

AS CIDE-ROYALTIES E OS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A
BITRIBUTAÇÃO*

Raquel de Andrade Vieira Alves**
Gustavo da Gama Vital de Oliveira***

RESUMO

O presente estudo se destina à análise dos efeitos da instituição da Cide-royalties pelo Brasil no Direito Internacional Tributário, especificamente no tocante à aplicabilidade dos tratados contra a bitributação da renda no contexto atual de globalização econômica, que demanda um esforço maior dos países para a harmonização da legislação tributária em nível internacional. Para tanto, são analisadas as regras internacionais de interpretação dos tratados, levando em consideração as diferenças lingüísticas entre os países, bem como a boa-fé na sua execução, para, em seguida, trazer a discussão para o contexto brasileiro que culminou com a criação da Cide-royalties.

Palavras-chave: Cide-royalties. Tratados Internacionais. Dupla-tributação. Interpretação.

ABSTRACT

This essay attempts to analyze the effects of the introduction of Cide-royalties by Brazil on the International Tax Law, particularly in relation to the applicability of tax treaties in the current context of economic globalization, that requires greater efforts of countries to harmonize tax laws at the international level. For this purpose, the international rules are analyzed considering the linguistic differences and good faith in its implementation to, thereafter, bring the discussion to the Brazilian context, wich culminated in the implementation of Cide-royalties.

Keywords: Cide-royalties. International Treaties. Double Taxation. Interpretation.

* Artigo recebido em: 19/05/2015
Artigo aceito em: 30/06/2015

** Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. E-mail para correspondência: ravalves@ig.com.br.

*** Chefe do Departamento de Direito do Estado da Faculdade de Direito da UERJ. Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ. Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ. Procurador do Município do Rio de Janeiro.

1 INTRODUÇÃO

79

O processo de globalização econômica mundial pressupõe, fundamentalmente, o respeito aos mandamentos do Direito Tributário Internacional, com o escopo de assegurar o desenvolvimento igualitário e sustentável dos Estados. Daí resulta a importância da integração dos sistemas tributários dos países, a fim de eliminar os efeitos danosos da bitributação internacional.¹

Nesse contexto, as políticas fiscais dos Estados, no sentido de limitarem o exercício de sua competência tributária, ganham um papel de destaque no cenário econômico mundial e, conseqüentemente, jurídico.

Paralelamente, no Brasil, a demanda crescente por recursos para o financiamento das atividades estatais tem contribuído para o vertiginoso aumento e a instituição de contribuições pela União, em substituição à arrecadação federal por meio de impostos².

Tal fato pode ser explicado pela facilidade na sua arrecadação e controle; pela flexibilidade da sua legislação de regência e; pela sua não inclusão no sistema de participação na arrecadação, representando uma receita exclusiva do Governo Federal.

À vista disso, o art. 149 da Constituição Federal tem servido como uma verdadeira autorização para o estabelecimento de qualquer contribuição que intervenha na economia ou que possua uma finalidade social, abrindo um amplo leque de possibilidades para a instituição de contribuições com base nesse

¹ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. **A Bitributação Internacional e as Contribuições Sociais Incidentes Sobre o Comércio Exterior Brasileiro**. Revista CEJ, Brasília, Ano XII, nº 40, jan/mar, 2008. p. 59-67.

² Atualmente, os valores arrecadados com as contribuições sociais já ultrapassam a receita dos impostos federais. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analismensaldez13.pdf>. Acesso em: 05 mai de 2015.

dispositivo, já que as do art. 195 devem necessariamente ser destinadas ao custeio da seguridade social.

80

E a contribuição de intervenção no domínio econômico não foge a essa regra, mas, ao contrário, tem representado um dos principais instrumentos de desvirtuação da natureza das contribuições, com intuito exclusivamente arrecadatório, já que essas espécies tributárias não se submetem ao regime constitucional de partilha de receitas com os demais entes federados.

Ocorre que esse abuso na instituição de contribuições acaba revelando uma atitude que viola não só o Pacto Federativo internamente, mas também, em certos casos, o espírito dos tratados internacionais celebrados pelo Brasil, violando a boa-fé que se espera no seu cumprimento.

Desse modo, um exemplo claro em que se pode constatar isso é o caso das Cides-royalties, cuja rápida análise do contexto de sua instituição já é suficiente para demonstrar os excessos da União com relação ao manejo dessa espécie tributária.

Com base nisso, o presente estudo se destina à análise dos efeitos da instituição da Cide-royalties no Direito Internacional Tributário, especificamente no tocante à aplicabilidade dos tratados contra a bitributação da renda no contexto atual de globalização econômica, que demanda um esforço maior dos países para a harmonização da legislação tributária em nível internacional.

