

COORDENADORES:

CLÓVIS PANZARINI FILHO
FERNANDO TONANNI
MARCO ANTÔNIO BEHRNDT
RICARDO PEREIRA RIBEIRO
RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Ribeiro

REVISTA DE DIREITO
TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

ANO 1 – Nº 2

QUARTIER LATIN

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL
Rua Santo Amaro, 349 - Centro - São Paulo

Editor: Vinicius Vieira
Editora de Texto: Priscila Tanaca
Produção Editorial: Mônica A. Guedes
Produção de Arte: Thiago Kazuo Muniz de Souza

Vários autores – Revista de Direito Tributário Internacional –
Ano 1 – nº 2 – São Paulo : Quartier Latin, 2006.

1. Tributário 2. Direito

ISBN: 85-7674-105-9

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário

Contato: revistadedireitotributariointernacional@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br
tel.: (11) 3107-0264

SUMÁRIO

Debates, 7

Mesa de Debates – Questões Atuais sobre Preços de Transferência
(Luís Eduardo Schoueri, Luciana Rosanova Galhardo,
Marcelo Natale, Mário Junqueira Franco Filho, Natanael Martins,
Ricardo Mariz de Oliveira e Gerd W. Rothmann) 9

Doutrina Nacional, 47

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais 49

NIVALDO EDSON MACHADO DE MELLO

O uso impróprio das convenções bilaterais de dupla tributação 79

PAULO MARCELO DE OLIVEIRA BENTO

As Regras Brasileiras de Preços de Transferência e o Princípio
Arm's Length – Uma Análise Multidisciplinar 103

RENATO BERTOZZO DUARTE

O Acordo Brasil - Israel : seus reflexos e os rumos da política
brasileira de negociação de acordos para evitar a dupla
tributação internacional..... 131

RODRIGO MAITTO DA SILVEIRA

O tratamento fiscal do *trust* em situações internacionais 151

QUESTÕES ATUAIS DA TRIBUTAÇÃO E DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAIS

NOTAS A PROPÓSITO DO 1º ENCONTRO DO COMITÊ DE ESPECIALISTAS EM COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DA ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS

Luís Eduardo Schoueri¹

THE ARTICLE IS A GENERAL OVERVIEW PROVIDED BY THE AUTHOR AS TO THE MAIN FINDINGS OF THE MEETING OF THE UN COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS HELD IN GENEVA ON DECEMBER 5 TO 9TH 2005. AMONG THE TOPICS ANALYZED ARE THE FOLLOWING: "ABUSE OF TREATIES AND TREATY SHOPPING"; "MUTUAL ASSISTANCE"; "INTERNATIONAL ARBITRAGE" AND "MODIFICATION OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT CONCEPT".

I. INTRODUÇÃO

Inicialmente concebido como um tema de interesse de empresas com investimentos internacionais, o Direito Tributário Internacional vem experimentando notável desenvolvimento, impulsionado certamente pelo próprio crescimento das trocas e dos investimentos internacionais, que não se fizeram acompanhar, em igual velocidade, pelas necessárias adaptações dos ordenamentos nacionais. A arrecadação continua a ser objeto de alcance de cada país, individualmente considerado, não obstante os fenômenos econômicos que lhe dão suporte dificilmente se limitem a um ter-

¹ Professor Titular de Legislação Tributária na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, por onde é doutor e livre-docente. Professor na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor na Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo.

ritório. Não causa surpresa, portanto, que organizações internacionais, como a OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico –, a ONU – Organização das Nações Unidas – e até mesmo a OMC – Organização Mundial do Comércio – dêem-lhe atenção².

Claro está que cada uma das referidas organizações trata do fenômeno internacional a partir de uma perspectiva. Enquanto à OMC importa assegurar que seus princípios básicos – consubstanciados no livre comércio e na não discriminação – não se vejam afetados por barreiras tributárias, preocupa-se a OCDE com a possibilidade de a bitributação inibir investimentos internacionais. Mais recentemente, vê-se, na última, grande preocupação, por parte dos representantes dos governos dos países membros, com temas que mais interessam às próprias administrações tributárias. Não é de se surpreender, nesse sentido, que o próprio modelo de acordo de bitributação da OCDE aos poucos venha abandonando a estrita seara da tributação da renda, incluindo temas de cooperação entre autoridades tributárias (seja na troca de informações, seja na própria cobrança de tributos) que alcançam tributos de outro modo não compreendidos no escopo dos acordos.

Tendo em vista que os trabalhos da OCDE, conquanto relevantes para o tema da bitributação internacional, são realizados a partir das realidades de seus países membros – de regra os países mais desenvolvidos – houve por bem a ONU desenvolver um modelo de acordo de bitributação mais apropriado para as relações entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. O referido modelo, cuja primeira versão se deu em 1980, tendo sido revisto em 2001, foi o objeto de um Grupo Ad-Hoc de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, criado por força da Resolução 1273 (XLIII) do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas, que se reuniu por onze vezes, a última vez em Genebra, de 15 a 19 de dezembro de 2003³.

Encerrou-se aquela reunião de 2003 com a questão quanto à manutenção do *status* do Grupo de Especialistas, o que, levado à apreciação das Nações Unidas, resultou na decisão, positivada pela Resolução 2004/69 do mesmo ECOSOC, que converteu o antigo Grupo Ad-Hoc em um Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, cujo vínculo à Organização faz-se por meio do ECOSOC. Enquanto o Grupo Ad-Hoc reunia-se bienalmente, o Comitê passou a ter reuniões anuais.

O mandato do Comitê compreende, entre outros itens, a atualização do Manual para a Negociação de Acordos Bilaterais em Matéria Tributária entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento e a busca de alternativas para aperfeiçoamento técnico de autoridades tributárias de países em desenvolvimento, incluindo a assistência técnica⁴. Note-se que não se trata de um corpo intergovernamental e, portanto, seus participantes não são representantes de governos, tampouco emitem opiniões em nome de seus governos⁵.

A primeira reunião do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária ocorreu em Genebra, de 5 a 9 de dezembro de 2005. Dele participaram os 25 especialistas indicados pelo Secretário Geral

4 É o seguinte o mandato do Comitê (Cf. United Nations: Economic and Social Council. (United Nations publication, No. E/2004/L60):

"The Committee shall:

(i) Keep under review and update as necessary the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and the *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*;

(ii) Provide a framework for dialogue with a view to enhancing and promoting international tax cooperation among national tax authorities;

(iii) Consider how new and emerging issues could affect international cooperation in tax matters and develop assessments, commentaries and appropriate recommendations;

(iv) Make recommendations on capacity-building and the provision of technical assistance to developing countries and countries with economies in transition;

(v) Give special attention to developing countries and countries with economies in transition in dealing with all the above issues".

5 "the Committee is to comprise 25 members nominated by Governments and acting in their personal capacity, to be drawn from the fields of tax policy and tax administration and to be selected to reflect an adequate equitable geographical distribution, representing different tax systems. The members are to be appointed by the Secretary-General, after notification has been given to the Economic and Social Council. The term of office shall be four years". Cf. United Nations: Economic and Social Council. (United Nations publication, No. E/2005/9/Add.11).

2 Outras organizações internacionais também se ocupam da matéria tributária, merecendo destaque, no âmbito da América Latina, o CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. Também o FMI – Fundo Monetário Internacional – e o Banco Mundial, no âmbito de suas atribuições, desenvolvem estudos que afetam a matéria tributária.

3 Um relato sobre o histórico daquele Grupo e sobre a sua última reunião, de 2003, foi efetuado pelo autor. Cf. Luís Eduardo Schoueri. "Tributação e Cooperação Internacional". *Direito Tributário Atual*, vol. 18. Alcides Jorge Costa et al. (coord.). S. Paulo: IBDT/Dialética, 200. p. 52-75.

da ONU⁶, além de observadores governamentais⁷ e não governamentais⁸, igualmente convidados pelas Nações Unidas. Os observadores participaram de todas as sessões, sendo seus comentários observados pelos demais.

