

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

## **MENSAGEM Nº 185, DE 2005**

*Submete à consideração do Congresso Nacional o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, firmada em Pretória, em 8 de novembro de 2003.*

**Autor: PODER EXECUTIVO**

**Relator: Deputado VILMAR ROCHA**

### **I - RELATÓRIO**

A Presidência da República encaminha ao Congresso Nacional, para apreciação legislativa, a Mensagem nº 185, datada de 4 de julho de 2005, acompanhada da Exposição de Motivos nº 33 DAI/DSF – MRE-ETEL, assinada em 16 de fevereiro de 2004 pelo Ministro de Estado das Relações Exteriores, Embaixador Celso Amorim, contendo o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul, para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, firmada em Pretória, em 8 de novembro de 2003.

A Convenção sob análise foi distribuída a esta e às Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania.

Os autos de tramitação estão de acordo com as demais regras de processo legislativo pertinentes, necessitando, apenas, serem enumeradas suas folhas.

O instrumento internacional em exame é composto por um brevíssimo preâmbulo e trinta artigos, cuja síntese passo a expor, havendo, ainda, em anexo, um Protocolo, composto de seis itens.

O *Artigo 1*, intitulado *Pessoas Visadas*, especifica que o texto será aplicado aos residentes de um ou ambos os Estados Contratantes.

O *Artigo 2* denomina-se *Impostos Visados*. Em quatro parágrafos, nele especifica-se o imposto sobre o qual incide a Convenção; o escopo da expressão *impostos sobre a renda* nas hipóteses previstas no instrumento, bem como os impostos específicos a serem abrangidos pela Convenção, tanto no caso brasileiro, como no sul-africano.

O *Artigo 3* é pertinente às *definições gerais* adotadas no texto; *Brasil, África do Sul, Estado contratante; sociedade; autoridade competente; empresa de um Estado contratante; empresa do outro Estado Contratante; tráfego internacional; nacional, que se aplica às pessoas físicas e jurídicas; pessoa, que se aplica às pessoas físicas jurídicas ou outro grupo de pessoas tratado como entidade para fins fiscais*.

Especifica-se, ainda, no parágrafo 2, que, para a aplicação da Convenção, qualquer termo ou expressão nela não definido terá o significado que lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos objeto da Convenção, a menos que o contexto dessas expressões, indefinidas no texto, exija interpretação diferente.

O *Artigo 4*, intitulado *residente*, aborda, em três parágrafos, os aspectos pertinentes ao residente de um Estado contratante, inclusive no que diz respeito aos casos de duplo domicílio, cujas dúvidas devem ser dirimidas com base no conceito de *centro de interesses vitais*, para a pessoa física e para a pessoa jurídica, com base no local da sede de sua direção efetiva.

O *Artigo 5* aborda a conotação da expressão *estabelecimento permanente* em sete detalhados parágrafos, que abrangem vários aspectos: a definição; a lista de hipóteses possíveis; a possibilidade de um canteiro de obras ser considerado estabelecimento permanente; a lista de hipóteses excludentes; a hipótese de representante comercial da empresa em exercício de atividade habitual em Estado Contratante configurar hipótese de estabelecimento permanente, nos termos dos parágrafos 1 e 2 desse artigo (o que, todavia, não se caracterizará se essas atividades forem exercidas por meio de um corretor ou comissário independente).

O *Artigo 6* é atinente aos *rendimentos imobiliários*, matéria abordada em quatro detalhados parágrafos, que tratam desde a hipótese de rendimentos advindos de explorações agrícolas ou florestais, à conotação a ser dada à expressão bens móveis, excluindo dessa hipótese, expressamente, navios e aeronaves (o que difere, no que concerne a navios, da conceituação do nosso direito).

O *Artigo 7* se refere ao *lucro das empresas* em cinco parágrafos. No primeiro, prevê-se que os lucros de uma empresa de um Estado contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado.

No segundo, aborda-se a possibilidade de tributação de lucros de empresa de outro Estado, como se fosse uma empresa distinta e separada da matriz, exercendo atividades idênticas ou similares àquela, em condições também idênticas ou similares, tratando, com absoluta independência a empresa que é um estabelecimento permanente.

O *Artigo 8* dispõe sobre *transporte marítimo e aéreo*, em três parágrafos. No primeiro, prevê-se que os lucros de uma empresa de um dos Estados signatários do Acordo proveniente da operação de navios ou aeronaves serão tributáveis apenas nesse Estado. No segundo parágrafo, define-se que se incluem nesses lucros tanto o lucro proveniente do aluguel de embarcações ou aeronaves sem tripulação, como os lucros provenientes do uso, manutenção ou aluguel de *containers* utilizados para o transporte de bens ou mercadorias, quando as duas operações forem acessórias à operação de navios ou aeronaves no tráfego internacional. No terceiro, especifica-se que, no caso de consórcio entre várias empresas, também se aplicam as disposições do primeiro parágrafo, mas apenas em relação à parte dos lucros correspondente à participação da empresa do Estado Contratante.