Ressalte-se que a proposta a seguir desenvolvida não engloba a análise da constitucionalidade da Cide-royalties - muito embora se reconheça existirem fortes argumentos que merecem a análise do STF -, mas se destina, tão somente, a abordar os aspectos legais da discussão, de modo que, independentemente de qual seja o pronunciamento definitivo da Corte sobre a constitucionalidade da exação, os argumentos aqui despendidos em nada sofrerão alteração.

2 AS REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS NA CONVENÇÃO DE VIENA E NO MODELO OCDE

81

Os tratados internacionais em âmbito tributário gozam de relevante importância, não só por possuírem o escopo de evitar a dupla tributação da renda, mas também pelo fato de representarem um acordo entre Estados soberanos, que pressupõe concessões mútuas em prol da harmonização da legislação tributária de diferentes países, além de combater a evasão fiscal.³

Nesse ponto, afastam-se das medidas unilaterais, que também representam mecanismos para combater a bitributação da renda, como é o caso da concessão de isenções sobre rendimentos auferidos no exterior e da possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com o imposto doméstico, dentre outras, mas que, por serem fruto da vontade de um só Estado, não resolvem todos os conflitos.

Nos tratados, sejam eles bilaterais – mais comuns – ou multilaterais, diferentemente do que ocorre nas medidas unilaterais, os Estados contratantes acordam em delimitar mutuamente o campo para o exercício legítimo do seu poder de tributar. Daí a grande importância de se obter uma uniformidade na interpretação desses tratados, que reflita fielmente a sua finalidade.

Para tanto, os Estados devem observar as regras gerais de interpretação, contidas tanto na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) quanto na própria Convenção-Modelo da OCDE.

A Convenção de Viena foi assinada em 22 de maio 1969, com entrada em vigor em 27 de janeiro de 1980, e representa uma espécie de codificação para a confecção de tratados internacionais, cujos artigos 31 a 33 cuidam das normas gerais

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 260.

de interpretação, plenamente aplicáveis às Convenções Internacionais em matéria tributária.⁴

A despeito de alguns Estados não terem assinado a Convenção, ou tendo assinado, não a terem ratificado internamente, é possível invocar as suas disposições como expressão do direito costumeiro no Direito Internacional Público, como já ocorreu em casos julgados internacionalmente.⁵ Como destaca Rodrigo Maitto da Silveira:

De qualquer forma, parece-nos sedimentado o entendimento de que, enquanto costume de Direito Internacional Público, as regras da Convenção de Viena são perfeitamente aplicáveis aos tratados internacionais em geral, e especialmente àqueles que visam afastar ou atenuar a bitributação.⁶

Vale mencionar, nesse aspecto, que o Brasil assinou a Convenção de Viena, tendo a mesma sido aprovada pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 496, de 17 de julho de 2009, com reserva aos artigos 25 e 66.⁷

Assim, para a uniformização da interpretação dos tratados, interessa aqui a análise dos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena, que trazem alguns vetores interpretativos a serem observados, como a boa-fé, o contexto, o objeto e a finalidade dos tratados.

Essas ideias estão expostas logo no parágrafo 1º do art. 31,⁸ ao determinar que a interpretação de um tratado seja feita segundo o sentido comum atribuível aos

⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 650.

⁵ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de apud SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. In **Aplicação dos Tratados Internacionais Contra a Bitributação** – Qualificação de Partnership Joint Ventures. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 114.

⁶ Ibid.

⁷ Promulgada pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

⁸ Artigo 31 - Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

seus termos, dentro do contexto, do objeto e da finalidade do próprio tratado. Esse dispositivo prestigia não apenas uma espécie de princípio de ética internacional, traduzido pelo compromisso moral de dar cumprimento às disposições do tratado, como a aplicação dos métodos interpretativos: teleológico e sistemático.

Em seguida, o parágrafo 2º do mesmo diploma estabelece que o contexto deve compreender, além do próprio texto do tratado, seu preâmbulo e anexos, assim entendidos como acordos relativos ao tratado, feitos entre todas as partes em conexão com a sua conclusão, ou por uma ou várias partes, desde que aceito pelas demais como instrumento relativo ao tratado.

Nesse sentido, é possível afirmar que o intérprete não deve prejudicar, burlar ou evitar a aplicação do tratado, como resultado de sua atividade, devendo buscar ainda uma interpretação que leve em consideração todos os elementos e dispositivos integrantes do acordo, além do seu escopo objetivo e subjetivo (tributos e partes contempladas).