A agenda daquele encontro incluiu a discussão dos seguintes itens:

- ⇒ Abusos de tratados e *treaty shopping*;
- ⇒ Assistência mútua na cobrança de tributos;
- ⇒ Tratamento tributário de rendimentos em tiras;
- ⇒ Modificações na definição de estabelecimento permanente; e
- ⇒ Tributação dos rendimentos recebidos por contribuintes envolvidos em projetos de desenvolvimento.

Além disso, as discussões se voltaram a possíveis revisões do próprio modelo de acordo de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento e do Manual para Negociação de Acordos Tributários Bilaterais entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento.

Conforme se verá, boa parte dos temas acima já havia sido tratada na reunião do Grupo *ad hoc* de 2003, o que evidencia que os trabalhos do novo Comitê não devem ser vistos como um novo *forum* para a discussão dos temas tributários, mas como mera continuação – posto que agora formalizada como Comitê – daquilo que já vinha sendo estudado no âmbito da ONU. Com o objetivo de divulgar as discussões ali travadas, bem como trazer algumas reflexões sobre os mesmos temas, o presente estudo seguirá a ordem acima proposta.

II. ABUSO DE TRATADOS E *TREATY SHOPPING*

Conquanto a expressão “abuso de tratados” seja bastante ampla, envolvendo tanto as práticas dos contribuintes como aquelas das próprias

administrações, a discussão ocorrida em Genebra, em 2005, focou os casos de *treaty shopping*. Dado o consenso, entre as administrações tributárias, que tal prática deve ser evitada, discutiu-se qual seria a melhor maneira para enfrentar o problema.

Com efeito, no que tange aos trabalhos da OCDE⁹, a referida organização jamais incluiu, em seu modelo, uma cláusula limitando os benefícios do acordo em casos que pudessem configurar *treaty shopping*. No lugar disso, a OCDE preferiu inserir, em seus comentários, exemplos de cláusulas encontradas em acordos de bitributação que, por diversas vias, impediam aquela prática. Os Estados Unidos, por sua vez, há anos inseriram em seu modelo para negociação de acordos de bitributação uma cláusula prevendo diversos casos de *treaty shopping*. O tratamento baseado na descrição, no próprio acordo, de hipóteses de bitributação, é denominado “limitação de benefícios” (*limitation of benefits – LoB*)¹⁰.

A adoção de cláusulas de LoB pressupõe a existência de uma lista de situações às quais o acordo não se estende. Assim, por exemplo, as cláusulas de canalização de recursos (*look through approach*) ou de mínimo de tributação (*subject to tax*). Tendo em vista que os exemplos se multiplicam, também os modelos que se baseiam em LoB exigem atualizações. Assim, no caso da OCDE, houve, em 2003, uma revisão da lista anterior, incluindo-se uma cláusula mais geral, além de diversos dispositivos que cuidaram de casos como entidades beneficiárias de regimes tributários preferenciais; espécies de rendimentos sujeitos a tributação favorecida ou a isenção por conta de regimes tributários preferenciais; normas anti-abuso específicas para alguns casos de rendimentos sujeitos à tributação na fonte; e regimes tributários preferenciais introduzidos após a assinatura do próprio acordo. Além disso, o comentário inclui, em diversas passagens, sugestões de modificações que poderiam ser consideradas pelas partes¹¹.

6 Conforme esclarecido verbalmente, durante a reunião, pelo secretário dos trabalhos, os especialistas apontados representam sistemas jurídicos diversificados, de modo a possibilitar que o resultado do trabalho reflita os interesses da comunidade internacional. Note-se que não se trata de um corpo intergovernamental e, portanto, seus participantes não são representantes de governos nem tampouco emitem opiniões em nome de seus governos. Dentre os Estados apontados pelo Secretário Geral, incluiu-se o Brasil, representado, naquela reunião, pelo Sr. Talmon de Paula Freitas, da Assessoria de Assuntos Internacionais da Receita Federal.

7 Tendo em vista o número limitado a 25 especialistas, os demais Estados limitam-se a enviar “observadores”.

8 Nesta qualidade, o autor foi convidado a participar da reunião.

9 Acerca do histórico do trabalho da OCDE sobre o tema do *treaty shopping*, cf. Luis Eduardo Schoveri. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: 'treaty shopping'*. S. Paulo: Revista dos Tribunais. 1995.

10 O acordo de bitributação entre Brasil e Israel, promulgado recentemente, contém uma cláusula de limitação de benefícios.

11 Por exemplo, os parágrafos 6.3 e 18 do Comentário ao artigo 5, que trata do abuso da regra dos 12 meses exigidos para a configuração de um estabelecimento permanente no caso de canteiros de obras.

Em sua exposição ao Comitê, o Prof. Jacques Sasseville, depois de apresentar o caminho trilhado pela OCDE, recebeu considerações sobre aquela solução, mencionando que, se de um lado a previsão de casos de *treaty shopping* traz a seu favor a segurança jurídica, por outro lado seria ingênuo imaginar que todas as estratégias para evitar o pagamento de tributos poderiam ser identificadas prospectivamente. Assim, como uma regra específica contra um caso de elusão somente se identifica depois de uma estratégia ter se tornado um problema significativo, estariam em vantagem aqueles que primeiramente a identificassem. A tal argumento, acrescentou o expositor a idéia de que enquanto as legislações internas são mais facilmente modificáveis na medida em que se identifiquem abusos, os acordos de bitributação tendem a ser mais estáveis, por serem fruto de negociação. Ainda, foi trazido o argumento de que se as convenções trazem normas específicas contra algumas formas de abuso, então outras formas seriam admitidas. Finalmente, foi mencionado que dada a complexidade das estratégias de *treaty shopping*, aos poucos as cláusulas específicas tenderiam a se tornar mais e mais complexas, tornando difícil sua aprovação pelos parlamentos¹².

Dá a razão para o expositor defender um tratamento mais geral do tema, sem se socorrer de cláusulas específicas. Tal tratamento geral poderia basear-se na ocorrência de um abuso do próprio tratado, o que, ao ver do autor, poderia ser afastado por meio da própria interpretação do dispositivo objeto do abuso, tendo em vista seu contexto ou por meio de regras internas contra o abuso. Entretanto, o uso de regras internas para evitar o *treaty shopping* não deixa de ser problemático, especialmente em sistemas que prevejam a prevalência de tratados internacionais sobre as legislações internas; afastar-se o abuso, por outro lado, com base exclusivamente nas regras gerais anti-abuso do Direito Internacional pode não ser satisfatório para casos mais sofisticados de *treaty shopping*.¹³

Debatendo-se o tema, notou-se que o tema do *treaty shopping* merece um cuidado diferenciado, quando se trata de um acordo entre um país

desenvolvido e um em desenvolvimento, já que o último, geralmente colocado na posição de fonte dos rendimentos, em geral necessita dos recursos da tributação para o seu próprio desenvolvimento. Daí dever a interpretação dos acordos partir da premissa de que um Estado não terá aberto mão de seu poder de tributar exceto se o tratado expressamente o previr.

Por outro lado, também merece nota que a sugestão de uma cláusula geral contra os abusos, embora inicialmente pareça atender os interesses dos países em desenvolvimento, traz consigo a insegurança jurídica, o que pode inibir investimentos. Afinal, para o investidor internacional, a existência de um acordo de bitributação é exigência que se faz, inicialmente, para que se garanta segurança para seu investimento. Se o acordo prevê uma cláusula tão geral a ponto de não se poder assegurar que os benefícios previstos no acordo estarão garantidos, frustrada estará a própria finalidade do acordo de bitributação¹⁴.