No *Artigo 9*, intitulado *empresas associadas*, abordam-se os aspectos referentes à sua tributação, englobando as hipóteses de participação direta ou indireta de empresa de um Estado em outro Estado, ou da hipótese de haver participação das mesmas pessoas, direta ou indiretamente, da direção ou do controle ou do capital de uma empresa de um Estado Contratante em empresa de outro Estado Contratante.

O *Artigo 10* dispõe sobre *dividendos* em sete minuciosos parágrafos. Aborda as hipóteses de dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a residente do outro; desses dividendos também poderem ser tributados no Estado Contratante em que reside a

sociedade que os paga, nos termos da legislação desse Estado, limitando, na hipótese de o beneficiário dos dividendos ser residente do outro Estado Contratante, o percentual de imposto que poderá incidir, o que, todavia, não limita a tributação dessa sociedade no que concerne aos lucros que tenham dado origem ao pagamento dos dividendos.

Especifica, ademais, a conotação a ser dada à palavra dividendos nos termos do artigo em exame; à possibilidade de incidência dos dispositivos dos artigos 1 e 2, se o beneficiário de um Estado Contratante exercer no outro, considerado Estado de residência da sociedade que paga os dividendos, atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado, ou, então, prestar serviços de caráter independente nesse outro Estado por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado ou prestar serviços de caráter independente nesse outro Estado por intermédio de uma instalação fixa ali situada e a participação geradoras dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa.

Normatiza, ainda, as hipóteses (a) de um residente em um Estado Contratante manter estabelecimento permanente no outro e a hipótese de incidência de imposto retido na fonte; (b) de uma sociedade sediada em um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, caso em que o outro Estado não poderá cobrar imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que tais dividendos forem pagos a uma pessoa natural residente desse outro Estado, ou, então, na medida em que a participação que constituir fato gerador estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situada nesse outro Estado. Tampouco será possível exigir imposto a título de tributação dos lucros não distribuídos da sociedade, mesmo nos casos em que os dividendos pagos ou os lucros consistirem, total ou parcialmente, lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

De outro lado, as artimanhas para evitar a incidência de tributos através da criação ou transferências de ações ou outros direitos em relação aos quais forem pagos dividendos são coibidas no último parágrafo do dispositivo.

O Artigo 11 trata dos juros em nove parágrafos minuciosos, em que se abordam as várias possibilidades de recebimento de juros e as combinações possíveis para a sua tributação em um ou outro Estado Parte. No último parágrafo, seguindo a mesma lógica do artigo anterior, prevê-

se a hipótese de inincidência do dispositivo se for verificada alguma manobra na obtenção dos juros, feita com o intuito de evitar a tributação, nos casos previstos.

O Artigo 12 trata de *royalties*, em sete parágrafos. Prevê-se que *royalties* de um Estado pagos a residente de outro podem ser tributados nesse outro Estado, mas podem, também, ser tributados no Estado de que provêm, de acordo com a respectiva legislação. Todavia, se o beneficiário for residente do outro Estado, são fixados, no parágrafo segundo, alíneas **a** e **b**, tetos de tributação.

No terceiro parágrafo, definem-se *royalties*, para os efeitos da incidência das normas em pauta.

No quarto, fixam-se exceções à incidência das normas dos dois primeiros parágrafos, bem como as peculiaridades que deverão reger a sua incidência – são normas detalhadas de direito internacional privado.

O quinto parágrafo, da mesma forma como aconteceu nos dois artigos anteriores, visa a coibir qualquer tipo de artifício que tenha o objetivo de evitar propositadamente a incidência da norma.

O Artigo 13 dispõe, em cinco parágrafo sintéticos sobre *ganhos de capital*. Aborda as hipóteses de tributação desse tipo de rendimento em um e outro Estado, inclusive no que concerne à alienação de imóveis; de navios e aeronaves por parte de empresas, de alienação de ações de capital monetário e de quaisquer outros bens não especificados nas hipóteses abordadas no artigo.

No Artigo 14 dispõe-se sobre os serviços *independentes*. Em dois parágrafos, define-se o escopo da expressão *serviços profissionais* e prevêem-se as hipóteses de tributação de pessoa residente em um Estado ou em face da prestação de serviços profissionais ou outras atividades de caráter independente, que podem ser tributadas apenas no Estado em que forem desenvolvidas, exceção feita às hipóteses previstas nas alíneas **a**, **b** e **c**.