Igor Mauler Santiago, em artigo dedicado ao estudo da interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional, após uma ampla exposição da posição de diversos autores acerca da utilização dos critérios hermenêuticos na interpretação dos tratados, especialmente o teleológico, conclui que:

No caso das convenções tributárias, o intérprete se aterá aos limites de suas atribuições, não descambiando para a criação do direito, se tiver em mente

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

que a finalidade daquelas é evitar a dupla tributação e a dupla não tributação nas hipóteses e para as pessoas nelas contempladas (e não em todas as situações tributáveis em que tenham interesse comum os Estados-contratantes). Dentro desses rígidos limites, tem não somente a faculdade, mas também o dever, de dar preferência, entre diversas leituras possíveis, àquela que melhor realize os objetivos do tratado (tais como nele inscritos, e não como presumivelmente concebidos pelos seus negociadores).⁹

Desse modo, o autor reconhece que o texto do tratado não deve ser interpretado apenas de forma literal, mas em conjunto com os demais instrumentos ratificados pelas partes e em atenção à sua finalidade precípua, de modo que, havendo mais de uma interpretação possível, a mais adequada será aquela que melhor atender às finalidades do tratado, assim entendidas como as finalidades externadas pelos Estados contratantes, não havendo, contudo, espaço para consideração de objetivos que não foram explicitados.

Portanto, o que o art. 31 determina é que o elemento gramatical dos tratados seja o ponto de partida para a sua interpretação, sem nele se esgotar, pois, na lição de Karl Larenz, “toda interpretação de um texto há de iniciar-se com o sentido literal”.¹⁰ Para além da literalidade do texto, o próprio art. 31 expressa o que o intérprete deve considerar como contexto, limitando-se, nesse ponto, aos elementos textuais incorporados ao tratado, como os protocolos.

É importante aqui fazer um paralelo com o termo “contexto”, utilizado no artigo 3º, parágrafo 2º da Convenção-Modelo da OCDE:

Para fins de aplicação da Convenção a qualquer tempo por um Estado contratante, qualquer termo ali não definido terá, a menos que o contexto

⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. **Interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional - Estudo em homenagem ao Min. José Delgado. Temas de Direito Público - Aspectos Constitucionais, Administrativos e Tributários.** CARVALHO, Cristiano e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). Curitiba: Juruá, 2005.

¹⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. P. 450.

imponha solução diversa, o significado que lhe é atribuído naquele momento pela lei daquele Estado, para fins dos tributos aos quais a Convenção se aplica, sendo que qualquer significado previsto na lei tributária aplicável daquele Estado prevalecerá sobre o significado que lhe é dado em outra leis daquele mesmo Estado.¹¹

Esse dispositivo determina que quando o texto não permitir a verificação do significado de determinada expressão e pelo contexto também não for possível aferi-la, será possível o reenvio ao direito interno do Estado contratante. Ou seja, o recurso ao reenvio tem caráter subsidiário e só pode ser utilizado em última instância, quando a solução interpretativa não puder ser extraída nem do texto e nem do contexto, ou ainda quando o reenvio for feito de maneira expressa pelo tratado.

O recurso ao direito interno é uma questão delicada, que certamente demanda uma análise mais acurada acerca da legislação de qual Estado contratante deve ser aplicada, já que o art. 3º, parágrafo segundo, não deixa claro se a lei interna é a do país da fonte ou do país da residência, além de não especificar qual é a lei a ser aplicada nos casos em que o termo possui vários significados no direito interno.

Ademais, o prejuízo do reenvio ao direito interno para a interpretação dos tratados é evidente, já que, em princípio, as autoridades de um Estado não se submetem ao direito de outro Estado, nem, tampouco, ao enquadramento a partir

¹¹ Tradução in SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Op. Cit. p. 122.

Texto original: *As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.* OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 25.

dele feito¹², emergindo daí longos debates na doutrina acerca do problema das qualificações jurídicas.¹³

Contudo, para o escopo do presente trabalho, não interessa um aprofundamento acerca das qualificações jurídicas em matéria de reenvio ao direito interno, pois a proposta desenvolvida ao longo da exposição é justamente no sentido de que a questão sob análise se exaure no exame do contexto dos tratados, tanto na acepção textual do art. 31 da Convenção de Viena, quanto em uma acepção mais ampla permitida pelo art. 3, parágrafo 2º do Modelo OCDE e nos métodos interpretativos prestigiados pela Convenção de Viena.

Ademais, o reenvio ao direito interno para o caso em análise, quando muito, serviria apenas para esclarecer a interpretação de determinado conceito à luz de seu significado dentro do contexto interno e em função da intenção das partes, mas não submeteria um Estado à legislação interna de outro. Pelo contrário, apenas compatibilizaria os diferentes conceitos e as assimetrias existentes no Direito dos Estados Contratantes, exaurindo-se na interpretação dos tratados.

A despeito das inúmeras controvérsias que o reenvio suscita na doutrina e da opinião tradicionalmente aceita, entendemos que, ao menos no caso específico objeto do presente artigo, a doutrina de Alberto Xavier é a que melhor expressa o problema do reenvio ao direito interno, ao entender que o mesmo se refere a um momento anterior ao da qualificação, não sendo, portanto, um problema de subsunção, mas apenas de interpretação de conceitos.¹⁴

¹² SANTIAGO, Igor Mauler.Op. Cit.

¹³ Para um aprofundamento acerca do tema, vide: SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Op. Cit. p.135/138; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 140/161; e SANTIAGO, Igor Mauler.Op. Cit.