Sendo o Comitê formado essencialmente por administradores tributários, o tema trouxe oportunidade para trocas de experiências quanto a problemas concretos de abusos de tratados. Assim, um participante trouxe diversos casos que bem ilustram os casos de abuso, que vão bastante além dos casos clássicos de *treaty shopping* e que mostram a necessidade de se enfrentar o problema: (i) o uso de uma explosão de um único contrato em vários outros (*contract splitting*), de modo que cada um dos novos contratos seja de curta duração, afastando-se a configuração de um estabelecimento permanente, nos termos do art. 5 (3) do Modelo da ONU¹⁵; (ii) tendo em vista os parâmetros de retenção de no mínimo 10% ou 25% das ações, conforme o artigo 10 (2) dos modelos da ONU e OCDE, respectivamente, para que se tenha a redução de tributação na fonte dos dividendos, os contribuintes procuram aumentar sua participação no capital exclusivamente para atender o parâmetro mínimo, e assim fugir da tributação; (iii) considerando-se que o art. 13 (4) do Modelo da ONU prevê

12 Cf. OCDE. (Secretariado). "Abuse of tax treaties and treaty shopping". Estudo apresentado para a Primeira Reunião do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal - Genebra, 5 a 9 de dezembro de 2005. United Nations: Economic and Social Council. (United Nations publication, No. E/C. 18/2005/2).

13 Sobre o assunto, cf. op. cit. (nota 9).

14 Exemplo de cláusula geral que merece críticas pelo grau de insegurança que expõe o investidor é a prevista no recente acordo de bitributação entre Brasil e Israel.

15 Segundo aquele dispositivo, um canteiro de obras instalado por mais de 6 meses num Estado já configura o estabelecimento permanente, sujeito à tributação por aquele Estado; com a explosão do contrato, cada relação contratual seria inferior a 6 meses.

que um bem imóvel é o principal ativo de uma entidade, para efeito da determinação da tributação na fonte, quando aquele bem representar no mínimo 50% dos ativos da sociedade, há o risco de o contribuinte diluir a importância do bem imóvel imediatamente antes da alienação de sua participação na sociedade, a fim de evitar a tributação no Estado da fonte; (iv) tendo em vista que o art. 13 (5) prevê a tributação do ganho de capital na alienação de participações societárias quando o contribuinte detém pelo menos 25% de seu capital, haveria a possibilidade de o contribuinte efetuar a alienação em duas etapas: a primeira, em montante suficiente para passar a deter menos de 25% das ações e, em seguida, outra transação, quando ele já não teria os 25% mínimos e portanto não estaria sujeito a tributo; e (v) estruturas de canalização de recursos para rendimentos passivos¹⁶.

Tendo em vista que as situações de abuso efetivamente podem ocorrer (os exemplos acima mostram isso) e que, por outro lado, diversos dos países representados no Comitê não possuem, seja em seus ordenamentos jurídicos, seja em sua tradição jurisprudencial, mecanismos adequados para enfrentar tais problemas, evidenciou-se a necessidade de o Comitê enfrentar a questão, sugerindo métodos para combater casos específicos de abuso dos acordos de bitributação. Criou-se um subcomitê com tal missão, que deverá trazer seus resultados para a próxima reunião do grupo.

III. ASSISTÊNCIA MÚTUA NA COBRANÇA DE TRIBUTOS

O tema da assistência mútua na cobrança de tributos também não é propriamente novo para o Comitê, já tendo sido discutido pelo Grupo *ad hoc* que o precedeu, a partir da inserção, pela OCDE, de uma cláusula específica em seu modelo (artigo 27). A questão passava a ser se deveria a ONU inserir semelhante cláusula em seu modelo e, nesse caso, com qual extensão. O Grupo *ad hoc*, na reunião de 2003, encarregou um grupo de foco para preparar uma recomendação acerca de semelhante artigo, o qual concluiu seu trabalho recomendando que a ONU adotasse tal cláusula. Para que se compreenda a extensão da cláusula, parece adequada sua reprodução, a partir de tradução livre:

Artigo 27

Assistência na Cobrança de Tributos

1. Os Estados Contratantes prestar-se-ão reciprocamente assistência para a cobrança de créditos de ingressos. Tal assistência não está restringida pelo Artigo 1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão estabelecer, por procedimento amigável, o modo de aplicação desse artigo.
2. A expressão "créditos de ingressos", empregada neste Artigo, compreende um montante devido com referência a tributos cobertos por este Acordo, desde que essa tributação não seja contrária a este Acordo ou a outro instrumento do qual os Estados Contratantes sejam partes, bem como juros, penalidades administrativas e custos de cobrança ou cautelares referentes àquele montante.
3. Quando um crédito de ingresso de um Estado Contratante for executável sob as leis daquele Estado e for devido por uma pessoa que, naquele momento, não possa, sob as leis daquele Estado, evitar sua cobrança, tal crédito de ingresso deverá, por solicitação da autoridade competente daquele Estado, ser aceito para o propósito de cobrança pela autoridade competente do outro Estado Contratante. Aquele crédito de ingresso deverá ser cobrado pelo outro Estado de acordo com as disposições de sua legislação aplicáveis à execução e cobrança de seus próprios tributos, como se o crédito de ingresso fosse um crédito de ingresso daquele outro Estado.
4. Quando um crédito de ingresso de um Estado Contratante for um crédito em relação ao qual aquele Estado possa, conforme sua legislação, tomar medidas cautelares visando a assegurar sua cobrança, aquele crédito de ingresso será, por solicitação da autoridade competente daquele Estado, ser aceito para o propósito de tomar medidas cautelares pela autoridade competente do outro Estado Contratante. Aquele outro Estado tomará as medidas cautelares acerca daquele crédito de ingresso de acordo com as disposições de sua legislação, como se o crédito de ingresso fosse um crédito de ingresso daquele outro Estado, ainda que, no momento em que aquelas medidas sejam tomadas, o crédito de

16 A íntegra dos debates está no resumo preparado pelo Secretariado do Comitê. United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/12)

ingresso não seja executável no Estado mencionado primeiramente, ou seja devido por uma pessoa que tenha o direito de evitar sua cobrança.

5. Não obstante o disposto nos parágrafos 3 e 4, um crédito de ingresso aceito por um Estado Contratante para os propósitos dos parágrafos 3 ou 4 não estará sujeito, naquele Estado, a limites temporais nem tampouco terão as prioridades aplicáveis aos créditos de ingressos, previstos, em razão de sua natureza, na legislação daquele Estado. Adicionalmente, um crédito de ingresso aceito por um Estado Contratante para os propósitos dos parágrafos 3 ou 4 não gozará, naquele Estado, de qualquer prioridade aplicável aos créditos de ingressos segundo as leis do outro Estado Contratante.

6. Questões acerca da existência, validade ou montante dos créditos de ingressos de um Estado Contratante não serão submetidos às cortes ou órgãos administrativos do outro Estado Contratante.

7. Quando, a qualquer momento depois de uma solicitação ter sido feita por um Estado Contratante conforme os parágrafos 3 ou 4 e antes de o outro Estado Contratante ter cobrado e remetido o crédito de ingresso em questão para o primeiro Estado Contratante, aquele crédito de ingresso deixar de ser:

a) no caso de uma solicitação conforme o parágrafo 3, um crédito de ingresso do primeiro Estado executável conforme as leis daquele Estado e devido por uma pessoa que, naquele momento, não possa, conforme as leis daquele Estado, evitar sua cobrança;

b) no caso de uma solicitação conforme o parágrafo 4, um crédito de ingresso do primeiro Estado em relação ao qual aquele Estado possa, por sua legislação, tomar medidas cautelares para assegurar sua cobrança;

A autoridade competente do primeiro Estado deverá imediatamente notificar o fato à autoridade competente do outro Estado e, conforme a opção do outro Estado, o primeiro Estado deverá suspender ou retirar sua solicitação

8. Em nenhum caso, os dispositivos deste artigo poderão ser interpretados de modo a impor a um Estado Contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas em desacordo com a legislação e prática administrativa daquele ou do outro Estado Contratante;

b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;

c) prestar assistência se o outro Estado Contratante não tomou todas as medidas de cobrança ou de cautela razoáveis, conforme seja o caso, disponíveis segundo sua legislação ou prática administrativa;

d) prestar assistência em casos nos quais o ônus administrativo para aquele Estado seja claramente desproporcional ao benefício a ser auferido pelo outro Estado Contratante.

