

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

## **MENSAGEM Nº 394, DE 2019**

Submete à consideração do Congresso Nacional o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais, e seu Protocolo, assinado em Brasília, em 12 de novembro de 2018.

**Autor:** PODER EXECUTIVO

**Relator:** Deputado LUIZ PHILIPPE DE ORLEANS E BRAGANÇA

### **I - RELATÓRIO**

O Excelentíssimo Senhor Presidente da República submeteu à consideração do Congresso Nacional, por meio da Mensagem nº 394, de 2019, o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais, assinado em Brasília, em 12 de novembro de 2018.

O texto da Convenção em epígrafe contém um anexo, denominado Protocolo, que constitui parte integrante da Convenção e igualmente é submetido à apreciação do Congresso Nacional, sendo ambos acompanhados de Exposição de Motivos firmada pelos Senhores Ministros de Estado das Relações Exteriores e da Economia.

A Convenção e seu Protocolo têm por finalidade eliminar ou minimizar a dupla tributação da renda e definir a competência tributária dos países contratantes em relação aos diversos tipos de rendimentos, melhorando a segurança jurídica e, assim, o ambiente de negócios. A eliminação da dupla

tributação em relação aos tributos sobre a renda estabelecida pela Convenção busca também afastar as oportunidades de não tributação ou tributação reduzida, por meio de evasão ou elisão fiscais, inclusive por intermédio do uso abusivo de acordos cujo objetivo seja estender indiretamente os benefícios previstos na Convenção a residentes de terceiros Estados.

A Convenção e o Protocolo serão aplicáveis, conforme disposto em seu “Artigo 1”, às pessoas residentes em uma ou em ambas as Partes Contratantes. Embora o texto do dispositivo não mencione expressamente que se trata de pessoas físicas e jurídicas, fica claro logo adiante que a estas também é aplicável a Convenção. Inclusive, o texto convencional, em seu Artigo 2, identifica quais os tributos constituirão seu objeto de aplicação. Nesse contexto, suas normas aplicar-se-ão, no caso do Brasil, ao imposto federal sobre a renda e à contribuição social sobre o lucro líquido, no caso das pessoas jurídicas. No caso dos Emirados Árabes Unidos a Convenção será aplicável ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre as sociedades. Além disso, a Convenção também será aplicável a quaisquer tributos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a data de assinatura da Convenção, em adição ou substituição aos acima mencionados.

Adiante, no “Artigo 4”, o texto qualifica, para os efeitos da Convenção, a expressão “residente”. Entre as várias hipóteses descritas no dispositivo, o texto considera residente, em princípio, no caso do Brasil, qualquer pessoa que, em virtude da legislação do Brasil, está nele sujeita à tributação em razão de seu domicílio, residência, local de incorporação, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar e, no caso dos Emirados Árabes Unidos, um indivíduo que tenha seu domicílio nos Emirados Árabes Unidos e que seja nacional dos Emirados Árabes Unidos; bem como uma sociedade incorporada nos Emirados Árabes Unidos e que tenha seu local de administração efetiva lá, desde que a sociedade possa fornecer evidências de que seu capital tenha como beneficiário efetivo, direta ou indiretamente, exclusivamente os Emirados Árabes Unidos e/ou uma instituição de governo dos Emirados Árabes Unidos e/ou uma de suas subdivisões políticas ou governos locais e/ou um indivíduo residente dos Emirados Árabes Unidos, e a sociedade seja controlada pelos referidos residentes.

Já o “Artigo 5” define e regulamenta a expressão “estabelecimento permanente” e estabelece que esta significa instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte, sendo que ela abrange, particularmente: uma sede de direção; uma filial; um escritório; uma fábrica; uma oficina e uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais, um canteiro de obras, um projeto de construção, de montagem ou de instalação ou atividades de supervisão conexas, mas apenas se tal canteiro, projeto ou atividade perdurar por período superior a seis meses.