¹⁴ Apesar de defendermos que seria mais adequado enquadrar essa hipótese na análise do contexto dos tratados, não chegando a representar um reenvio ao direito interno propriamente dito, caso se entenda tratar de um reenvio, comungamos da conclusão de Alberto Xavier, sobre a natureza interpretativa dessa análise: “Ora o problema da qualificação suscita-se num momento logicamente posterior: o de saber se uma determinada situação concreta da vida tributária internacional é subsumível num conceito constante da previsão normativa, conceito este que já se encontra previamente interpretado.

Aliás, reputamos mais adequado entender que esse caso não seria sequer de reenvio ao direito interno propriamente dito, pois se trataria de análise do contexto interno, estando, portanto, em uma etapa anterior ao reenvio. Ou ainda, em se tratando de reenvio, se referiria ao que Heleno Taveira Torres denomina de “reenvio interpretativo”, entendido como último recurso do processo interpretativo, aplicável às expressões que não disponham de uma definição textual no seio da convenção e cuja dificuldade não tenha sido superada sequer pelo contexto, diferente do “reenvio integrativo”, relacionado às qualificações jurídicas.¹⁵

Nesse ponto, importa mencionar que o paralelo feito entre a expressão “contexto” do art. 31 da Convenção de Viena com a mesma expressão contida no artigo 3º, parágrafo 2º do Modelo OCDE serve para destacar a diferença de sentido com que ela é utilizada nos dois diplomas.

Com efeito, o contexto na Convenção de Viena assume uma acepção mais restrita, limitando-se aos elementos textuais do tratado e de suas partes, enquanto no Modelo OCDE a expressão é utilizada em uma acepção mais ampla, determinada em função: (a) da intenção dos Estados contratantes, por ocasião da assinatura do acordo; e (b) do significado atribuído ao termo pela legislação interna do outro país (o que não está aplicando o tratado no caso concreto), por força do princípio da reciprocidade.¹⁶ Nesse sentido:

Respeita, pois, ao momento da subsunção ou aplicação do direito e não ao momento da sua interpretação.” XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 142.

¹⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Pluriributação internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 656.

¹⁶ Comentário ao parágrafo 2º do art. 3º do Modelo OCDE. Tradução in SILVEIRA, Rodrigo Maitto. Op. Cit. p. 125.

Texto original: However paragraph 2 specifies that this applies only if the context does not require an alternative interpretation. The context is determined in particular by the intention of the Contracting States when signing the Convention as well as the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State (an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based). The wording of the Article therefore allows the competent authorities some leeway. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 83/84.

É imperioso perceber que o termo “contexto” no artigo 3 (2) da Convenção-Modelo da OCDE não tem o mesmo sentido que aquele referido pelo artigo 31, parágrafos 1 e 2, da Convenção de Viena. No artigo 3 (2), a noção de contexto tem por foco uma abordagem subjetiva (intenção das partes), ao passo que, do modo como usado no artigo 31 da Convenção de Viena, o enfoque é efetivamente objetivo.¹⁷

Frise-se que essa ideia de amplitude do contexto no Modelo OCDE está explícita no comentário nº 12, ao parágrafo 2º, do art. 3º. Nesse aspecto, embora os comentários ao Modelo OCDE não tenham caráter vinculativo, nem possam ser enquadrados como contexto, para fins de interpretação dos Tratados, constituindo *soft law* no Direito Internacional Público, é inegável a sua relevância como um vetor interpretativo.

Inclusive, o Professor Heleno Taveira Torres entende que seria conveniente que os tratados contemplassem expressamente os comentários como instrumentos de interpretação autêntica, na medida em que, de modo geral, são elaborados por mútuo consentimento dos países integrantes da OCDE, e mesmo de outros, como o Brasil que participa como observador.¹⁸

O Professor Luis Eduardo Schoueri, a seu turno, entende que, apesar de os comentários não possuírem força vinculante, o fato de um Estado celebrar um tratado segundo o Modelo OCDE constitui um indício, a não ser que as circunstâncias indiquem o contrário, de que as partes tinham ciência do modelo e dos respectivos comentários, o que justificaria a sua observância, para fins interpretativos.¹⁹

Desse modo, possuindo o contexto uma acepção mais ampla, que permite perquirir a intenção das partes contratantes no momento da assinatura do tratado, bem como o significado de determinado conceito no direito interno das partes,

¹⁷ Ibid.

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit. p. 654.

¹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo apud SILVEIRA, Rodrigo Maitto. Op. Cit. p. 144.

entendemos que grande parte dos problemas interpretativos, se não se exaurem na análise do texto do tratado e de seus instrumentos, se exaurem na análise do contexto, incluindo até mesmo o contexto jurídico interno dos Estados nessa acepção.