Já na exposição do tema, feita por Jacques Sasseville, notava-se que o Modelo da OCDE não se limitava a uma assistência na cobrança do imposto de renda (escopo do acordo de bitributação, nos termos do art. 2º), mas a todos os tributos. Daí ser necessário avaliar se, na hipótese de a ONU vir a incluir semelhante dispositivo em seu modelo, igualmente seria relevante examinar se a assistência estender-se-ia à cobrança de qualquer tributo ou se, conforme a sugestão acima, a assistência limitar-se-ia ao imposto de renda.

Nas discussões travadas em Genebra, inúmeras foram as manifestações que punham em dúvida a possibilidade, nos diversos ordenamentos jurídicos, da inserção de semelhante dispositivo¹⁷. Com efeito, não parece imediato que possa um crédito tributário ser executado além das fronteiras do próprio Estado, mesmo sob a vigência de um acordo internacional. Afinal, se a tributação é manifestação do poder soberano de um Estado, parece estranho que este se exerça por meio de outro Estado.

Ao lado dessa questão, surge o tema, interessante para o caso brasileiro, da repartição interna de competências tributárias, o que dificultaria a possibilidade – na eventualidade de o País assinar acordo semelhante – de se estender a assistência além do próprio imposto de renda, sob pena de a União cobrar créditos tributários (“créditos de ingresso”) de competência de outros entes federais.

¹⁷ Não obstante, manifestaram-se verbalmente a favor do dispositivo, esclarecendo que seus ordenamentos não seriam contrariados por semelhante dispositivo, representantes dos seguintes países: Austrália, Reino Unido, África do Sul e Noruega.

MAIOR ATENÇÃO REVERENDISSIMO

MAIOR atenção merece o parágrafo 6º acima reproduzido, que exige que o Judiciário de um país cobre o crédito sem dar ao devedor a possibilidade de discutir sua existência, validade ou montante. Embora se possa alegar que tal vedação se dá apenas no Estado que presta assistência, já que, afinal, o crédito decorrerá de uma regular cobrança no outro Estado Contratante, parece tal dispositivo deixar de assegurar a garantia, presente na maior parte dos ordenamentos jurídicos, do *due process of law*.

Na verdade, o referido dispositivo parece, à primeira vista, atender o interesse dos países em desenvolvimento – e com tal enfoque foi apresentado na reunião de Genebra. O argumento, nesse caso, é o de que ele protegeria os fiscos locais contra aqueles investidores que deixassem o país sem pagar os tributos devidos; nesse caso, tais investidores seriam alcançados pelos fiscos dos países de onde provieram os recursos. Por outro lado, não se pode deixar de contemplar hipótese igualmente possível, na qual o investidor deixa regularmente o país, sem ter notícia de ter alguma dívida e, anos mais tarde, é informado de que, à sua revelia, correu processo tributário naquele país, definindo-se dívida irrecorrível. Nos termos do parágrafo 6º, acima proposto, nenhuma valia teria o devedor alegar, perante suas cortes, que jamais soube da existência do crédito em questão.

Ainda a pesar em desfavor de semelhante dispositivo estão os custos para a cobrança de créditos dessa natureza: tendo em vista que os fluxos de rendimentos entre países desenvolvidos e em desenvolvimentos são unilaterais, há a grande possibilidade de os países em desenvolvimento arcarem com custos de cobrança incompatíveis com suas próprias arrecadações, tornando, também por tal aspecto, inconveniente a cobrança.

Não obstante tais observações, o Comitê decidiu pela inserção do dispositivo, embora se deva, nos Comentários, fazer se inserirem observações sobre as questões constitucionais e legais relativas ao dispositivo.

IV. ARBITRAGEM INTERNACIONAL

Embora a arbitragem internacional não fizesse parte da agenda dos trabalhos, o tema foi inserido na discussão em Genebra por sua ligação com a cooperação internacional em matéria tributária.

Expôs o tema o Sr. Pascal Saint-Amans, representante francês, que discorreu sobre o tratado da União Européia sobre arbitragem multilate-

QUESTÕES ATUAIS DA TRIBUTAÇÃO... / LUIS EDUARDO SCHROEDER - 61

ral, o qual obriga os Estados-Membros. Além de atualizar disposições acerca de diversos procedimentos, o tratado determina que se as partes não obtiverem um acordo para evitar a bitributação depois de dois anos de procedimento amigável, ficam elas obrigadas à submissão a uma arbitragem automática. Os Estados têm seis meses para prestar as informações necessárias, sendo que após tal prazo virá a decisão arbitral, que será obrigatória exceto se os Estados adotarem outra solução.

Com base em tal experiência, foi sugerido que o Comitê também passasse a discutir essa questão, especialmente tendo em vista a necessidade de que a comunidade empresarial manifesta acerca da adoção de tais mecanismos de solução de controvérsias.

O tema não ficou resolvido na reunião de Genebra. Entretanto, as experiências no seio da União Européia merecem ser acompanhadas com atenção, tendo em vista que a falta de mecanismos definitivos de solução de controvérsias não raro acabam por frustrar o objetivo dos acordos de bitributação.

Com efeito, atualmente os acordos de bitributação prevêm, no caso de bitributação não resolvida pelo próprio texto, a adoção de procedimento amigável para a solução do impasse. Pela própria redação dos acordos, entretanto, os Estados não estão obrigados a resolver o impasse; simplesmente se obrigam a envidar esforços para a solução. Não é impossível, portanto, que após tais esforços, os Estados mantenham suas posições iniciais, resultando em bitributação, em detrimento do contribuinte.

Uma arbitragem seria uma maneira adequada para resolver o impasse, seja para buscar a solução mais adequada à luz do tratado (quando o laudo arbitral decidisse que um dos Estados interpretou de maneira errada o texto convencional), seja para buscar uma solução não prevista expressamente, embora compatível com sua finalidade. Neste último caso, não se pode deixar de mencionar as dificuldades de implementação de uma decisão arbitral cujo resultado, afinal, iria além daquilo a que o Estado expressamente se obrigou (embora conforme o objetivo do tratado). Tendo em vista que também para os países da União Européia prevalece o princípio da legalidade da Administração, de um lado, que impede que esta deixe de cobrar tributo previsto pela lei e, de outro, o princípio, geralmente aceito pelo Direito Internacional Público, de que os tratados internacionais se

interpretam literalmente (art. 31 da Convenção de Viena), caberá acompanhar a evolução doutrinária e jurisprudencial naqueles países para buscar a conciliação daqueles princípios com a necessidade de se conferir celeridade e segurança na solução de controvérsias em matéria de bitributação. Certamente as discussões que ali se travarão serão úteis para a evolução dos estudos do Direito Tributário Internacional e poderão oferecer caminhos para o Direito pátrio, quando viermos a enfrentar semelhantes dificuldades.

V. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE "RENDIMENTOS EM TIRAS"

Os "rendimentos em tiras" (*earnings stripping*) aparecem quando rendimentos aparentemente isolados revelam-se partes de uma única transação, enfrentando a dificuldade de sua qualificação isolada ou em conjunto.

O problema dos rendimentos em tiras surge com os chamados derivativos, contratos cujo valor de mercado vincula-se a outros contratos, índices ou ativos. Dentre outras funções, tais contratos servem para a proteção (*hedge*) contra oscilações de valores dos contratos que lhes dão suporte. Tais contratos podem assumir a forma de *forwards* (contratos a termo), *futures* (futuros), *options* (opções) e *swaps*. Enquanto nos dois primeiros seu detentor fica obrigado a comprar ou a vender um bem por um preço determinado ou a determinar em data futura, a opção assegura a seu detentor o direito (mas não a obrigação) de comprar (*call*) ou de vender (*put*) um bem por um preço determinado em um período determinado (ou em datas determinadas).

