

COMISSÃO DE RELAÇÕES EXTERIORES E DE DEFESA NACIONAL

MENSAGEM Nº 249, DE 2015

Submete à consideração do Congresso Nacional o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, assinada em Brasília, em 22 de novembro de 2004.

Autor: PODER EXECUTIVO

Relator: Deputado ÁTILA LINS

I. RELATÓRIO

A Excelentíssima Senhora Presidente da República encaminha ao Congresso Nacional a Mensagem Nº 249, de 2015, acompanhada de Exposição de Motivos conjunta do Ministro das Relações Exteriores e do Ministro Interino da Fazenda, com vistas à aprovação legislativa a que se refere o inciso I do art. 49 da Constituição Federal, do texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, assinada em Brasília, em 22 de novembro de 2004.

Autuada pelo Departamento de Comissões da Câmara dos Deputados, a Mensagem foi distribuída inicialmente a esta Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional, estando igualmente prevista a

apreciação da matéria por parte da Comissão de Finanças e Tributação (Mérito e Art. 54/RICD) e da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (Art. 54/RICD).

Na Exposição de Motivos conjunta, o Ministro das Relações Exteriores Mauro Luiz Iecker Vieira e o Ministro Interino da Fazenda Tarcísio José Massote de Godoy informam que o texto da Convenção em apreço foi elaborado em novembro de 2004, tendo a Secretaria da Receita Federal reportado em Nota ao Ministério das Relações Exteriores que esse texto “.....reflete um equilíbrio entre os interesses dos dois países, atendendo ainda à política brasileira para as convenções da espécie”, tendo sido “mantidos os dispositivos tradicionais em nossas convenções que visam, basicamente, à preservação do poder de tributação das principais modalidades de rendimentos na fonte pagadora, ainda que de forma compartilhada com outro país”.

Suas Excelências, após ressaltarem que a ratificação da Convenção em comento propiciará um ambiente favorável ao intercâmbio de investimentos entre os dois países ao afastar os desestímulos provenientes da incidência da dupla tributação em tais transações, informam que a Convenção, composta de um texto principal e de um Protocolo adicional, foi examinada anteriormente pelo Congresso Nacional de forma incompleta, sendo necessário o reexame da matéria pelo Poder Legislativo.

Para esclarecer essa incompletude citada na Exposição de Motivos, cumpre relatar que, por meio da Mensagem nº 437, de 2005, a presente Convenção foi anteriormente encaminhada ao Congresso Nacional, juntamente com seu Protocolo adicional, tendo sido seus textos aprovados pelo Parlamento brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 376, de 2007.

Contudo, antes de proceder à ratificação e promulgação da referida Convenção, o Poder Executivo constatou que o texto desse instrumento, incluso seu Protocolo, tinha sido encaminhado de forma incompleta. Em razão disso, o texto convencional foi reencaminhado por meio da presente Mensagem nº 249, de 2015, para uma nova apreciação legislativa, agora escoimado da referida incorreção.

A Convenção em apreço segue em linhas gerais o modelo comumente empregado pela diplomacia brasileira para os instrumentos bilaterais da espécie, com as variações peculiares ao intercâmbio em comento,

e conta em sua seção dispositiva com trinta artigos distribuídos segundo a estrutura usual:

- a) dispositivos relativos à aplicabilidade e definições de termos empregados: Artigos 1 a 5;
- b) dispositivos que regem a tributação aplicável nas transações do intercâmbio Brasil – Rússia, conforme a natureza dos rendimentos: Artigos 6 a 22;
- c) dispositivo que cuida dos mecanismos para se evitar a dupla-tributação: Artigo 23;
- d) dispositivos gerais que tratam do princípio da não-discriminação, dos mecanismos para a solução de controvérsias e intercâmbio de informações, da particularidade dos membros de missões diplomáticas e da limitação à aplicação do presente instrumento: Artigos 24 a 28;
- e) dispositivos relativos à formalização e à vigência do presente instrumento: Artigos 29 e 30.

Passemos a relatar tais dispositivos mais detalhadamente. O Artigo 1 que trata das **peessoas visadas**, estabelece que a Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

O Artigo 2 estabelece que os **impostos visados**, aos quais se aplica a Convenção são, para o Brasil, o imposto federal sobre a renda e, para a Rússia, o imposto sobre os lucros das organizações e o imposto sobre as pessoas físicas, ressaltando, em seu Parágrafo 2, que a presente Convenção aplica-se igualmente “.....a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos por qualquer dos Estados Contratantes após a data da assinatura da mesma, seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição.”

O Artigo 3 fornece as **definições gerais** de termos empregados no texto convencional como ‘*pessoa*’, ‘*sociedade*’, ‘*nacional*’, ‘*tráfego internacional*’ ‘*autoridade competente*’, ‘*residente de um Estado Contratante*’ e ‘*Estabelecimento Permanente*’.