Vale notar ainda que, segundo os termos do “Artigo 1”, para efeitos da Convenção, os rendimentos obtidos por uma entidade ou arranjo (ou por meio destes) que seja tratado como total ou parcialmente transparente, de acordo com a legislação tributária de qualquer dos Estados Contratantes, serão considerados como rendimentos de um residente de um Estado Contratante - mas apenas na medida em que o rendimento seja tratado, para o propósito de tributação por este Estado - como o rendimento de um residente desse Estado. Contudo, estabelece ainda o mencionado dispositivo, que em nenhuma hipótese as disposições da Convenção poderão ser interpretadas no sentido de restringir, de qualquer forma, o direito de um Estado Contratante de tributar os seus próprios residentes.

Na realidade, o Brasil já celebrou e encontram-se em vigor 28 acordos da espécie, tendo por finalidade evitar a dupla tributação, os quais são comumente designados ADT’s. O ato internacional sob consideração observa os cânones daquele que ficou conhecido como “modelo brasileiro de ADT” (Acordos para evitar a dupla tributação) e contempla os moldes costumeiros das demais avenças do gênero firmadas pelo Brasil com nações amigas. A presente Convenção contém, portanto, os dispositivos tradicionais utilizados nos acordos brasileiros sobre a matéria, os quais visam, fundamentalmente, à preservação do poder de tributação na fonte pagadora dos rendimentos originários do País, ainda que de forma não exclusiva, especialmente com relação aos serviços técnicos, assistência técnica e ganhos de capital, bem como quanto aos rendimentos não especificamente mencionados no acordo. São também estabelecidos limites à tributação na fonte de dividendos, juros, *royalties* e serviços técnicos e de

assistência técnica em patamares compatíveis com a nossa rede de acordos. É também inserido dispositivo específico que trata do intercâmbio de informações entre as respectivas administrações tributárias conforme os padrões internacionalmente aceitos, aspecto relevante na luta contra a evasão fiscal.

A Convenção traz ainda disposições voltadas à redução das possibilidades de planejamento tributário agressivo, incorporando normas de amplo alcance objetivando o combate à elisão fiscal e ao uso abusivo das próprias normas da Convenção, deixando espaço para que a própria legislação tributária brasileira adote dispositivos com esse objetivo.

Conforme destacado na exposição de motivos interministerial, a Convenção em tela encontra-se em linha de sintonia – ainda que de forma parcial – com os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nesse sentido, a Convenção acolhe em seu texto dispositivos que compõem os padrões mínimos acordados pelos participantes do mencionado Projeto BEPS, bem como dispositivos adicionais de combate ao planejamento tributário agressivo. Apesar disso, o texto observa principalmente o modelo brasileiro, que difere sob determinados aspectos do modelo da OCDE, embora seja com este em boa medida compatível, o que é positivo, haja vista que tal modelo tem se mostrado preponderante no mundo contemporâneo, mas que, vale lembrar, contrapõe-se em termos de metas e condições ao modelo de avenças da espécie preconizado pela Organização das Nações Unidas, ONU.

Nos Artigos 6 a 24, a Convenção trata de diversas atividades ou situações de fato que possam gerar rendimentos e estabelece em relação a cada uma delas um regime específico de tributação. Em cada caso há previsões de tributação que poderá se dar de forma exclusiva, por parte de apenas um dos Estados Contratantes, afastando-se a bitributação. Porém há também previsão de que a tributação, em certas circunstâncias, ocorra, ainda que de forma complementar e residual, por ambas as Partes Contratantes, nos termos de suas respectivas legislações. Tais dispositivos disciplinam de modo específico e próprio os seguintes temas que comportam fatos geradores que podem ensejar tributação: Rendimentos Imobiliários; Lucros das Empresas; Transporte Marítimo e Aéreo; Empresas Associadas; Empresas Associadas; Dividendos; Juros;

Royalties; Remunerações por Serviços Técnicos; Ganhos de Capital; Serviços Pessoais Independentes; Rendimento de Emprego; Remunerações de Direção; Artistas e Desportistas; Pensões; Funções Públicas; Professores e Pesquisadores; Estudantes; Recursos Naturais. Derradeiramente, o artigo 24 contém previsão e regulamentação de modalidades de rendimentos de um residente de um Estado Contratante, determinando que estes – independentemente da sua origem, e considerando que não tenham sido tratadas de modo específico pela Convenção – serão tributáveis somente nesse Estado.