Assim, o reenvio ao direito interno propriamente dito, entendido como a aplicação da legislação interna de uma das partes contratantes, se limitaria a um recurso demasiadamente restrito, representando o resíduo do resíduo, em consonância com o próprio objetivo dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Essa posição, por óbvio, demanda um esforço interpretativo maior na análise do contexto dos tratados, mas, por outro lado, evita que o recurso ao reenvio ao direito interno seja indevidamente utilizado por determinado Estado, com a finalidade de burlar ou restringir a aplicação do tratado no caso concreto, só se recorrendo a ele em casos extremos.²⁰

Finalmente, ao lado das regras gerais, o artigo 32 da Convenção de Viena²¹ traz como meios suplementares de interpretação os trabalhos preparatórios do tratado e as circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar a interpretação efetuada nos termos do art. 31, ou quando, com base nesse dispositivo, a interpretação não tenha alcançado o resultado esperado.

O que esse dispositivo faz é, em primeiro lugar, contemplar o método histórico de interpretação normativa, como bem observa Sérgio André Rocha:

²⁰ O contexto numa perspectiva abrangente deve significar qualquer coisa que normalmente poderia ser levada em consideração ou que qualquer pessoa possa utilizar ao interpretar um tratado. c.f. John F. Avery Jones et al. "The Interpretation of Tax Treaties With Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model — I", *British Tax Review* 14 (1984). p. 92/95 e 104/105 apud SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Op. Cit. p.126.

²¹ Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

Um dos elementos que pode ser utilizado na interpretação dos tratados internacionais é o elemento histórico [...].

Do elemento histórico de interpretação cuidou o artigo 32 da CVDT, ao enunciar que “pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado”.²²

Em segundo lugar, o dispositivo corrobora a utilização do contexto como vetor interpretativo, elencando outros instrumentos de análise, baseados no histórico do tratado, além dos já mencionados no artigo 31.

Apesar de a Convenção aparentemente ter situado o elemento histórico-interpretativo em um segundo plano, recomendando a sua aplicação subsidiária - apenas quando insuficiente a utilização dos elementos gramatical, sistemático e teleológico -, comungamos da posição manifestada por Sérgio André Rocha, ao destacar que nenhum método interpretativo deve ser hierarquizado, podendo o intérprete no exercício de sua atividade levar em consideração igualmente todos os métodos que contribuam para o alcance da solução interpretativa mais adequada às finalidades do tratado.²³

O artigo 33 da Convenção de Viena,²⁴ por sua vez, trata dos casos de tratados elaborados em mais de uma versão, com línguas diferentes. Nesses casos,

²² ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2008. p. 113.

²³ Ibid. p. 114/115.

²⁴ Artigo 33

Interpretação de Tratados Autenticados em Duas ou Mais Línguas

RDIET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 78-124, jan-jun, 2015

há um elemento complicador da interpretação, além da própria indeterminação da linguagem comum e das barreiras culturais entre os diferentes intérpretes, que corresponde às próprias diferenças entre as línguas.

91

Havendo divergência de interpretação por ocasião das divergências linguísticas, o dispositivo determina que não haverá prevalência entre uma língua em detrimento de outra, a menos que as partes estipulem o contrário, como será visto em alguns tratados no item 2.2.

2.1 Artigo 2º do modelo OCDE e o Brasil: alcance da expressão "taxes"

O artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE determina quais são os tributos abrangidos pelos tratados, nos seguintes termos da redação original:

Article 2 – Taxes Covered

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. *The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:*

a) *(in State A):*

1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado.

2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o prever ou as partes nisso concordarem.

3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.

4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos.

b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.²⁵

A redação do dispositivo é bem ampla e abarca todos os tributos sobre a renda ou sobre o capital (na tradução para a língua portuguesa) existentes, bem como aqueles de natureza idêntica ou similar que entrarem em vigor posteriormente à assinatura da Convenção e que venham a acrescer os atuais ou a substituí-los, conforme expressamente determina o parágrafo 4º do artigo 2º.

Logo de início é preciso pontuar o que bem frisou Sérgio André Rocha, com relação ao problema das divergências linguísticas entre os países, para fins de interpretação dos tratados internacionais informa que:

Apenas o pensamento utópico acerca da existência de uma cultura internacional uniforme pode levar à ideia de que há um sentido comum passível de ser atribuído aos textos dos tratados internacionais pelos intérpretes dos distintos Estados signatários.

²⁵ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 24.

Art. 2º - Tributos Abrangidos

1. Esta Convenção aplica-se aos tributos sobre o rendimento e sobre o capital exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua percepção.

2. São considerados tributos sobre o rendimento e sobre o capital os tributos incidentes sobre o rendimento total, sobre a totalidade do patrimônio ou sobre parcelas do rendimento ou do patrimônio, incluídos os tributos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os tributos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os tributos sobre as mais-valias.