O Artigo 15 refere-se aos rendimentos de emprego. Abordam-se os aspectos referentes aos rendimentos de emprego em três parágrafos. No primeiro, ressalvam-se as hipóteses previstas nos artigos 16, 17 e 18 seguintes, e estipula-se que os rendimentos decorrentes da relação empregatícia somente poderão ser tributadas no local onde seja exercido o trabalho, bem como, no artigo 2, as possibilidades de tributação da remuneração no Estado que não aquele em que o trabalho tiver sido executado

e, sim somente no outro: período inferior a 183 dias; fonte pagadora do outro Estado; encargos das remunerações caberem à fonte pagadora do outro Estado.

O *Artigo 16* aborda a hipótese de *remuneração de direção*. Trata-se de dispositivo sintético, em que se prevê que membro de diretoria ou conselho de sociedade sediada em outro Estado serão tributadas no outro Estado.

O *Artigo 17* intitula-se *Profissionais de Espetáculos e Desportistas*, sendo composto por três parágrafos, prevendo-se, no primeiro, que apesar do previsto nos Artigos 7, 14 e 15, os rendimentos obtidos pelo residente de um Estado Parte em atividades pessoais exercidas no outro Estado, na qualidade de profissional de espetáculos, nas hipóteses de artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou como músico, ou na qualidade de desportista, poderão ser tributadas no outro Estado. Há uma única exceção, prevista no parágrafo terceiro, que é ser a atividade do profissional ou grupo de um Estado, custeada, no outro, por recursos públicos, caso em que os rendimentos serão tributados apenas no Estado em que o profissional for residente.

O *Artigo 18* é pertinente a *pensões, anuidades e pagamentos do sistema de seguridade social*, matéria abordada em dois parágrafos em que se ressalvam as hipóteses do parágrafo segundo do Artigo 19 e se prevê que esses rendimentos sejam tributados apenas no Estado de onde provêm os rendimentos.

O *Artigo 19* se refere às *funções públicas*, também em três parágrafos. No caso de vencimentos, excluídas as pensões pagas por um Estado Contratante e suas subdivisões políticas serão tributados apenas no Estado que os paga, mas, na hipótese da pessoa natural (pessoa física na designação do Código Civil anterior e adotada no texto bem português, embora já em desuso no nosso sistema civil) ser residente no outro Estado e ali serem prestados os rendimentos, esses somente poderão ser tributados. nesse outro Estado. Dispositivo semelhante disciplina a hipótese de pensões, exceção feita à hipótese da pessoa natural ser *residente e nacional* do outro Estado, caso em que somente nesse último poderá ser tributada.

O *Artigo 20* é referente a *professores e pesquisadores* e o *Artigo 21* se refere a *estudantes e aprendizes*, prevendo as hipóteses de isenção de tributação nos casos de docentes convidados a dar conferências e lecionar ou efetuar pesquisas por períodos que especifica, bem como a dos

estudantes e aprendizes que estarão isentos de tributação em relação as fontes externas as do Estado em que se estiverem capacitando.

No *Artigo 22*, abordam-se os aspectos relativos a *outros rendimentos*, sendo abrangidas as hipóteses de rendimentos que provenham de fontes outras que não as tratadas no texto da Convenção.

No *Artigo 23*, prevêem-se as formas de *eliminação da dupla tributação*, em dois parágrafos longos e detalhados.

No *Artigo 24*, as hipóteses de *não-discriminação*, em cinco parágrafos minuciosos.

No *Artigo 25*, detalha-se o *procedimento amigável* a ser adotado para dirimir controvérsias, o que se faz em quatro parágrafos, com o detalhe que a situação requer.

No *Artigo 26*, aborda-se a *troca de informações* entre os dois Estados Partes, em dois longos parágrafos.

No *Artigo 27*, dispõe-se, em um parágrafo enxuto, sobre a manutenção dos privilégios fiscais dos *membros de missões diplomáticas* e *serviços consulares*, em conformidade com as normas gerais de direito internacional ou com as disposições de acordos especiais.

O *Artigo 28* trata das *Disposições Gerais*, em três parágrafos, abordando a hipótese de não apreciação das limitações impostas pela Convenção; as hipóteses de não aplicação dos benefícios da Convenção; a escolha dos dois Estados de aplicação das normas desse texto, independente da participação de ambos no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços.

Os *Artigos 29 e 30* tratam das disposições finais de praxe em instrumentos congêneres, quais sejam *entrada em vigor* e *denúncia*.

Há, no anexo, um Protocolo adicional, composto de seis itens, em que se busca deixar claros entendimentos adicionais, visando a facilitar a interpretação.

