importante frisar que estes instrumentos de incentivos fiscais para atrair investimentos estrangeiros (no plano internacional e através de medidas bilaterais) não são recomentados pela OCDE – especialmente o uso do *tax sparing* – eis que contribuem para situações de abuso de tratado e *treaty shopping* patrocinando assim, evasão e elusão fiscal (OECD, 2017). Todavia, em sentido contrário, a ONU não condena tais práticas, deixando a critério dos Estados Contratantes à inclusão dos instrumentos de *matching credit e tax sparing* (UNITED NATIONS, 2017).

Paralelamente, cabe ressaltar que, no que tange ao combate de situações que envolvam abusos de tratados, a partir desta pesquisa, restou evidenciado que, poucos tratados em matéria tributária possuem um artigo a fim de endereçar tais problemáticas, indicando tanto o despreparo das autoridades competentes durante as negociações como ausência de uma política tributária interna focada em combater tais práticas.

Finalmente, em relação aos métodos de solução de controvérsias, o Brasil manteve a sua posição de não a cláusula da arbitragem obrigatória e vinculante contida no artigo 25 do Modelo OCDE, garantindo apenas o acesso ao procedimento amigável.

3. A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA PARA IMPLEMENTAÇÃO DAS MEDIDAS DO PROJETO BEPS

Inicialmente, faz-se necessário mencionar que, como política tributária de negociação de tratados, o Brasil optou por realizar uma emenda individualizada em cada um de seus tratados a fim de adotar as medidas promovidas pelo projeto BEPS eis que o país decidiu por não assinar o Instrumento Multilateral[23] (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* - MLI) impulsionado pelo projeto. [24]

De tal modo que, o primeiro tratado em matéria tributária brasileiro negociado de acordo com as medidas derivadas do projeto BEPS foi o firmado com a Argentina. Portanto, para dar início ao processo de implementação das medidas do projeto BEPS, em 24 de julho de

[23] Em suma, o MLI é um Instrumento Multilateral e foi concebido a fim de auxiliar à implementação das medidas desenvolvidas por meio do projeto BEPS nos tratados bilaterais já existentes de forma sincronizada e mais eficiente.

[24] O Brasil não assinou o MLI. A Administração Pública apresentou duas justificativas principais, são elas: número reduzido de acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil e prolongadas discussões no Congresso que poderiam atrasar à sua entrada em vigor. A política adotada pelo Brasil é a emenda individualizada de cada um dos tratados em matéria tributária existentes através de novas negociações bilaterais.

2017, o Brasil assinou o protocolo de emenda ao acordo para evitar a dupla tributação firmado entre os dois países – este que foi promulgado pelo Decreto n. 9482 de 27 de agosto de 2018.

Corroborando com o entendimento acima exposto, através da presente pesquisa, fora possível mapear a posição do Brasil no âmbito de implementação das medidas promovidas pelo projeto BEPS. Portanto, enquanto aspectos positivos, identificou-se que o Brasil adotou:

- A inclusão da intenção de evitar a dupla não-tributação e coibir as situações de abuso do tratado ilustradas no título e preâmbulo da Convenção;
- Menção ao objetivo de cooperação em matéria tributária;
- Introdução do conceito de "pessoa estreitamente relacionada a uma empresa";
- Atualização do conceito de estabelecimento permanente;
- Aplicação do procedimento amigável, inclusive para discutir situações de abuso de tratados;
- Implementação da solução obtida através do procedimento amigável independentemente dos prazos da legislação interna;
- Adoção do teste de propósito principal (PPT);
- Adoção da cláusula de limitação de benefícios (LoB);
- Introdução de uma cláusula antiabuso para estabelecimentos permanentes localizados em terceiro Estado.

Portanto, observa-se que, a partir da renegociação do tratado em matéria tributária firmado com a Argentina, o Brasil está promovendo uma mudança nas políticas de negociação de tratados, especialmente no que tange ao combate de abusos e práticas de dupla não tributação ao incluir um dispositivo específico a fim de endereçar tais problemáticas.

E enquanto aspectos negativos, identificou-se que o Brasil não adotou a arbitragem como método de solução de controvérsias, bem como não adotou todas as medidas propostas pelo projeto BEPS. Paralelamente, outras alterações foram identificadas junto ao protocolo de emenda, porém, não foram aqui mencionadas eis que não relacionados ao projeto BEPS.

Finalmente, em março de 2019, o Brasil assinou o protocolo de emenda ao acordo para evitar a dupla tributação firmado com a Suíça e, em síntese, tanto os aspectos positivos como os negativos identificados acima podem ser aplicadas ao presente caso. Todavia, de forma surpreendente, fora identificado a retirada da cláusula de *tax sparing* e utilização do método de crédito para evitar a dupla tributação seguindo os padrões recomendados pela OCDE. O projeto está em fase de tramitação na Câmara dos Deputados e aguarda deliberação em plenário.

CONCLUSÃO

A rede de tratados do Brasil cresceu de forma inexpressiva desde a assinatura do primeiro tratado em matéria tributária (1967). A política tributária brasileira de assinatura/negociação de tratados em matéria tributária é lenta e com grandes peculiaridades.