3. Os tributos atuais a que esta Convenção se aplica são, nomeadamente:

a) (no Estado A):

b) (no Estado B):

4. A Convenção será também aplicável aos tributos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra, no fim de cada ano, as modificações introduzidas nas respectivas legislações fiscais. Tradução livre.

RDIET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 78-124, jan-jun, 2015

[...]

A possibilidade de atribuição de sentidos distintos aos termos contidos nos tratados internacionais torna-se tão maior quanto mais frequentes são as situações em que os órgãos do Poder Judiciário de cada Estado-Contratante são chamados a dirimir conflitos acerca da interpretação/aplicação da norma factícia.

Nesse contexto, a criação de uma linguagem internacional tributária, por exemplo, conforme sugerido por alguns especialistas, não se mostra um projeto de fácil realização, tendo em vista que a linguagem pode até ser internacional, porém o horizonte hermenêutico do intérprete será sempre a sua própria cultura.

Não se pode deixar de mencionar, ainda, a existência de um complicador que não pode ser ignorado: o fato de normalmente encontrarem-se os tratados internacionais vertidos em mais de uma língua.²⁶

Com efeito, o Modelo OCDE, cuja língua padrão é comumente o inglês, refere-se a "*taxes*" para se referir aos tributos incidentes sobre a renda e o capital, levando em consideração o contexto jurídico da maior parte dos países membros da OCDE.

Destaque-se que a OCDE permite aos Estados não membros a formulação de posições acerca do Modelo de Convenção, tendo criado dentro da mesma, em 1996, uma seção sob o título "*Non-Member countries positions on the OECD Model Tax Convention*".²⁷ O Brasil, nessa linha, segue o Modelo de Convenção da OCDE na elaboração de seus tratados²⁸, fazendo, inclusive, reservas quanto à aplicação de seus dispositivos na seção pertinente à posição dos países não membros, como fez aos parágrafos 1º e 2º do art. 2º:

²⁶ ROCHA, Sérgio André. Op. Cit. p. 105/106.

²⁷ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos Abrangidos pelos Tratados de Dupla Tributação. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 73-93.

²⁸ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 72.

Paragraph 1

[..]

2. Brazil reserves its position on that part of paragraph 1 which states that the Convention should apply to taxes of political subdivisions or local authorities, as well as on the final part of the paragraph which reads “irrespective of the manner in which they are levied”.

3. Since it has no tax on capital, Brazil reserves its right not to include any reference to such tax in paragraph 1.

[...]

Paragraph 2

6. Brazil wishes to use, in its Conventions, a definition of income tax that is in accordance with its constitutional legislation. Accordingly, it reserves the right not to include paragraph 2 in its conventions.²⁹

Não obstante, o Brasil não fez reservas quanto à aplicação desse dispositivo às demais espécies tributárias, limitando-se a reservar a sua posição em relação à aplicação dos tratados às subdivisões políticas do país ou autoridades locais; a não incluir qualquer referência a tributos sobre o capital, já que não possui nenhum tributo sobre o capital; e a utilizar a definição de imposto sobre a renda em conformidade com a sua Constituição, razão porque se reservou ao direito de não

²⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 451/452.

Parágrafo 1º.

[...]

2. O Brasil reserva sua posição quanto ao § 1º, que afirma ser o tratado aplicável a tributos devidos a subdivisões políticas ou autoridades locais, bem como em relação à parte final do parágrafo, onde se lê “independentemente da forma como foram lançados”.

3. Na medida em que não tem tributo sobre o capital, o Brasil reserva seu direito de não incluir qualquer referência a tal tributo no § 1º.

[...]

Parágrafo 2º.

6. O Brasil deseja utilizar, em seus tratados, definição de imposto sobre a renda em conformidade com a sua Constituição. Consequentemente, reserva o direito de não incluir o §2º em seus tratados.

Tradução livre.

incluir o parágrafo 2º do artigo 2º em seus tratados, nada dizendo, contudo, com relação ao parágrafo 4º.

A questão é que os acordos contra bitributação celebrados com base nesse modelo, ao fazerem referência à expressão "*taxes on income and on capital*", levam em consideração a tipologia do tributo sobre a renda e sobre o capital, não fazendo menção a outras espécies tributárias, como as contribuições.

Com base nisso, o Brasil, adotando a terminologia do Modelo OCDE, traduz a expressão "*taxes on income*" como "imposto federal sobre a renda"³⁰ ou "imposto sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e sobre atividades de menor importância".³¹

Nesse contexto, surge uma questão de crucial importância para o presente estudo: quando os tratados assinados pelo Brasil fazem referência a "imposto federal sobre a renda" ou somente "imposto sobre a renda", estão deixando claro que os mesmos só abrangem os impostos, excluindo diretamente as contribuições, ou estão se referindo à tributação incidente sobre a renda ou o capital e, portanto, a todas espécies tributárias que incidam sobre essas bases?