"Residente de um Estado Contratante", conforme prescreve o Artigo 4 - que cuida da questão do **domicílio fiscal** -, significa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está sujeita a imposto nesse Estado em razão de seu domicílio, residência, sede de direção, local de registro ou qualquer outro critério de natureza similar, e também inclui esse Estado e qualquer uma de suas subdivisões políticas ou autoridades locais.

Esse mesmo dispositivo, em seus Parágrafos 2 e 3, oferece mecanismos para se determinar a residência de pessoa física e pessoa que não seja pessoa física nos casos em que tais pessoas forem residentes de ambos os Estados Contratantes.

O Artigo 5 cuida do relevante conceito de **Estabelecimento Permanente**, definindo-o como uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas, no todo ou em parte, no outro Estado Contratante, incluindo especificamente:

- a) uma sede de direção;
- b) uma filial;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;
- e) uma oficina e
- f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais.

Os dispositivos que regem a tributação relativa a rendimentos padrões do intercâmbio Brasil-Rússia estão contemplados em seguida.

O Artigo 6 cuida dos **rendimentos imobiliários**, tendo regra geral estipulando que os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha de bens imóveis (inclusive os rendimentos de explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, observando que navios e aeronaves não serão considerados bens imóveis.

Os **lucros das empresas** são tratados no Artigo 7, segundo o qual, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, caso em que seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível ao estabelecimento permanente.

O Artigo 8 trata dos **rendimentos do transporte marítimo e aéreo internacional** estabelecendo regra geral no sentido de que os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa, contudo, se a sede de direção efetiva não estiver situada em nenhum dos Estados Contratantes, esses lucros serão tributáveis apenas no Estado de que a empresa for residente.

Os **dividendos** são tratados no Artigo 10, o qual define o termo em seu Parágrafo 3 e estipula, em seus dois primeiros parágrafos, que dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, todavia esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo detiver diretamente pelo menos 20 por cento do capital total da sociedade que pagar os dividendos;

b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

De forma similar, os **juros**, objeto do Artigo 11, também podem ser tributados no Estado da fonte e no Estado da residência nos seguintes termos dispostos nos seus parágrafos 1 e 2, observadas as restrições do parágrafo 5: os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses juros podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas,

se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros.

O tratamento dado aos “**royalties**”, tratados no Artigo 12, segue a mesma linha, dispondo que os “royalties”, conforme definidos em seu parágrafo 3, provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, todavia, esses “royalties” podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos “royalties” for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos “royalties”.

O Artigo 13 ao tratar da tributação dos **ganhos de capital**, prescreve que ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da alienação de bens imóveis referidos no Artigo 6 e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, inclusive quando fazem parte de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possua no outro Estado Contratante

Não obstante, o Parágrafo 3 desse mesmo dispositivo ressalva os ganhos decorrentes da alienação de navios ou aeronaves operados no tráfego internacional por uma empresa de um Estado Contratante, ou de bens móveis alocados à exploração de tais navios ou aeronaves, que serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que a empresa estiver sujeita a imposto de acordo com o Artigo 8 da presente Convenção.

Em linhas gerais, os rendimentos decorrentes da prestação de **serviços profissionais independentes**, que inclui, nos termos do Artigo 14, as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, assim como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores, serão tributados somente no Estado Contratante em que residir o prestador dos serviços, salvo se:

a) a remuneração por esses serviços ou atividades seja paga por um residente do outro Estado Contratante ou caiba a um estabelecimento permanente ou instalação fixa aí situado; nesse caso, os rendimentos poderão também ser tributados nesse outro Estado; ou

b) tal residente, seus empregados ou quaisquer pessoas em seu nome permaneçam, ou os serviços ou atividades continuem, no outro Estado Contratante por um período ou períodos que totalizem ou excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal em questão; nesse caso, somente a parte dos rendimentos decorrentes dos serviços prestados ou atividades desempenhadas por tal residente poderá ser tributada nesse outro Estado; ou

c) tais serviços ou atividades sejam prestados ou desempenhados no outro Estado Contratante e o beneficiário disponha habitualmente nesse outro Estado de uma instalação fixa para o desempenho de suas atividades; nesse caso, somente a parte dos rendimentos atribuível àquela instalação fixa poderá ser tributada nesse outro Estado.

O Artigo 15, ao tratar dos **rendimentos de emprego**, dispõe que, ressalvadas as disposições dos Artigos 16, 18, 19 e 20, os salários, ordenados e outras remunerações similares percebidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego serão tributáveis somente nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Nesse caso, as remunerações correspondentes poderão ser tributadas nesse outro Estado.

O Artigo 16 cuida das **remunerações de direção** recebidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de membro da diretoria ou de qualquer outro conselho de uma sociedade residente do outro Estado Contratante, que poderão ser tributadas nesse outro Estado; ao passo que o Artigo 17, ao tratar de **artistas e desportistas**, estabelece que os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante de suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou como músico, ou na qualidade de desportista, podem ser tributados nesse outro Estado.