O “Artigo 25” da Convenção define os princípios e a norma geral relativamente à eliminação da dupla tributação. Nesse âmbito, dispõe que quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado admitirá, observadas as disposições de sua legislação em relação à eliminação da dupla tributação (que não afetarão o princípio geral adotado), como uma dedução dos impostos sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago nesse outro Estado. Contudo, tal dedução não poderá exceder a fração dos impostos sobre a renda, calculados antes da dedução, correspondente aos rendimentos que possam ser tributados nesse outro Estado.

Vale destacar, ainda, o reconhecimento do princípio da não-discriminação, consignado no “Artigo 26”, cuja regra geral é de que os nacionais de um Estado Contratante não estarão sujeitos, no outro Estado Contratante, a qualquer tributação, ou exigência com ela conexa, diversa ou mais onerosa do que a tributação e as exigências com ela conexas às quais os nacionais desse outro Estado nas mesmas circunstâncias, em particular com relação à residência, estiverem ou puderem estar sujeitos.

O “Artigo 28” prevê o funcionamento de um sistema de intercâmbio entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes, sobre informações previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da Convenção, ressalvadas regras de sigilo descritas e reguladas por esse mesmo dispositivo.

A Convenção também reconhece os direitos e garantias dos Membros de Missões Diplomáticas e Postos Consulares, em relação aos quais,

nos termos do “Artigo 30”, não se admitirão prejuízos aos seus privilégios fiscais em conformidade com as normas gerais de Direito Internacional ou com as disposições de acordos especiais.

Concomitantemente à celebração do texto convencional principal, as Partes Contratantes firmaram também um Protocolo, que ora também consideramos. Como anexo ao texto principal, o Protocolo é instrumento acessório e complementar à Convenção por meio do qual são acordadas definições, ressalvas e interpretações relativas ao conteúdo da avença principal, possibilitando a adequação de seus dispositivos às legislações internas dos países signatários e provendo maior racionalidade e segurança jurídica à sua implementação.

É o relatório.

## **II - VOTO DO RELATOR**

A Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais (ADT), e seu respectivo Protocolo, constituem-se em típica expressão da tendência de incremento do intercâmbio entre as administrações tributárias dos países da comunidade internacional, sobretudo por meio do estímulo e facilitação da troca de informações sobre movimentações financeiras e tributárias, com vistas a evitar a evasão, a sonegação, a fraude fiscal e os crimes contra a ordem tributária de maneira geral.

A celebração deste tipo de instrumento internacional busca responder às transformações ocorridas no mundo ao longo das décadas recentes, as quais tornaram extremamente fáceis as telecomunicações, os deslocamentos internacionais das pessoas e, sobretudo, o tráfico internacional de informações e dados e, com repercussões extraordinárias no que se refere às movimentações financeiras e transferências internacionais de valores. As movimentações financeiras internacionais escapam em grandeza significativa dos controles dos Estados nacionais, o que tem gerado, inclusive movimentos tendentes a promover

a cooperação internacional com vistas a controlar em qualquer modo tais movimentações, como por exemplo a criação da Tobin Tax.