Tome-se um caso de contrato de *forward*. Um agricultor, por exemplo, temendo a flutuação dos preços de seu produto, celebra um contrato fixando um determinado preço para uma data futura. Chegando aquela data, caso o preço de mercado da mercadoria seja inferior ao estipulado, o agricultor recebe a diferença; se, por outro lado, o preço de mercado for superior ao estipulado, então o agricultor pagará a diferença. Num e noutro caso, caso o agricultor venda sua mercadoria naquela mesma data, terá ele situação financeira idêntica à que teria caso a venda ocorresse pelo preço adrede estipulado. Diz-se, pois, que por meio do contrato, o agricultor teve uma proteção (*hedge*) contra as variações do preço da mercadoria.

A questão que surge, no exemplo acima, é quanto ao adequado tratamento tributário da receita decorrente do *hedge*, caso se trate de um contrato internacional, celebrado entre residentes de países que celebraram acordos de bitributação: receitas financeiras (juros) ou lucros de empresas. Note-se que, conforme o tratamento, a consequência será diversa já que, de regra, os pagamentos de juros podem ser tributados pelo Estado de onde provêm, enquanto os lucros de empresas somente se tributam no Estado da residência do investidor. Na opinião de Patrícia Brown, que representa os Estados Unidos no Comitê, o caso em questão deveria ser tratado como lucros de empresas¹⁸. Embora esse raciocínio possa ser sustentado com maior facilidade à luz do texto do modelo das Nações Unidas, devemos lembrar que no caso de acordo celebrado pelo Brasil, poder-se-ia chegar a resultado equivalente, mas por outro caminho. Os acordos em geral dispõem que o termo "juros" compreende, dentre outras importâncias, "os rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas"¹⁹. Em princípio, uma operação de renda variável seria, assim, considerada "juros". Entretanto, a própria legislação brasileira excepciona os casos de *hedge* operacional. O art. 77, V, da Lei 8.981/95 dispõe não se sujeitar ao regime de tributação de renda variável o rendimento decorrente de operações de *hedge* realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão, desde que destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado, destinando-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica, estiver relacionado com suas atividades operacionais. Vê-se, pois, que também por esse caminho poder-se-ia considerar o ganho do *hedge* operacional entre os lucros das empresas.

Raciocínio semelhante ao acima exposto poderia se dar no caso de uma companhia hipotecária, que cobrasse juros fixos. Ela teria interesse em captar recursos no mercado igualmente a juros fixos. Imagine-se que

18 Cf. Patricia Brown. "Application of the United Nations Model to payments received under certain financial instruments". United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/4).

19 Assim, por exemplo, o art. XI, 4, do acordo assinado com o Canadá (Dec. 92.318/86) e o art. 11, 4, do acordo assinado com a Itália (Dec. 85.985/81).

tal empresa captasse com terceiros recursos com juros variáveis e, celebrando um contrato de *swap* com um banco de investimentos, passasse a pagar juros fixos ao banco sobre um montante hipotético, enquanto este pagaria juros variáveis à empresa, calculados sobre o mesmo valor hipotético. Então o resultado seria os juros pagos pelo banco de investimentos servirem para pagar os juros variáveis devidos aos terceiros, enquanto a empresa teria por único desembolso os juros fixos contratados junto ao banco de investimentos. Nesse caso, os juros variáveis pagos pelo banco não teriam decorrido de um empréstimo efetuado pela empresa. Não se enquadrariam, assim, no conceito de "juros" no modelo da ONU²⁰, sendo tratados como lucros de empresa. Se, por outro lado, o acordo de bitributação em questão fizesse remissão à legislação interna brasileira, então parece que se poderia incluir o pagamento entre os rendimentos de renda variável e, enquanto tal, tratar-se-ia de juros.

Os exemplos acima servem para apontar o problema dos rendimentos em tiras, discutidos pelo Comitê. Têm em comum o fato de que se trata de transações distintas mas de tão modo interligadas que acabam por exigir do aplicador da norma um tratamento conjunto, inclusive para efeitos dos acordos de bitributação.

VI. MODIFICAÇÕES NA DEFINIÇÃO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE

A noção de estabelecimento permanente é crucial para a compreensão dos acordos de bitributação. A partir dela é que se definem, na maior parte dos casos, as competências para a tributação em relações internacionais. Com efeito, excetuados os casos de rendimentos que recebam um tratamento específico pelos acordos de bitributação, os valores pagos por um residente de um Estado a uma empresa de outro Estado contratante recaem na regra dos "lucros de empresas", inserida no art. 7º dos Modelos da OCDE e da ONU. Segundo essa regra, aqueles pagamentos não podem ser tributados pelo Estado de onde provêm, mas apenas pelo Estado

onde estão sediadas as empresas beneficiárias. Esta regra, por sua vez, apresenta uma exceção importantíssima: se aquelas empresas mantiverem um estabelecimento permanente no Estado de onde provêm os rendimentos, então lucros imputáveis àquele estabelecimento podem ser tributados pelo Estado da fonte.

Vê-se, pois, que a configuração de um estabelecimento permanente é decisiva para a própria distribuição de competências. O Estado da fonte dos rendimentos buscará alargar o conceito, de modo a sempre tornar possível a indicação da existência de um estabelecimento permanente (legitimando, assim, sua pretensão de tributar o rendimento), enquanto o Estado da residência do beneficiário tenderá a reduzir aquele conceito, para assegurar que o rendimento não seja tributado no Estado da fonte, mas apenas no Estado da residência.

A definição de estabelecimento permanente, por sua vez, é matéria disciplinada, em ambos os modelos, no art. 5º. Dada a relevância do tema para as relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento (já que os últimos assumem, em geral, a posição de Estado da fonte, tendendo, daí, a buscar o alargamento da definição, ao que se contrapõem os primeiros), trata-se de um dos tópicos em que se encontram maiores dificuldades na conciliação dos modelos da ONU e da OCDE. Assim, problemas tratados no âmbito da última, como os decorrentes do comércio eletrônico, exigem novas discussões no âmbito da ONU. Igualmente, as soluções apresentadas pela OCDE podem não ser julgadas as mais adequadas, dentro do escopo dos próprios acordos.

Na última revisão do Modelo da ONU, datada de 2001, pode-se notar, entretanto, influência das mudanças aprovadas no ano anterior no âmbito da OCDE. Este elemento é indicativo de que a ONU, de fato, leva em consideração os trabalhos da OCDE. Ora, tendo em vista que a OCDE efetuou novas mudanças no modelo e em seu comentário em 2003 e 2005, pareceu importante ao Comitê examinar se também o modelo e comentário da ONU deveriam ser modificados. Para tanto, Hans Pijl foi convidado a examinar se seria o caso de mudar o art. 5º do modelo da ONU e seu comentário

Na opinião de Pijl, não caberia cogitar de se mudar o texto do modelo da ONU, mas apenas de seus comentários. Esse tema foi debatido pelo

20 No modelo da ONU, o termo "juros" é definido como renda decorrente de créditos de qualquer espécie. No caso em análise, não teria havido um empréstimo, não cabendo, daí, falar em renda decorrente de um crédito.

Comitê e pelos observadores, tendo um observador mencionado que o texto deveria ser modificado ou, se isso não fosse possível, que pelo menos os legisladores internos superassem o disposto no tratado, já que, a seu ver, o legislativo poderia sempre "interpretar" o tratado. Esta opinião foi veementemente rechaçada por diversos dos membros do Comitê, que mencionaram que o artigo 5 tem uma história de mais de 75 anos e, adicionalmente, que não se poderia aceitar que normas do direito interno contrariassem o acordado internacionalmente²¹.