Primeiramente, a palavra "*tax*" na língua inglesa não necessariamente corresponde à espécie tributária dos impostos, mas aos tributos em geral, como é possível observar pela definição do *System of Nations Account (SNA)*,³² sistema de padrão internacional de contabilidade nacional da ONU, coordenado por um grupo de trabalho que compreende representantes de várias organizações internacionais, como a OCDE, a Divisão de Estatística das Nações Unidas, o Fundo Monetário Internacional, o Serviço de Estatística das Comunidades Europeias, o Banco Mundial e as comissões regionais das Nações Unidas.

³⁰ Vide Tratados com África do Sul, Chile, Israel, Japão, Portugal e Ucrânia, por exemplo.

³¹ Vide Tratados com Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Holanda, República Checa e Eslováquia e Suécia, por exemplo.

³² Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas.

O SNA, dentro do escopo para o qual foi criado, tem procurado identificar elementos comuns às ordens econômicas investigadas, de forma a permitir uma maior integração dos sistemas de estatística e de definição de políticas macroeconômicas pelos Estados, com relação à conceituação de renda.³³ Nesse sentido, como forma de delimitar o seu campo de atuação, o SNA faz inicialmente uma separação importante entre tributo e contribuições para a seguridade social, de modo que, segundo o sistema: "*taxes are compulsory, unrequited payments, in cash or in kind, made by institutional units to government units*".³⁴

No entendimento do SNA, tributos (*taxes*) são, portanto, pagamentos não sinalagmáticos, compulsórios, em dinheiro ou em espécie, realizados por entidades privadas para entidades governamentais. Entretanto, eles não consideram as contribuições - a cargo dos empregadores e dos empregados - para o sistema de seguridade social como espécies tributárias.³⁵

Daí porque o termo "*taxes*" não pode ser entendido como uma expressão que intencionalmente exclui a espécie tributária das contribuições, sobretudo, contribuições *sui generis*, como é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico no Brasil. Nesse sentido também entende Roberto Duque Estrada:

Ora, a expressão "imposto" adotada na versão em português dos tratados deve ser compreendida no sentido mais amplo de *tributo* — gênero do qual os impostos são espécies — eis que corresponde à tradução da expressão original em inglês (*tax*), de abrangência amplíssima, constante da versão em

³³ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Acórdão nº 1401001.037 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Sessão de 10 de setembro de 2013.

³⁴ UNITED NATIONS et al. **System of National Accounts 2008**. United Nations, Nova York, 2009. p. 222.

³⁵ O SNA "does not classify social security contributions under the heading of taxes" UNITED NATIONS et al. **System of National Accounts 2008**. United Nations, Nova York, 2009. p. 223.

língua inglesa que, aliás, prevalecerá em caso de divergência de interpretação.³⁶

97

Inclusive, os comentários ao Modelo OCDE, na parte que trata do parágrafo 2º do art. 2º, excluem expressamente as contribuições para a seguridade social, ou quaisquer outras que possuam uma conexão direta entre o seu pagamento e o recebimento de benefícios individuais, do conceito de "*taxes on income and on capital*". Veja-se:

3. This paragraph gives a definition of taxes on income and on capital. Such taxes comprise taxes on total income and on elements of income, on total capital and on elements of capital. They also include taxes on capital appreciation. Finally, the definition extend to taxes on the total amounts of wages or salaries paid by undertakings ("payroll taxes"; in Germany, "Lohnsummensteuer"; in France, "tax sur les salaries"). Social security charges, or any other charges paid where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received, shall not be regarded as "taxes on the total amount of wages".³⁷

O que esse comentário traduz é que a definição de tributos (*taxes*), para fins de aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação, abrange as

³⁶ ESTRADA, Roberto Duque. **A CSLL e os tratados contra a Dupla tributação**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-07/consultor-tributario-csll-tratados-dupla-tributacao> Acesso em 05.05.15.

³⁷ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 77.

3. Esse parágrafo dá uma definição de tributos sobre a renda e sobre o capital. Tais tributos compreendem aqueles que incidem sobre o total da renda e sobre um dos elementos da renda, bem como os que incidem sobre o total do capital e um dos elementos do capital. Compreendem também os tributos sobre a valorização do capital. Finalmente, essa definição se estende aos tributos incidentes sobre o montante das remunerações ou dos salários pagos pelas empresas ("payroll taxes"; na Alemanha, "Lohnsummensteuer"; na França, "tax sur les salaries"). Contribuições para a seguridade social, ou quaisquer outras contribuições pagas quando houver conexão direta entre pagamento e benefícios individuais a serem recebidos, não deverão ser considerados "tributos sobre o montante total das remunerações e salários". Tradução livre.

contribuições para a seguridade social pagas pelo empregador, porém, não abrange as contribuições para a seguridade social a cargo dos empregados, já que elas possuem uma relação direta entre o seu pagamento e o benefício individual a ser posteriormente recebido pelo empregado.