Tais facilidades e a integração das economias e das finanças no plano internacional acabaram por gerar, como efeito indireto, o aumento nas possibilidades de desvio e a ocultação de recursos, mormente com vistas a promover a lavagem de dinheiro e a prática de crimes contra a ordem tributária, a sonegação, a elisão e a evasão fiscais. Nesse contexto, os Estados nacionais têm lançado mão de variadas formas de cooperação, de modo a combater ações delituosas, as quais envolvem, no mais das vezes, a abertura de empresas de fachada, abertura de contas em nomes de “laranjas”, abertura de “*trusts*” e o uso dos mais variados expedientes e artimanhas com o objetivo de fraudar o fisco ou de ocultar recursos que, frequentemente, são o produto da prática de corrupção e de outros crimes. O aperfeiçoamento dos procedimentos de troca de informações entre as administrações tributárias nacionais, tal como incorporado no conteúdo normativo da Convenção sob exame, é especialmente relevante no atual cenário internacional de busca de maior transparência tributária, de maior cooperação entre as administrações tributárias nacionais e de combate ao planejamento tributário abusivo.

A maior cooperação entre as administrações tributárias e o combate ao planejamento tributário abusivo vem sendo encorajados também por organismos internacionais multilaterais, como é o caso da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a qual lançou e dispõe atualmente do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS). Nessa quadra, também cabe destacar as ações do G-20, no âmbito do qual os crimes contra a ordem tributária, a elisão e evasão fiscais são considerados como um dos agravantes da crise financeira global, pelo efeito de erosão da base tributária dos países e seu impacto nos orçamentos nacionais.

Porém, há razões de outra natureza, completamente diversa, a indicar a conveniência para o Brasil em concluir ADT's. As empresas brasileiras com investimentos no exterior são os entes mais interessados e também os mais prejudicados pela ausência de Acordos para Evitar Dupla Tributação (ADT's), por problemas na interpretação dos poucos acordos firmados pelo País e pelo baixo alcance da rede brasileira deste tipo de acordos. Segundo dados da

Confederação Nacional da Indústria (CNI), 64% das empresas transnacionais brasileiras já sofreram algum tipo de prejuízo como fruto da inexistência de ADT's entre o Brasil e os países onde operam. Na realidade, a bitributação internacional ocorre quando dois países cobram duas vezes o mesmo imposto de renda sobre lucros, dividendos, juros, *royalties* e serviços.

Ainda segundo a CNI, a ausência desses acordos favorece a evasão fiscal, retira a competitividade da inserção internacional brasileira via investimentos diretos e gera tratamento menos favorável às empresas nacionais em relação às estrangeiras. Outros dados apontam que 55% das transnacionais brasileiras sofreram com a dupla tributação na importação de serviços e 23% delas tiveram juros, dividendos ou *royalties* tributados mais de uma vez, aumentando os custos em comparação aos competidores internacionais.

Há, portanto, forte demanda por parte das empresas brasileiras que possuem investimentos no exterior para que o Brasil proceda à celebração de novos acordos ADT's, além da busca de melhora da segurança jurídica dos acordos já firmados, de sorte a conferir mais previsibilidade e competitividade às operações das empresas brasileiras no exterior. A rede brasileira de ADT's é pequena, comparada a de outros países emergentes, sendo que o padrão brasileiro tem particularidades que interferem na assinatura de novos tratados com países que seguem estritamente as regras da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), como é o caso dos EUA, do Reino Unido, Austrália, dentre outros. Em consequência, as peculiaridades do modelo brasileiro adotados nos ADT's firmados pelo Brasil tem inviabilizado a firma desse tipo de acordo com estes citados países.

O Brasil é a segunda economia, entre as emergentes, com maior estoque de investimentos no exterior. Em 2016, os US\$ 316,3 bilhões de ativos nacionais lá fora só perdiam para os US\$ 729,6 bilhões dos chineses. No entanto, enquanto a China tem 99 acordos para reduzir o custo dos investimentos de suas empresas, o Brasil tem apenas 28. Outros países emergentes como África do Sul, Índia e México possuem mais acordos em vigor. A África do Sul assinou 71, a Índia 96 e o México 59 tratados desse tipo, sendo que todos esses países disputam mercado consumidor com os produtos brasileiros.