Em seu relatório, Hans Pijl ressalta a importância do modelo e de seu comentário. Nota que em sua maioria, as mudanças efetuadas pela OCDE em seus comentários foram para ampliar o conceito de estabelecimento permanente, como, por exemplo, a dispensa do requisito de presença humana para sua caracterização. Tais mudanças, ao mesmo passo em que refletem a opinião dos países desenvolvidos, são de interesse daqueles em desenvolvimento, razão pela qual o autor sugeria sua adoção pelo Comitê. Assim, por exemplo, quando a OCDE passa a considerar, na nova redação dos parágrafos 4.5 e 4.6 de seu comentário, que um pintor que repinta um prédio tem tal prédio a sua disposição, assim como uma empresa pavimentadora tem a seu dispor o local onde a estrada está sendo pavimentada (e, portanto, ambos os casos preenchem os requisitos para a caracterização de um estabelecimento permanente)²².

Um exemplo de alteração que, na análise do mesmo autor, iria contra os interesses dos países em desenvolvimento é o das empresas que subcontratam parte de seus serviços. Segundo o modelo da OCDE, caracteriza um estabelecimento permanente a existência de um canteiro de obras por período superior a 12 meses; a ONU adota a mesma regra, exigindo apenas 6 meses. Num e noutro caso, surge a dúvida se seria necessária a presença do próprio contratante no país, ou se seria suficiente a presença de um subcontratado. Nos comentários da OCDE, vê-se que se aceita a pre-

21 Cf. Daily Proceedings 7 December 2005. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. First Session. Geneva, 5-9 December 2005. United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/12/Add.1)

22 Cf. Hans Pijl. "Proposal for amendments to article 5 UM Model Double Taxation Convention between the Developed and Developing Countries". United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/5)

sença do subcontratado, se houver subcontratação de parte do projeto. Daí se entende que se houver subcontratação de todo o projeto, não haveria que se falar em estabelecimento permanente. Pijl sustenta que também a subcontratação de todo o projeto deveria ser aceita para o fim de se caracterizar um estabelecimento permanente²³.

De igual modo, a regra, contida nos modelos da OCDE e da ONU, segundo a qual um agente seria considerado um estabelecimento permanente, é examinada nos Comentários da primeira no sentido de que o agente seria aquele que negocia todos os elementos e detalhes²⁴. Daí a dúvida: descaracterizaria a figura do agente se este negociasse os elementos essenciais do contrato, deixando para a matriz a negociação de elementos menos relevantes do contrato? Tendo em vista o objetivo de ampliar-se o número de ocorrências de estabelecimento permanente, Pijl sugere que o comentário da ONU preveja que o agente negocia os principais elementos (*all major elements and details*) do contrato²⁵.

VII. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS POR CONTRIBUINTES ENVOLVIDOS EM PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO

A tributação de projetos de desenvolvimento, humanitários ou assistenciais, financiados por doações (ou empréstimos) governamentais ou de organizações internacionais, oferece desafios quanto ao cabimento de sua tributação. Trata-se de discutir a necessidade de se conferirem isenções tributárias (diretas e/ou indiretas) a importações ou à aquisição de bens e serviços.

Segundo o relatório²⁶ apresentado por Victor Thuronyi, do Fundo Monetário Internacional, são múltiplas as formas de isenções tributárias relacionadas aos auxílios internacionais. As importações podem ser isentas de tributos aduaneiros, impostos sobre o valor agregado ou outros tri-

23 Idem, *ibidem*.

24 Parágrafo 33, 4ª sentença do Comentário da OCDE.

25 Cf. Hans Pijl. *Op.loc. cit* (nota 22).

26 Cf. Victor Thuronyi. "Tax aspects of donor-financed projects". United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/9)

butos indiretos. No caso de bens ou serviços adquiridos localmente com recursos provenientes daqueles auxílios, pode-se igualmente conceder isenção dos tributos indiretos. Pode-se, ainda, conferir isenção do imposto de renda das pessoas contratadas para executar os projetos. Do mesmo modo, não há uniformidade quanto à fonte da isenção, que pode vir do direito interno ou de tratados internacionais.

Embora muitos auxílios sejam destinados sob condição de se concederem isenções, há casos em que isso não ocorre. Thuronyi relata o caso do Banco Mundial, que não exigia a isenção, mas ao mesmo tempo condicionava o empréstimo a que o beneficiário conseguisse, por meios próprios, pagar os tributos, já que o princípio era que empréstimos não servem para financiar tributos. Esta política foi modificada em 13 de abril de 2004, para possibilitar que os recursos sejam utilizados para pagar tributos, desde que razoáveis e não-discriminatórios²⁷.

Caso se assegure a isenção, por outro lado, a questão que surge é qual deve ser sua extensão. Thuronyi aponta, a título de exemplos, as seguintes transações e tributos:

- bens importados por um não-residente em base temporária (permitindo a aplicação de regimes para importações temporárias, com a isenção de tributos aduaneiros, tributos sobre o valor agregado e outros tributos indiretos);
- bens importados por um não-residente, mas sem previsão de sua reexportação (possível isenção de tributos aduaneiros e sobre o valor agregado);
- bens importados por um residente, a serem pagos com recursos provenientes do projeto agraciado (possível isenção de tributos aduaneiros e sobre o valor agregado);
- indivíduo não residente, remunerado por recursos do projeto, vem prestar serviços no país e ali permanece por um período limitado (possível isenção do imposto de renda da pessoa física e das contribuições previdenciárias);

27 Idem, *ibidem*.

- empresa estrangeira, que não mantém estabelecimento permanente no país, presta serviços previstos no projeto financiado, com recursos do projeto (possível isenção do imposto de renda);
- empresa local é contratada para prestação de serviços financiados por recursos do projeto (possível isenção do imposto de renda);
- pessoas residentes são contratadas para prestar serviços pagos por recursos previstos no projeto (possível isenção do imposto de renda e de contribuições previdenciárias).

Embora a lista acima não seja exaustiva, serve para mostrar a necessidade de encontrarem-se limites nos favores fiscais. Por exemplo, poucos seriam os países que concordariam em isentar do imposto de renda as pessoas residentes no próprio país que trabalhassem para uma empresa a qual, por sua vez, prestaria serviços financiados por um projeto. Outras isenções, por outro lado, independeriam da existência de um projeto. Assim, por exemplo, o regime de admissão temporária, que é beneficiado mesmo que não se preveja o benefício.

Várias são as razões apontadas por Thuronyi para que os doadores condicionem seus auxílios a que eles não sirvam para financiar tributos, como: (i) o desejo de maximizar o emprego dos recursos no objetivo proposto, já que o pagamento de impostos implicaria os recursos serem destinados às finalidades orçamentárias, não necessariamente coincidentes com o próprio objetivo do auxílio; (ii) doadores que se dispõem a financiar projetos (humanitários, por exemplo) mas que se opõem a determinados governos, daí se recusando a financiá-los; (iii) preocupação quanto à destinação que se dá aos recursos auferidos pelos instrumentos tributários (exemplo: corrupção); ou discordância quanto à própria política tributária adotada (exemplo: julgamento de que a tributação é excessiva ou mal distribuída)²⁸.

Quando se trata do tema sob uma perspectiva das relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, parece ser relevante ver que há casos em que a isenção deve ser aplicada. Assim, por exemplo, pareceria razoável esperar que não incidissem tributos aduaneiros ou outros tributos

28 Cf. Victor Thuronyi, *op. loc. cit.* (nota 26)

indiretos sobre bens enviados em ajuda humanitária, como nos casos de um desastre (imagine-se o caso de medicamentos enviados a um país que tenha sido vítima de um maremoto). Noutros casos, como, por exemplo, um projeto de uma obra pública, não parece clara a necessidade da isenção, já que poderia haver até mesmo conseqüências concorrenciais indesejáveis. Os especialistas apontaram outras conseqüências danosas de uma isenção, como a corrosão dos sistemas tributários dos países beneficiários; a possibilidade de abuso das isenções; a complexidade administrativa exigida para seu controle e as distorções econômicas criadas. Daí ser preferível a adoção de alternativas, como a inclusão, no orçamento, de reembolso dos custos tributários²⁹.