O Artigo 18 trata das **funções públicas** dispondo que os salários, ordenados e outras remunerações similares, excluídas as pensões, pagas pelo governo de um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou uma autoridade local a uma pessoa física por serviços prestados a esse Estado ou subdivisão ou autoridade serão tributáveis somente nesse Estado, todavia esses salários, ordenados e outras remunerações similares

serão tributáveis somente no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados nesse Estado e o beneficiário for um residente desse Estado que possua a nacionalidade desse Estado e que não se tenha tornado um residente desse Estado unicamente com a finalidade de prestar os serviços.

Prescreve ainda esse Artigo 18 que qualquer pensão paga por um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou autoridade local, ou com fundos por eles constituídos, a uma pessoa física por serviços prestados a esse Estado ou subdivisão política ou autoridade local será tributável somente nesse Estado, todavia essa pensão será tributável somente no outro Estado Contratante se a pessoa física for residente e nacional desse outro Estado.

As **pensões**, tidas como pagamentos periódicos efetuados após a aposentadoria em razão de emprego anterior ou a título de compensação por danos sofridos em consequência de emprego anterior, constituem objeto do Artigo 19, segundo o qual, ressalvadas as disposições do Parágrafo 2 do Artigo 18, acima citadas, as pensões e outras remunerações similares decorrentes de um emprego anterior, assim como as anuidades, pagas a um residente de um Estado Contratante podem ser tributadas nesse Estado.

Não obstante, as pensões e outros pagamentos efetuados de acordo com a legislação de seguridade social de um Estado Contratante ou uma de suas subdivisões políticas ou autoridade local serão tributáveis somente nesse Estado.

Nos termos do Artigo 20, **professores e pesquisadores**, que, em visita a um Estado Contratante, sendo residentes de um outro Estado Contratante, permanecerem nesse Estado por um período não superior a dois anos consecutivos com o único fim de lecionar, proferir conferências ou realizar pesquisas em tal instituição, serão isentos de imposto nesse Estado pela remuneração dessa atividade, desde que o pagamento de tal remuneração provenha de fora desse Estado.

Tratamento similar é dado aos **estudantes e aprendizes** pelo Artigo 21, segundo o qual os pagamentos por eles recebidos, desde que sejam ou tenham sido imediatamente antes de visitar um Estado Contratante, residentes do outro Estado Contratante e estiverem presentes no primeiro Estado mencionado com o único fim de sua educação ou treinamento,

destinados à sua manutenção e educação, não serão tributados no primeiro Estado mencionado desde que tais pagamentos provenham de fontes no outro Estado.

O Artigo 22 trata de **outros rendimentos** dispondo que rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos Artigos anteriores da presente Convenção podem também ser tributados nesse outro Estado.

O relevante Artigo 23, ao tratar da **eliminação da dupla tributação**, a regra da seguinte forma: quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado admitirá, como dedução do imposto incidente sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago nesse outro Estado.

No entanto, tal dedução, em qualquer caso, não excederá, todavia, a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que possam ser tributados nesse outro Estado.

Dispõe ainda o Artigo 23, em seu Parágrafo 2, que se, de acordo com qualquer disposição da presente Convenção, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante estiverem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, todavia, ao calcular o montante do imposto incidente sobre os demais rendimentos de tal residente, levar em conta os rendimentos isentos.

O Artigo 24 cuida da importante questão da **não-discriminação** dos nacionais ao dispor, em seu Parágrafo 1, que os nacionais de um Estado Contratante não estarão sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação, ou exigência com ela conexa, mais onerosa do que a tributação e as exigências com ela conexas às quais os nacionais desse outro Estado, nas mesmas circunstâncias, estiverem ou puderem estar sujeitos.

O **procedimento amigável**, previsto no Artigo 25, contempla a hipótese de uma pessoa considerar que as ações de um ou ambos os Estados Contratantes resultam, ou poderão resultar, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção,

caso em que, poderá, independentemente dos recursos previstos pelo direito interno desses Estados, submeter seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que for residente.

Quanto às eventuais questões de dúvidas quanto à aplicação ou interpretação da presente Convenção, esse dispositivo prevê, em seu Parágrafo 3, que as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para resolvê-las mediante acordo amigável.

O Artigo 26 dispõe acerca da **troca de informações** entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes relativas aos impostos visados pela Convenção, que não terá a sua aplicabilidade limitada a residentes de ambas as partes; ao passo que o Artigo 27 assegura que a presente Convenção não afetará privilégios fiscais dos **membros de missões diplomáticas e postos consulares**.

Da **limitação de benefícios** cuida o Artigo 28 ao prescrever que as autoridades competentes de um Estado Contratante poderão negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, na sua opinião, a concessão desses benefícios constituir um abuso da Convenção em vista de seus fins.