No caso do artigo 7 da Convenção, delibera-se, no primeiro item, que o disposto no parágrafo 3 do *Artigo 7* será aplicado às empresas *incorridas* (sic) tanto no Estado Contratante, quanto em outra parte.

Em relação ao *Artigo 11*, estipula-se, no segundo item do Protocolo, que os juros pagos como *remuneração* sobre o capital próprio, seriam também considerados juros nos termos do parágrafo 3 do Artigo 11.

No item 3, estipulou-se que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 serão aplicadas a pagamentos de qualquer espécie efetuados na condição de serviços técnicos ou assistência técnica.

No item 4, delibera-se que, em relação ao Artigo 13, se Convenção sobre dupla tributação for concluída entre o Brasil e outro Estado fora da América Latina, os ganhos de alienação de quaisquer propriedades mencionadas no art. 13, § 5º, somente poderão ser tributadas no Estado em que o alienante residir.

Em relação ao Artigo 16, delibera-se que a expressão *conselho*, usada no dispositivo, refere-se tanto a conselhos administrativos como fiscais.

No item 6, são minudenciadas as interpretações possíveis para o disposto nos parágrafos **1 a 4, 2 e 3**:

É o relatório.

## II - VOTO DO RELATOR

Na objetiva Exposição de Motivos que acompanha o instrumento sob análise, salienta-se que a negociação do texto em apreciação, para que fosse possível atingir consenso, levou em conta a prioridade que o Brasil atribui, em sua política externa, ao relacionamento bilateral com a África do Sul, de forma a estimular um maior intercâmbio entre nossos dois países, que têm níveis de desenvolvimento mais ou menos próximos.

O texto acordado, na visão do Itamarati, apresenta, como vantagens recíprocas, a segurança jurídica e fiscal necessária tanto para atrair investimentos, como para incentivar o comércio, elimina a dupla tributação sobre os rendimentos originários das operações entre os dois países; impede a tributação discriminatória entre os residentes dos dois países; restringe oportunidades de elisão fiscal, facilita a cooperação entre as administrações nacionais para que essas práticas sejam coibidas e reparte as receitas tributárias de forma mais equilibrada.

Destaca-se, na doutrina pátria pertinente, a obra de Antônio de Moura Borges, intitulada *Convenções sobre Dupla Tributação*

*Internacional*, publicada conjuntamente pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário e pela Universidade Federal do Piauí, em 1992.

Lembra ele, na introdução, que a época atual se caracteriza pela grande importância das relações internacionais, para cujo desenvolvimento os Estados envidam esforços, mesmo porque a História demonstra que o isolamento de uma população lhe proporciona, inexoravelmente, consequências desfavoráveis.

Neste sentido, ensina o autor que, na delimitação do Direito Tributário Internacional, há de se considerar de um lado, o caráter cosmopolita do homem, de que fala Irineu Strenger, que, com o desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, ensejou uma verdadeira internacionalização dos movimentos de capitais, pessoas, bens e serviços e, de outro, da soberania fiscal dos Estados. Do confronto entre essas realidades, enfatiza o autor, surgiu, com freqüência, problemas de dupla tributação e de evasão fiscal que, não podendo ser resolvidos por meio das normas dos atuais ramos do Direito inclusive do Direito Internacional Privado, ocasionaram o surgimento do Direito Tributário Internacional – constituem, pois, seus objetos a dupla tributação, internacional e a evasão fiscal internacional.

Nessa seara, abordam-se os conflitos internacionais de tributação, conflitos que resultariam da adoção, pela legislação dos vários Estados, de diferentes elementos de conexão, ou, ainda, de conceituação diversa dos mesmos elementos de conexão.

As normas que visam a disciplinar essas situações e evitar a dupla tributação e a evasão fiscal são, assim, fixadas através de atos internacionais sobre matéria tributária, como o que agora está em exame, que segue a praxe que vem sendo adotada entre os países.

Curioso, todavia, no instrumento em tela, o Artigo 17, que se refere a Profissionais de Espetáculos e Desportistas, prevendo, nesse caso, que as normas previstas nos artigos 7, 14 e 15 não incidirão.

**VOTO**, pois, no âmbito desta Comissão, pela aprovação parlamentar ao texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul, para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, firmado em Pretória, em 8 de novembro de 2003, nos termos do Projeto de Decreto Legislativo em anexo.

Sala da Comissão em, de 2005.

# **Deputado VILMAR ROCHA**

## **Relator**

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

### **PROJETO DE DECRETO LEGISLATIVO Nº , DE 2005**

*Submete à consideração do Congresso Nacional o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, firmado em Pretória, em 8 de novembro de 2003.*

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Fica aprovado o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, firmado em Pretória, em 8 de novembro de 2003.

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

Sala da Comissão em, de de 2005.

**Deputado VILMAR ROCHA  
Relator**