Em uma perspectiva comparativa (internacional), além do Brasil ter iniciado tardiamente sua rede de tratados em matéria tributária, não foi bem-sucedido na construção e expansão desta em comparação aos países com desenvolvimento econômico análogo.

Para contornar as deficiências supracitadas, o Brasil vem promovendo, desde meados de 2019, avanços consideráveis no que tange à expansão e modernização da sua rede de tratados em matéria tributária com a tramitação de dois projetos para aprovar os acordos firmados com Singapura e os Emirados Árabes.

O Brasil não possui um Modelo de Convenção próprio e, portanto, optou por seguir o Modelo OCDE com a utilização de algumas premissas do Modelo ONU.

Os tratados em matéria tributária firmados pelo Brasil não acompanham a evolução das normas internacionais de tributação (inércia evolutiva) e possuem várias cláusulas desviantes ou específicas não contidas Modelos, o que gera como externalidade negativa a pequena rede de tratados ratificados pelo Brasil.

Os tratados brasileiros possuem uma preservação de incentivos fiscais através do *matching credit* e *tax sparing* que destoam da prática internacional.

As autoridades competentes não estão preparadas durante as negociações para lidar com cláusulas que se refiram a abuso de tratados pela a ausência de uma política tributária interna focada em combater tais práticas.

O Brasil decidiu por não assinar o Instrumento Multilateral (MLI) impulsionado pelo projeto BEPS e, portanto, optou por realizar uma emenda individualizada em cada um de seus tratados a fim de adotar as medidas promovidas pelo projeto, algo que demandará mais tempo e esforços do governo brasileiro e poderá gerar uma redução de investimentos, indicando externalidades negativas importantes.

O primeiro tratado em matéria tributária brasileiro negociado de acordo com as medidas derivadas do projeto BEPS foi o firmado com a Argentina, sendo que os maiores avanços neste sentido foram à inclusão de medidas antiabusivas (ainda que todas as medidas derivas do projeto não tenham sido implementadas pelo país).

REFERÊNCIAS

ÁFRICA DO SUL. **South Africa Revenue Services.** Disponível em: <https://www.sars.gov.za/Pages/default.aspx>. Acesso em: 8 fev. 2020.

BAKER, Paul L. An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment, **International Journal of the Economics of Business**, 2014.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. **Ato Declaratório Executivo SRF n. 72 de 22 de dezembro de 2005**, dispõe sobre a data do término de vigência do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre o Brasil e Alemanha, D.O.U. de 26.12.2005.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PDL 203/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2198954>. Acesso em: 8 fev. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PDL 650/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2223601>. Acesso em: 8 fev. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PDL 667/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2225914>. Acesso em: 8 fev. 2020.

BRASIL. **Decreto n. 335, de 02 de dezembro de 1991**, promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria Tributária de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, DOU de 03.12.1991.

BRASIL. **Decreto n. 72.542, de 30 de julho de 1973**, promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda. Brasil Bélgica. DOU de 2/8/1973 e retificado pelo D.O.U. de 9/8/1973.

BRASIL. **Lei n. 11.312, de 27 de junho de 2006,** reduz a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF nos casos que especifica; altera a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; e dá outras providências, D.O.U. de 26/06/2006.

BRASIL. Receita Federal. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**, 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-9-482-de-27-de-agosto-de-2018>. Acesso em: 8 fev. 2020.

BRAUN, Julia; ZAGLER, Martin. An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries, **World Tax Journal**, October/2014.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

Carvalho, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

CHINA. **State Taxation Administration of the People's Republic of China**. Disponível em: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101275/c5112209/content.html>. Acesso em: 8 fev. 2020.

COREIA DO SUL. **National Tax Service**. Disponível em: <https://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_02.asp?minfoKey=MINF7620080220173406>. Acesso em: 8 fev. 2020.

DELOITTE. **Corporate Income Tax Rate 2019**. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2020.

ÍNDIA. **Income Tax Department Governament of India.** Disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/international-taxation/old-treaties.aspx>. Acesso em: 8 fev. 2020.

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Convention,** 2nd edition, Vienna: Linde, 2013.

MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões *in* ROCHA, Sergio André Rocha; TÔRRES, Heleno (coords.), **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital,** 2017.

PWC. **Mexico. Individual - Foreign tax relief and tax treaties**. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Mexico-Individual-Foreign-tax-relief-and-tax-treaties>. Acesso em: 8 fev. 2020.

ROCHA, Sérgio André. **Brazil's International Tax Policy**, Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2017.

RÚSSIA. **Federal Tax Services of Russia**. Disponível em: <https://www.nalog.ru/eng/international_cooperation/dta/>. Acesso em: 8 fev. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira**, Revista Direito Tributário Atual**, 22, São Paulo: Dialética, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, 2017.

VITA, Jonathan Barros. As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociações e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU, **Revista Direito Tributário Atual**, 2010.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2001.

XAVIER, Alberto in **Direito Tributário Internacional do Brasil,** Rio de Janeiro: Forense, 2005.