Conforme estabelecem os Artigos 29 e 30, a presente Convenção prevê a **denúncia**, que poderá ser exercida a qualquer tempo após cinco anos de sua vigência, com aviso escrito de denúncia entregue até o trigésimo dia de junho para que a Convenção deixe de produzir efeitos a partir de primeiro de janeiro do ano calendário seguinte, ocorrendo a **entrada em vigor** na data de recepção da última das notificações a serem enviadas pelos Estados Contratantes, dando conta cumprimento dos procedimentos legais internos para tanto.

No momento da assinatura, as Partes Contratantes acordaram em incluir na Convenção um **Protocolo**, que conta com seis itens em sua seção dispositiva e que visam a esclarecer e dirimir desde já dúvidas quanto à interpretação e aplicabilidade de determinados dispositivos da Convenção, nos seguintes termos:

- a) **item 1**: elastece o conceito de dividendos prescrito no Parágrafo 3 do Artigo 10, para incluir também ações

ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras e partes de fundador;

- b) **item 2:** regra a tributação de juros para caso específico e tipifica dois casos de remunerações que devem ser enquadradas como juros nos termos da Convenção, especificamente nos Parágrafos 3 e 4 do Artigo 11;
- c) **item 3:** inclui no conceito de *royalties*, dado pelo Parágrafo 3 do Artigo 12, pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica, e dá tratamento específico para transações relativas a programas de computador;
- d) **item 4:** esclarece que as disposições do Artigo 14, relativo a Serviços Profissionais Independentes, aplicar-se-ão mesmo que as atividades sejam exercidas por uma sociedade de capital ou de pessoas;
- e) **item 5:** estabelece o entendimento, com relação ao Artigo 24 da Convenção (Não-Discriminação), no sentido de que: i) as disposições do Parágrafo 5 do Artigo 10 não conflitam com as disposições do Parágrafo 2 do Artigo 24; ii) que as disposições da legislação tributária brasileira que não permitem que os "royalties", conforme definidos no parágrafo 3 do Artigo 12, pagos por um estabelecimento permanente situado no Brasil a um residente da Rússia que exerça atividades empresariais no Brasil por intermédio desse estabelecimento permanente, sejam dedutíveis no momento da determinação dos rendimentos tributáveis do estabelecimento permanente acima mencionado, não conflitam com as disposições do Artigo 24; iii) as disposições da Convenção não impedem um Estado Contratante de aplicar as disposições de sua legislação tributária relativas tanto

à subcapitalização quanto às sociedades controladas no exterior (CFCs); iv) as empresas brasileiras cujo capital seja, total ou parcialmente, detido ou controlado, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes da Rússia não estarão sujeitas no Brasil a qualquer tributação, ou a qualquer exigência com ela conexa, diversa ou mais onerosa do que a tributação e exigências com ela conexas a que outras empresas brasileiras similares cujo capital seja, total ou parcialmente, detido ou controlado, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de um terceiro Estado estejam ou possam estar sujeitas;

- f) **item 6:** esclarece, com relação ao Artigo 25 (Procedimento Amigável), que, independentemente da participação dos Estados Contratantes no “Acordo Geral sobre Comércio de Serviços” (“GATS”), ou em quaisquer outros acordos internacionais, as questões tributárias relativas aos impostos visados pela Convenção que surjam entre os Estados Contratantes estarão sujeitas apenas às disposições da Convenção.

Compre, por fim, esclarecer que a citada incompletude do texto dessa Convenção e de seu Protocolo, encaminhados anteriormente pela Mensagem nº 437, de 2005, parece estar adstrita ao texto do Protocolo, uma vez que, estreitando os textos encaminhados nas duas ocasiões, observamos que os textos da Convenção são idênticos, contudo faltavam ao texto do Protocolo anterior os itens 4, 5 e 6, bem como o fecho e as assinaturas.

É o Relatório.

II .VOTO DO RELATOR

De plano, cumpre esclarecer a esse Colegiado que estamos procedendo a uma nova apreciação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para

Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, assinada em Brasília, em 22 de novembro de 2004, em virtude de incorreções formais no texto anteriormente encaminhado ao Congresso Nacional por meio da Mensagem nº 437, de 2005, objeto de aprovação congressional por meio do Decreto Legislativo nº 376, de 2007.

Na verdade, trata-se de dois textos: o principal, da Convenção em si, e o acessório, do Protocolo, que dispõe sobre interpretação e aplicação de dispositivos da Convenção, firmado no momento da assinatura para que seus efeitos sejam produzidos desde o início do período de vigência da Convenção. Nesse caso particular, uma eventual aprovação do texto convencional pressupõe a aprovação desse instrumento acessório.