Por isso, é lícito concluir que a assinatura e ampliação da rede de ADT's pelo Brasil é de suma importância para a promoção de investimentos brasileiros no exterior, o que adquire relevância suplementar num momento de retração do mercado interno. Além do acesso a novos mercados, as indústrias aumentam suas exportações, melhoram sua produtividade e gestão de riscos, reduzem custos e proporcionam acesso a novas tecnologias. Na última década, por exemplo, as exportações das empresas transnacionais brasileiras cresceram o dobro das exportações da indústria manufatureira que atua apenas no Brasil.

Em face dos elementos expostos, pode-se concluir que os interesses do país estão adequadamente protegidos e que está preservada, na essência, a política brasileira de negociação de acordos para evitar a dupla tributação. Nesse sentido, pelo menos três ordens de argumentos apontam para a conveniência e relevância, para o interesse nacional, da celebração da presente Convenção:

a) o texto convencional em tela há de se constituir em fundamental instrumento de cooperação entre as partes, consubstanciada na ampla troca de informações, e deverá definitivamente proporcionar maior efetividade à atuação das autoridades tributárias do Brasil e dos Emirados Árabes Unidos, especialmente quanto às ações voltadas ao combate à sonegação, à evasão, à fraude fiscal e a outros crimes contra a ordem tributária, além de contribuir para o combate de crimes conexos de viés internacional, como a ocultação de recursos no exterior e a lavagem de dinheiro, entre outros delitos.

b) ao estabelecer regimes jurídicos próprios que visam a afastar a dupla tributação, a Convenção proporcionará às empresas transnacionais brasileiras atuar no mercado dos Emirados Árabes Unidos segundo melhores condições de produtividade e competitividade, em igualdade de condições com concorrentes estrangeiros, e garantindo-lhes o acesso a novos mercados.

c) a conclusão dessa Convenção com os Emirados Árabes Unidos representa mais um passo na ampliação da rede brasileira de acordos para evitar dupla tributação, ADT's, além de melhorar a segurança jurídica dos acordos já firmados e estimular a atuação de empresas brasileiras que investem no exterior.

Conforme referido, a Convenção traz anexo um Protocolo, o qual constitui, como ele próprio menciona, parte integrante e indissolúvel dessa. Trata-se de instrumento acessório no qual são contempladas essencialmente normas de caráter interpretativo ou complementar ao texto convencional. Contém disposições bastante específicas que preveem e regulamentam, ao nível do extremo detalhe, circunstâncias de fato e direito, bem como o tratamento jurídico a ser destinado às mesmas, em aplicação dos dispositivos da Convenção. A finalidade precípua do Protocolo é, portanto, afastar a necessidade de ulteriores necessidades de interpretações pontuais da Convenção e, também, a eventual emergência de controvérsias que poderiam nascer, mediante demanda tanto dos Estados Contratantes como de seus cidadãos e empresas.

Ante o exposto, VOTO PELA APROVAÇÃO do texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, assinados em Brasília, em 12 de novembro de 2018, conforme o projeto de decreto legislativo que apresentamos anexo a este parecer.

Sala da Comissão, em        de        de 2019.

Deputado LUIZ PHILIPPE DE ORLEANS E BRAGANÇA  
Relator

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

### **PROJETO DE DECRETO LEGISLATIVO Nº     , DE 2019**

(da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional)

Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais, e seu Protocolo, assinados em Brasília, em 12 de novembro de 2018.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º É aprovado o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais, e seu Protocolo, assinados em Brasília, em 12 de novembro de 2018.

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

Art. 2º Este decreto legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão, em     de     de 2019.

Deputado LUIZ PHILIPPE DE ORLEANS E BRAGANÇA  
Relator