VIII. TROCA DE INFORMAÇÕES

Tendo em vista o objetivo de se manterem atualizados o modelo e comentário da ONU, foi discutida pelo comitê a necessidade de revisão da cláusula de troca de informações, inserida no art. 26 do modelo.

Conforme se verifica do estudo elaborado por David Spencer³⁰, haveria uma busca para ampliação das oportunidades de trocas de informação, conforme já efetivado em 2002 pela OCDE, que passou a tornar mais efetiva aquela troca, embora também o modelo desta organização tenha recebido críticas.

Assim, por exemplo, o modelo da OCDE na redação de 2005 não afastou a condição de dupla incriminação. Esta condição é imposta por muitos Estados que condicionam a transmissão de informações apenas se a informação for relevante para esclarecer uma situação que constitua crime tanto no Estado que transmite a informação como no que a recebe. Conforme Spencer, a OCDE, ao elaborar um Acordo Modelo para Troca de Informações em Matéria Tributária (*2002 Model Agreement on Exchange of*

29 Cf. Daily Proceedings 6 December 2005. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. First Session. Geneva, 5-9 December 2005. United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/12/Add.1)

30 Cf. David Spencer. "Proposed revision of article 26, Exchange of information, of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/10)

Information on Tax Matters – OECD Model TIEA), afastou, em seu art. 5º, qualquer requisito de dupla incriminação, requerendo-se, como se vê no parágrafo 40 dos Comentários àquele Modelo, que o Estado que transmite a informação forneça-a sem considerar se a conduta sob investigação, ocorrida em seu território, constitui um crime segundo suas leis. Daí Spencer sugerir adoção de igual dispositivo no Modelo da ONU³¹.

A OCDE ampliou, ainda, a cláusula de troca de informações para todos os tributos, i.e., além do escopo dos próprios acordos de bitributação. Significa isso que embora os arts. 1º e 2º dos acordos de bitributação definam os tributos aos quais se aplicam, o art. 26 iria muito adiante, já que permitiria qualquer troca de informações em matéria tributária.

Nesse ponto, deve-se comentar que quando a OCDE decidiu ampliar o escopo do referido art. 26, os representantes brasileiros fizeram incluir seu posicionamento de não se incluir tal ampliação nos acordos assinados pelo Brasil. Ou seja: de acordo com a posição brasileira, o art. 26 (troca de informações) não deve ir além dos tributos visados pelo próprio acordo. Firmando tal posicionamento, o Brasil não se compromete, por exemplo, a fornecer informações relativas aos tributos estaduais e municipais, não compreendidos no âmbito dos acordos.

Por outro lado, a prática mostra que o Brasil já não vem limitando a troca de informações àquelas necessárias para aplicar as disposições dos acordos. Tomando o art. 27 do recente acordo com Israel (que corresponde substancialmente ao art. 26 dos modelos), ali se lê que as trocas serão de "informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou das legislações internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos visados pela Convenção na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção". Assim, caso uma das partes contratantes necessite de informações do outro Estado para tributar seu próprio residente, mesmo que em âmbito não relacionado à própria aplicação do acordo, a troca de informações será possível. É o que se chama de "grande" troca de informações, em oposição à "pequena" troca de informações que se encontrava na praxe brasileira anterior. Como explica Engelschalk, no

31 Cf. David Spencer, op. cit. (nota 30), p. 11.

tradicional comentário de Vogel e Lehner, a "grande" troca de informações, diferentemente da "pequena" troca de informações, já não mais se relaciona com o afastamento da bitributação, servindo apenas aos interesses dos Estados Contratantes³².

Dado o posicionamento restritivo das autoridades brasileiras com relação ao alargamento da troca de informações, também é pouco provável que se deixem impressionar pelas mudanças sugeridas na reunião de Genebra. Entretanto, parece relevante relatar a extensão pretendida. Veja-se, neste sentido, a redação sugerida por David Spencer, conforme se traduz, livremente:

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações previsivelmente relevantes para aplicar as disposições da presente Convenção ou para administrar e executar as legislações internas relativas a tributos de qualquer espécie ou denominação cobrados em nome dos Estados Contratantes, ou de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, especialmente para prevenir a fraude ou a evasão desses tributos, desde que tal tributação não seja contrária a esta Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos artigos 1º e 2º.

2. Qualquer informação recebida nos termos do parágrafo 1 por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira como uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado. Entretanto, se a informação for originariamente considerada secreta no Estado que a transmite, ela somente será acessada por pessoas e autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança, execução ou processo penal de, ou julgamento de recursos relacionados aos tributos referidos no parágrafo 1, ou da supervisão das atividades acima. Tais pessoas ou autoridades usarão as informações somente para tais propósitos, mas podem abrir tais informações em processos perante cortes públicas ou em decisões judiciais. Mediante consulta, as autoridades competentes desenvolverão condições,

métodos e técnicas adequados relacionados aos assuntos acerca dos quais a troca de informações deverá ocorrer, incluindo, quando apropriado, troca de informações relacionadas à elusão tributária.

A amplitude da cláusula acima transcrita é preocupante não só quanto à extensão dos tributos envolvidos (assunto que, como mencionado, não é seguido pelo Brasil), mas também porque sugere que a troca de informações dê-se até mesmo às autoridades não diretamente encarregadas da cobrança de tributos, estendendo-se àquelas que supervisionem tal atividade. Não resta clara, assim, limitação quanto a quem poderia pedir as informações. Este ponto foi notado pelo grupo de McIntyre et al., que apontaram o risco de que entes encarregados de supervisão, especialmente em países em desenvolvimento, viessem a usar tais informações para fins políticos ou outras finalidades. Neste sentido, surgiu a sugestão de que se condicione o fornecimento de informações a que aquelas autoridades supervisoras estejam sujeitas aos mesmos controles a que se submetem as autoridades tributárias e, ademais, a que tais controles sejam efetivos. Ponderando ser incerto que tais condições sejam verificáveis, o grupo sugeriu que o Comitê da ONU não seguisse esta linha adotada pela OCDE³³.

Essa preocupação cresce ainda mais quando se leva em conta que, juntamente com o tema da troca de informações, vem a questão do segredo bancário e de outras normas acerca de confidencialidade. Com efeito, na OCDE estipulou-se que os Estados não poderiam valer-se de sua legislação concernente ao sigilo bancário para deixar de fornecer informações solicitadas na troca de informações. A sugestão de Spencer ao Comitê foi de incluir semelhante dispositivo no modelo da ONU, com o seguinte teor:

5. *Em nenhum caso o disposto no parágrafo 3 [que prevê casos em que um Estado Contratante não está obrigado a fornecer informações, como os casos de informações "reveladoras de segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional"] será interpretado para permitir a um Estado Contratante que decline de fornecer*

32 Cf. Klaus Vogel, E. Moris Lehner. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Kommentatr auf der Grundlage der Musterabkommen. 4ª ed. Munique:Beck, 2003, p. 1983.

Cf. Michael McIntyre, Reuven Avi-Yonah, Francisco Alfredo Garcia Prats, Bruce Zagaris, David Spencer e Suresh Shende. "Report of the Ad hoc Group of Experts Meeting on Exchange of Information (Revision of Article 26 of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)". 31 October to 1 November 2005, New York. United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/10/Add.1)

a informação exclusivamente porque a informação é detida por um banco, outra instituição financeira, procurador ou pessoa atuando como agência ou em capacidade fiduciária, ou porque se refere a direitos de propriedade de uma pessoa.

Diante da amplitude do que se propôs, deve-se ressaltar que na reunião de Genebra alguns observadores levantaram crítica, acertada, ao fato de que os dispositivos sugeridos deixavam de lado a figura do contribuinte cujo direito, afinal, pode ser afetado por conta das propostas que assim se fizeram.