Na Exposição de Motivos conjunta que acompanha a relatada Mensagem Presidencial, o Ministro das Relações Exteriores Mauro Luiz Lecker Vieira e o Ministro Interino da Fazenda Tarcísio José Massote de Godoy, corroborando o entendimento de uma nova apreciação legislativa, já informavam que “... a referida Convenção, composta de um texto principal e de um Protocolo adicional, foi examinada e aprovada pelo Congresso Nacional de forma incompleta, sendo necessário o reexame da matéria pelo Legislativo”.

A propósito, uma vez mais constatamos que erros formais no encaminhamento de instrumentos internacionais à apreciação legislativa a que se refere o inciso I do Art. 49 de nossa Lei Maior estão causando transtornos ao processo de internalização dos compromissos assumidos pela República Federativa do Brasil.

Trata-se de recorrentes incorreções formais diversas, inclusive de tradução para a língua portuguesa de instrumentos multilaterais firmados no âmbito de organizações internacionais das quais o português não constitui língua oficial, que têm gerado atrasos na aprovação legislativa, dificultando a entrada em vigor desses instrumentos e impedindo que os benefícios previstos em boa parte desses acordos e tratados sejam usufruídos pela sociedade brasileira de forma tempestiva.

A assunção de compromissos internacionais da parte do Estado brasileiro demanda o concurso de vontades dos Poderes Executivo e Legislativo e, em virtude da autonomia e independência dos poderes, o ato complexo de internalização dos instrumentos internacionais envolve ambos os Poderes: o Executivo, como detentor exclusivo do poder negociador, conforme

dispõe o inciso VIII do Art. 84 da Constituição Federal, e o Legislativo, a quem compete, nos termos do inciso I do Art. 49 da Lei Maior, resolver definitivamente sobre tais instrumentos que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Em outras palavras, a apreciação congressional dos instrumentos internacionais, conforme prescrito em nossa Carta Magna, não se confunde com a simples ratificação típica dos atos compostos e demanda muito mais do Parlamento brasileiro do que a simples aposição de chancelas.

Para tanto, torna-se imprescindível, tendo em vista a devida apreciação de um dado instrumento internacional pelo Congresso Nacional, que o texto convencional seja encaminhado sem incorreções ou erros de natureza formal, atendendo aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos segundo as prerrogativas constitucionais do Poder Legislativo.

A relevância dessa questão não tem escapado às atenções desta Comissão, bem como da Representação Brasileira no Parlamento do Mercosul, que, diante de reiteradas constatações de incorreções formais em instrumentos internacionais encaminhados pelo Poder Executivo, consideram a realização de audiência públicas para debater o assunto.

Esperamos que essas ações sejam apenas o início de uma série tendente a sanar o problema e que esta Casa, contando particularmente com esta CREDN, desempenhe um papel preponderante, sabendo-se que é pela câmara baixa que se inicia a tramitação dessas matérias no Parlamento brasileiro.

Feitas essas considerações, passemos a analisar a Convenção em apreço, incluso o seu Protocolo adicional firmado no momento da assinatura.

A moderna cooperação interestatal em matéria tributária, detectada já na segunda metade do Século XIX, tem sido incrementada ao longo das décadas em virtude do desenvolvimento econômico, contando com um dinâmico intercâmbio comercial e um crescente fluxo de capitais pelas fronteiras nacionais. Atualmente, em tempos de globalização, com grandes movimentos de bens, serviços e capitais entre os países, os problemas relativos à aplicabilidade de legislações nacionais, como a bitributação e a

dupla não-tributação, bem como aos crescentes crimes de natureza tributária de viés transnacional, tornaram a cooperação em matéria tributária item de alta relevância na agenda das relações internacionais contemporâneas.

Nesse contexto, destacam-se a formalização dos acordos internacionais de assistência mútua em matéria tributária e os acordos para evitar a dupla tributação, onde prepondera a bilateralidade, sobretudo no tocantes a estes últimos, em virtude das diferentes e complexas legislações nacionais. Enquanto os acordos de assistência mútua geralmente prescrevem a troca de informações de modo a garantir o cumprimento das respectivas normas tributárias, os chamados tratados de dupla tributação - TDTs visam precipuamente a combater o fenômeno da bitributação e complementarmente a prevenir a evasão fiscal.

Somente no tocante aos TDTs, fala-se hoje na existência de uma rede de milhares de avenças bilaterais envolvendo mais de uma centena de países, contribuindo de forma significativa para o avanço do direito internacional tributário.

No tocante ao Brasil, cumpre destacar que a troca de informações com fiscos estrangeiros para garantir o cumprimento das normas tributárias está prevista no Parágrafo único do Art. 199 do Código Tributário Nacional – CTN. E, no que diz respeito à polêmica questão de eventuais conflitos entre tratados internacionais e a legislação nacional infraconstitucional, o citado CTN prescreve em seu Art. 98, para a satisfação dos defensores do monismo com primazia do direito internacional, que instrumentos internacionais de natureza tributária “.....revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

O Brasil firmou recentemente importantes acordos de assistência mútua em matéria tributária, como o “Acordo para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos”, de 2007, o “Acordo para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA”, de 2014, ambos firmados com os Estados Unidos da América, bem como pretende concluir o seu processo de adesão à “Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010”, importante instrumento multilateral - que ainda se encontra em apreciação nesta Casa - decorrente de avença firmada por membros do

Conselho da Europa e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE.

No tocante aos tratados de dupla tributação, conquanto muitos países possuem algo em torno de uma centena de acordos bilaterais de dupla tributação em vigor, o Brasil possui uma rede modesta de avenças da espécie: cerca de trinta acordos, sendo os mais recentes os firmados com a Turquia, Trinidad e Tobago e Peru, todos já apreciados por esta Comissão e que, inclusive, já se encontram em vigor.

Menos pela quantidade, o que se lamenta na rede brasileira de TDTs é a ausência de acordos com países relevantes para o intercâmbio comercial e o fluxo de investimentos, como Estados Unidos, Alemanha – o assinado em 1975 foi denunciado pelo Governo alemão e está sem efeito desde 2006 – e Reino Unido, embora com este último haja acordos limitados a rendimentos específicos, como os lucros decorrentes do transporte marítimo e aéreo.

As dificuldades para se firmar um acordo de dupla tributação geralmente encontram-se na complexidade e nas peculiaridades das legislações tributárias envolvidas, como, por exemplo, a legislação estadunidense que adota de forma quase exclusiva a nacionalidade como elemento de conexão, e no conflito de interesses entre os países exportadores de capital e os países em desenvolvimento, que priorizam dispositivos facilitadores da entrada de investimentos.

A propósito, o fenômeno da bitributação internacional, grosso modo, ocorre quando sobre um mesmo fato incide a competência tributária de mais de uma legislação nacional, requerendo-se para a identidade do fato gerador, conforme professa a doutrina, que tais legislações disponham sobre o mesmo imposto, relativo ao mesmo objeto, recaindo sobre o mesmo sujeito durante o mesmo período tributário.

Diversos fatores contribuem para a ocorrência da bitributação internacional, contudo a tributação de residentes segundo o princípio da universalidade ou com base na renda mundial - critério adotado pela legislação brasileira para as pessoas jurídicas há cerca de duas décadas - ganha especial relevo ao tributar os rendimentos dos residentes produzidos tanto em território nacional, quanto no exterior.

O que se argumenta é que a bitributação internacional prejudica as empresas, inibindo o fluxo de investimentos entre os países e, conseqüentemente, prejudicando o desenvolvimento econômico, devendo, destarte, ser combatida. Algo que comumente se faz tanto unilateralmente, por meio da edição de normas internas, quanto de forma concertada com outros países, por meio de acordos internacionais.

A vantagem dos acordos sobre as medidas unilaterais reside no fato de que os acordos, além de evitar a bitributação, combatem a evasão fiscal, fomenta a cooperação tributária entre os Estados, proveem mais segurança jurídica para as pessoas afetadas e propicia o avanço do direito internacional tributário com vistas a uma uniformização da tributação das transações internacionais.

Normalmente os acordos de dupla tributação, preponderantemente de caráter bilateral, cuidam apenas do imposto sobre a renda e são firmados com base em modelos específicos, contemplando rendimentos diversos segundo sua procedência.

Esses modelos conheceram uma evolução histórica, partindo dos modelos produzidos no âmbito da antiga Liga das Nações, alternando para os modelos propostos, desde a década de 60, pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e pelos modelos propostos pelas Nações Unidas desde a década de 80.

Segundo especialistas, o modelo proposto pela ONU favorece os países em desenvolvimento com relação ao modelo da OCDE, supostamente centrados nos países desenvolvidos. Além disso, é de se observar que países como os Estados Unidos da América preferem usar modelos particulares de tratados de dupla tributação.

Esses modelos estão sujeitos a revisões periódicas e contemplam um conjunto padrão de rendimentos classificados segundo sua natureza, como rendimentos imobiliários, lucros das empresas, rendimentos de emprego etc., e são comumente adotados no todo, embora seja um tanto comum países firmarem acordos de dupla tributação contemplando a tributação sobre a renda de apenas um ou outro rendimento desse conjunto.

Os negociadores brasileiros têm optado, em linhas gerais, pelo modelo proposto pela OCDE, adotando-se algumas peculiaridades. Na

qualidade de um país em desenvolvimento, o Brasil, notadamente em negociações com países exportadores de capital, tem postulado pela inclusão de cláusulas nesses instrumentos que favoreçam o afluxo de investimentos estrangeiros por meio da adoção de mecanismos como o do crédito presumido (matching credit) e do crédito fictício (tax sparing).

A Convenção para evitar a dupla tributação em apreço, firmada com a Federação Russa, conta em sua seção dispositiva com os usuais trinta artigos propostos pelo modelo da OCDE, variando-se o seu conteúdo conforme os interesses das partes contratantes.