Com efeito, independentemente da posição que se tome acerca da possibilidade de a administração tributária ter acesso a dados bancários ou confidenciais do contribuinte, não se pode deixar de levar em conta que a privacidade do indivíduo pode ser afetada pelo acesso indiscriminado a seus dados. Neste sentido, parece temeroso que se preveja uma troca de informações sigilosas, incluindo até mesmo dados protegidos pelo sigilo bancário, sem que o contribuinte participe do processo. No caso da legislação brasileira, por exemplo, a questionada Lei Complementar nº 105/2001, ao dispor sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, condiciona, em seu art. 6º, o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, a que haja procedimento fiscal em curso, o que implica, nos termos do inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, a observância do devido processo legal.

Na verdade, o que se nota a partir da sugestão apresentada no painel é que para boa parte dos integrantes do Comitê, o Modelo de acordo já não tem por escopo principal evitar a bitributação, tendo importância equivalente (se não for maior) a cooperação entre autoridades fiscais. Somente esta constatação é que explica a intenção de estender-se a troca de informações além dos tributos visados pelo próprio acordo. Neste sentido, o acordo de bitributação corre o risco de perder sua função inicial – assegurar que o fator tributário não seja óbice para o fluxo de capitais e de comércio – deslocando-se, daí, seu foco, do contribuinte para as administrações tributárias.

Deve-se notar, nesse ponto, que o mandato conferido pelo ECO-SOC ao Comitê incluí, de fato, a promoção da cooperação entre autoridades tributárias; neste sentido, a troca de informações é, sem dúvida, instrumento eficaz para a cooperação.

Criticável, entretanto, é o uso dos acordos de bitributação para tal finalidade. A troca de informações surge, nos acordos de bitributação, como instrumento para assegurar que as autoridades, mantendo contínuo diálogo, possam aplicar o acordo de bitributação. Este era o teor da “pequena” troca de informações. A paulatina adoção da “grande” troca de informações já aponta uma mudança de escopo, ultrapassando, daí, o objeto do acordo de bitributação. Quando se passa a cogitar de tributos doutro modo sequer incluídos no acordo e, mais, de quebra de sigilo bancário e profissional, tem-se, na verdade, um novo objeto para o próprio acordo de bitributação. Mais adequada seria, nesse caso, a negociação de um acordo em separado, com esse objetivo, dando-se, daí, espaço para a adequada discussão, nos âmbitos dos parlamentos envolvidos, acerca da extensão da cooperação prometida. Ademais, como lembrou na própria reunião de Genebra uma especialista representando um sistema legal que não exige imposto de renda, a troca de informações é algo que independe da existência daquele imposto³⁴.

A exposição de Spencer aponta, finalmente, problemas da cláusula de troca de informações que revelam circunstâncias em que se dá um sigilo bancário *de facto*, inerente ao próprio sistema de requisição de informações, se o Estado que pede a informação sabe que um potencial contribuinte tem uma conta bancária no outro Estado, mas não conhece detalhes da conta (em nome de quem está a conta ou em qual instituição financeira etc.). Nesse caso, a menos que haja um sistema de informação automática, o Estado que transmitiria a informação não terá detalhes suficientes para obter as informações exigidas. Por mais que o acordo afaste o sigilo bancário, o Estado que transmite as informações não saberia o que investigar. Neste sentido, a efetividade da troca de informações dependeria de (i) o Estado que transmite a informação manter um sistema automático de informações de instituições financeiras concernentes a contas mantidas por não residentes; ou (ii) o Estado que recebe as informações ter e fornecer detalhes relevantes, de modo a que o Estado que as transmite obtenha-as mesmo sem um sistema automático de informações³⁵.

34 Cf. Daily Proceedings 7 December 2005. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. First Session. Geneva, 5-9 December 2005. United Nations. Economic and Social Council. (United Nations Publication No. E/C.18/2005/12/Add.1)

35 Cf. David Spencer, *op. cit.* (nota 30), p. 13.

Outra dificuldade prática apontada por Spencer refere-se ao fato de que muitos Estados exigem das instituições financeiras que transmitam automaticamente informações acerca de operações efetuadas por contribuintes, mas o mesmo não é exigido (com os mesmos detalhes) de não residentes. Essa seria, ao ver do autor, uma estratégia adotada por alguns Estados para atrair investimentos de não-residentes que sabem que, em regra, o Estado não disporá de informações relevantes para trocar com outros Estados³⁶. Este tema foi tratado pela OCDE, em seu relatório de 1998 sobre competição fiscal prejudicial, que adotou a Recomendação 4, concernente a regras de informações estrangeiras, propondo que os países que não tenham regras referentes a informações de transações internacionais de seus residentes passem a adotar tais regras; a Recomendação 7, concernente a informação bancária para fins fiscais, sugerindo que sejam afastados os impedimentos ao acesso àquelas informações por parte das autoridades fiscais; e a Recomendação 8, concernente a maior e mais eficiente uso de trocas de informações³⁷.

Outra limitação à troca de informações apontada por Spencer concerne aos investimentos que não sejam feitos diretamente pelo investidor, mas por meio de fundos ou investidores institucionais, localizados em terceiros Estados. Nesse caso, o Estado que transmite a informação apenas conhecerá a identidade do fundo, mas não de quem o instituiu³⁸.

IX. CONCLUSÕES

Deve ser apontado, neste momento, que o Grupo de Especialistas representa uma continuação dos trabalhos do Grupo *Ad-hoc*. Muitas das discussões travadas representaram um desdobramento dos trabalhos anteriores. Deve ser avaliada como positiva esta continuidade, já que com isso mantém-se a história do Grupo.

Por outro lado, não pode deixar de ser apontada a metamorfose do grupo: se na década de 1960, o grupo representava uma tentativa de con-

36 Cf. David Spencer, op. cit. (nota 30), p.14.

37 Cf. OCDE. *Harmful Tax Competition: Na Emerging Global Issue*, Paris, 1998.

38 Cf. David Spencer, op. cit. (nota 30), p.15.

ciliarem-se interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento no campo da bitributação, sendo o foco a questão da repartição da arrecadação em transações internacionais, representada pelo conflito fonte *versus* residência, a reunião de 2005 pouco apresentou de suas feições originais. Não se viam, na reunião de Genebra, discussões acerca dos interesses de países em desenvolvimento no tema da bitributação. Esses países eram, sim, contemplados no tema da cooperação internacional, mais especificamente nos temas da arrecadação. É bem verdade que temas próprios do Direito Tributário Internacional, como o da definição de estabelecimento permanente, também foram examinados.

No entanto, deixou-se de lado, por exemplo, a discussão da tributação de serviços e a apuração dos preços de transferência, temas que têm sido objeto de discussões envolvendo o Brasil e que, naquele Comitê, poderiam encontrar um consenso internacional. De igual modo, não se pôs ênfase na legitimidade da pretensão do país da fonte de tributar rendimentos ali gerados.

Não é demais lembrar a denúncia do acordo Brasil-Alemanha como evidência de que esses temas são atuais. É sabido que aquele país denunciou o acordo com o Brasil movido, dentre outras razões, pela posição brasileira de exigir imposto na fonte, de regra, de 15%, sobre rendimentos auferidos por residentes na Alemanha, além das questões acima citadas da tributação dos serviços prestados por não residentes e da determinação dos preços de transferência³⁹.

Resta acompanhar os trabalhos do Comitê, agora em caráter permanente e com reuniões anuais. Seu mandato ampliado justifica a discussão dos temas da cooperação das administrações tributárias, inclusive com assistência aos países menos desenvolvidos. Entretanto, o modelo da ONU tem sua história e sua importância. Cabe não descurar de sua função, enquanto tentativa de assegurar-se aos países da fonte dos rendimentos a possibilidade de tributar riquezas ali geradas, além de foro adequado para a discussão da interpretação dos acordos de bitributação.

39 Cf. Harald Schaumburg e Markus Schulz. "Die Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Brasilien und ihre Konsequenzen nach nationalem deutschen Steuerrecht". *Internationales Steuerrecht - IStR* 23/2005, p. 794.