Conforme relatamos, os dispositivos da Convenção, seguindo o modelo proposto, revelam a enorme preocupação das partes com um eventual uso abusivo do instrumento por parte das pessoas, sociedades e empresas. Desse modo, exige-se que as transações nela previstas ocorram sob as condições normais de mercado, ou seja, que as negociações respeitem o princípio do arm's length, como bem exemplificam diversos dispositivos, inclusos o Artigo 9 e o Parágrafo 2 do Artigo 7.

Preocupa-se, da mesma forma, com manipulações que visem a aplicabilidade do instrumento de modo a colher seus benefícios em detrimento dos fiscos afetos, como a prática do chamado treaty shopping, conforme dispõe o Artigo 28. Nesse sentido, a troca de informações entre as autoridades competentes das Partes, prevista no Artigo 26, constitui relevante instrumento para o combate à evasão fiscal.

Por outro lado, assegura-se aos nacionais de um Estado Contratante que eles estarão sujeitos, no outro Estado Contratante, ao mesmo tratamento dispensado aos nacionais desse outro Estado: é o princípio da não-discriminação, previsto no Artigo 24.

Outro importante aspecto favorável ao interesse das pessoas sujeitas aos impostos prescritos nesse instrumento encontra-se no regramento da solução de controvérsias, constante do Artigo 25, segundo o qual qualquer uma delas, considerando-se prejudicada por tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independente de outras medidas internas cabíveis, submeter o caso à autoridade competente do Estado Contratante do qual for residente.

Como relatamos, a tributação de dividendos pagos, juros e royalties adota regramento geral similar e ocorre no Estado Contratante de residência do beneficiário efetivo desses rendimentos, mas podem ser também tributados no Estado Contratante em que reside a sociedade que os paga, mas, nesta hipótese, se o beneficiário efetivo for residente do outro Estado Contratante, o texto convencional impõe limites específicos para as alíquotas aplicáveis.

Ainda seguindo o tratado-modelo, o instrumento dispõe que a regra geral é tributar os lucros de uma empresa somente no Estado Contratante em que ela resida, salvo se ela possuir um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, caso em que este Estado poderá tributar a parte dos lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Da mesma forma, a tributação dos rendimentos de bens imóveis cabe ao Estado Contratante em que se situa esses bens imóveis, fonte dos rendimentos, ao passo que os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional serão tributados apenas no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa.

Interessante notar que o presente instrumento não contempla os mecanismos de atração de investimentos como o crédito presumido e o crédito fictício. Com efeito, a eliminação da dupla tributação, nos termos de seu Artigo 23, será implementada por meio da imputação ordinária – dedução limitada do imposto efetivamente pago no exterior -, observando-se que, para os casos de isenção previstos no instrumento, aplicar-se-á a isenção com progressividade, ou seja, serão considerados os rendimentos isentos para o cálculo do montante do imposto incidente sobre os demais rendimentos.

Ciente disso, o então Deputado Francisco Dornelles, autoridade na matéria, expressou em Voto em Separado, quando da apreciação anterior desta matéria nesta Comissão, posição contrária à aprovação desse instrumento, por não prever mecanismos favoráveis aos interesses de um país que precisa atrair investimentos e que, segundo ele, já foram negociados anteriormente pelo Brasil com países exportadores de capital como Canadá, Japão e alguns países da Europa Ocidental.

A verdade é que não é fácil a negociação desses mecanismos, bastando, para tanto, lembrar a relutância de alguns países em aceitar a inclusão de algumas dessas cláusulas nesses acordos. A propósito,

essa questão constitui-se em um dos vários obstáculos para a assinatura de um desejado tratado de dupla tributação entre o Brasil e os Estados Unidos da América.

Além disso, deve se ter em mente que a Rússia não consta da lista dos grandes investidores no Brasil e de que, de acordos da espécie firmados com vários outros países em desenvolvimento também não constam tais mecanismos. Na verdade, eles contemplam condições para se evitar a dupla tributação, se não idênticas, similares a essas.

Outro ponto que se deve ter em mente na apreciação desses instrumentos é a complexidade da matéria, que envolve intrincadas legislações tributárias nacionais, tornando a interpretação dos tratados bilaterais de dupla tributação uma árdua tarefa. Quem quer que venha a compulsar as centenas de páginas dos Comentários da OCDE ao tratado-modelo proposto perceberá a dimensão do problema.

Nesse sentido, os modelos contemplam cláusulas para facilitar o exercício do hermeneuta como, no caso do modelo da OCDE, o Parágrafo 2 do Artigo 3 e o Parágrafo 3 do Artigo 25, este prevendo consultas mútuas das partes com vistas a acordo relativo a eventuais dificuldades de interpretação do texto convencional.

Não obstante, questões concernentes à aplicabilidade de dispositivos desses instrumentos internacionais frequentemente saem da esfera administrativa e se tornam objeto de pelejas judiciais. Nesse contexto, os novos tratados da espécie assinados não só vão incorporando novos dispositivos tendentes a evitar a recorrência de questões interpretativas, quer no texto principal, quer inseridos nos chamados protocolos de assinatura, instrumentos acessórios constituídos sobretudo de cláusulas interpretativas do texto principal.

Observe-se, por exemplo, que do Protocolo adicional em apreço - agora analisado em sua inteireza - consta cláusula, item 3, tendente a eliminar polêmicas recentes, segundo o qual pagamentos pela prestação de serviços técnicos e assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, classificam-se como royalties, conforme definido no Parágrafo 3 do Artigo 12 da Convenção. Dispositivo similar consta dos acordos firmados com México, África do Sul, Turquia e China.

Já o item 5 do Protocolo revela a tendência de se fazer incluir nas avenças firmadas pelo Brasil dispositivo para afastar os frequentes questionamentos quanto a conflitos do texto convencional, especificamente o seu Artigo 7, com o regime de transparência fiscal adotado no Brasil para com as empresas controladas situadas no exterior, as chamadas CFC rules, atualmente regrado pela Lei nº 12.973, de 2014. Esse dispositivo também consta dos recentes TDTs firmados com México e Turquia.

Podemos inferir dessas breves considerações acerca do instrumento internacional em apreço que ele segue a linha geral de outros recentemente firmados pela República Federativa do Brasil com países em desenvolvimento como China, Turquia, México e África do Sul e certamente contribuirá para o adensamento das relações Brasil – Rússia.

Se o fluxo de investimentos entre Brasil e Rússia não se revela bastante significativo em termos relativos, o intercâmbio comercial entre os dois países tem crescido significativamente e se revela de grande potencial. A corrente de comércio que, no início deste milênio, girava em torno de US\$ 1 bilhão, ultimamente tem variado em torno de US\$ 6 bilhões, com exportações brasileiras, centradas em produtos do agronegócio, ligeiramente superiores em valor às importações russas de produtos majoritariamente industrializados.

Cumprе lembrar que Brasil e Rússia são membros do relevante Grupo BRICS e que, com a eventual entrada em vigor desse instrumento, o Brasil passará a contar com TDTs firmados com todos os demais membros desse relevante foro de debates e de concertação acerca de questões econômicas e políticas do cenário internacional.

Antes de concluir, apenas um registro: a redação dada à alínea “b” do Parágrafo 2 do Artigo 29 da presente Convenção apresenta erro de redação, como bem observara a Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio – CDEIC quando de sua apreciação anterior desta matéria. A redação dada é a seguinte: “no tocante aos demais impostos visados pela Convenção, em relação aos anos fiscais que comecem no ou após o primeiro dia de janeiro do ano calendário imediatamente seguinte àquele em que a Convenção entrar em vigor.” Certamente o correto é: “no tocante aos demais impostos visados pela Convenção, em relação aos rendimentos produzidos nos anos fiscais que.....”.

Trata-se de um erro de redação que deve ser objeto de pronta correção, mas que não atenta contra a correta aplicação do dispositivo, empregado, sem erro, em vários outros acordos firmados pelo Brasil, sendo óbvio o seu correto enunciado. Desse modo, ele não deve ser, s.m.j, objeto de medida que venha, uma vez mais, retardar ou mesmo condicionar a aprovação legislativa intentada, contudo vale o registro de mais um problema formal em instrumento internacional submetido à apreciação do Congresso Nacional.

Feitas essas considerações, a conclusão é no sentido de que, no âmbito da competência desta Comissão, a presente Convenção, incluso seu Protocolo, encontra-se alinhada com as diretrizes estabelecidas pelo Governo brasileiro para o setor e coaduna-se com os princípios que regem as nossas relações internacionais, notadamente com o princípio constitucional de cooperação entre os povos para o progresso da humanidade, prescrito no inciso IX do Art. 4º da Constituição Federal.

Desse modo, VOTO PELA APROVAÇÃO do texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, assinada em Brasília, em 22 de novembro de 2004, nos termos do projeto de decreto legislativo em anexo.

Sala da Comissão, em 16 de novembro de 2015.

Deputado **ÁTILA LINS – PSD/AM**
Relator

**COMISSÃO DE RELAÇÕES EXTERIORES E DE DEFESA
NACIONAL**

**PROJETO DE DECRETO LEGISLATIVO Nº , DE 2015
(MENSAGEM Nº 249, DE 2015)**

Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, assinada em Brasília, em 22 de novembro de 2004.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Fica aprovado o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, assinada em Brasília, em 22 de novembro de 2004.

Parágrafo único. Ficam sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da referida Convenção, bem como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do inciso I do art. 49 da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Art. 2º Fica revogado o Decreto Legislativo nº 376, de 21 de dezembro de 2007.

Art. 3º Este decreto legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão, em 16 de novembro de 2015.

Deputado ÁTILA LINS
Relator