Embora se trate de um comentário que, como visto, não possui força vinculante, a importância desses esclarecimentos para fins interpretativos, acerca de quais tributos são abrangidos pelas disposições dos tratados, é inegável e, por si só, já demonstram que a expressão “*taxes*” não é excludente das espécies tributárias diversas dos impostos.

Como bem ressalta Gabriel Lacerda Troianelli:

Em primeiro lugar, ao esclarecer que a contribuição que corresponder a benefícios futuros (como, por exemplo, nossa contribuição sobre a folha de salários devida pelo empregado) não está abrangida pelo tratado indica, a *contrario sensu*, que as contribuições sobre o montante das remunerações e salários às quais não correspondam benefícios futuros a serem recebidos (como a nossa contribuição sobre a folha de salários e outras remunerações por serviços prestados devida pela empresa, que não tem como contrapartida futuros benefícios para a empresa e nem, necessariamente, para seus empregados, mas para os trabalhadores em geral) estão abrangidas pelo tratado. Em segundo, ao tratar de uma hipótese de não-aplicação do tratado quanto às contribuições para a seguridade social, há que se concluir, também a *contrario sensu*, que todas as outras contribuições para a seguridade social incidentes sobre a renda e o capital, ou algum de seus elementos, estão abrangidas pelo tratado.³⁸

³⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Aplicabilidade dos Tratados para evitar a Dupla Tributação às Contribuições”. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004. p. 129/130.

Por sua vez, os comentários ao parágrafo 3º do art. 2º deixam claro que a lista de tributos abrangidos, trazida pelo parágrafo 3º, não é exaustiva, servindo apenas para ilustrar o disposto nos parágrafos anteriores:

99

*6. This paragraph lists the taxes in force at the time of signature of the Convention. The list is not exhaustive. It serves to illustrate the preceding paragraphs of the Article. In principle, however, it will be a complete list of taxes imposed in each State at the time of signature and covered by the Convention.*³⁹

Outro ponto que reforça essa ideia, além da diferença linguística, é o parágrafo 4º do artigo 2º da Convenção-Modelo, ao determinar que ela “será também aplicável aos tributos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a crescer aos atuais ou a substituí-los”.

Ora, esse dispositivo, em face do qual o Brasil não fez nenhuma reserva, frise-se, permite que outras espécies tributárias com a mesma tipologia do imposto sobre a renda ou sobre o capital sejam abarcadas pelas disposições do tratado, desde que possuam natureza similar ou idêntica a desses últimos, lhes substituam ou acresçam o seu montante, e sejam instituídos posteriormente à assinatura da Convenção.

Esse dispositivo tem sido incluído reiteradamente nos tratados assinados pelo Brasil, a permitir, assim, a extensão da interpretação do conceito de “imposto sobre a renda” para alcançar outras espécies tributárias de natureza idêntica ou similar.

Um bom exemplo que confirma essa possibilidade de extensão é o Tratado firmado entre Brasil e Portugal, celebrado em 16 de maio de 2000 e promulgado pelo

³⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 78. Tradução livre: “Esse parágrafo lista os tributos em vigor no momento da assinatura da Convenção. A lista não é exaustiva. Ela serve para ilustrar os parágrafos anteriores do Artigo. A princípio, entretanto, será uma lista completa dos tributos incidentes em cada Estado no momento da assinatura e cobertos pela Convenção.”

Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, cujo art. 2º sobre os impostos visados, assim determina:

100

Impostos Visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o Imposto Federal sobre a Renda, (doravante denominado "imposto brasileiro");

[...]

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

Ocorre que, na mesma data em que foi assinado o referido tratado, os Estados celebraram um Protocolo, com a finalidade de trazer disposições adicionais ao texto da Convenção, cujo art. 1º esclarece:

Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a) Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), *está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*, criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

O próprio texto adicional do tratado reconhece, assim, a possibilidade de enquadramento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos tributos abrangidos pelas suas disposições, em razão da natureza similar a do imposto federal sobre a renda, mencionado no artigo 2º da Convenção, pouco importando a terminologia utilizada (que se referiu a "imposto").

E veja-se que a língua oficial em que versava o tratado era a língua portuguesa, de modo que aqui não se poderia sequer falar em uma inadequação da tradução de "*taxes*", como ocorre com outros tratados celebrados pelo Brasil. Mesmo

assim, os dois países entenderam que o parágrafo 4º do artigo 2º seria suficiente para embasar o enquadramento da CSLL nas disposições do tratado.

Sobre o tema, Agostinho Toffoli Tavoraro, interpretando os termos do Acordo entre Brasil e Portugal, como indicadores de uma possível extensão dos impostos visados às contribuições, afirma:

Destarte, temos em um tratado o reconhecimento de que no artigo sobre impostos visados existe praça para que se incluam também as contribuições, vez que tenham natureza idêntica ou similar ao imposto de renda.

Nem se diga que estamos face a uma exceção específica, pois tal como nesse caso se fez, outros países com os quais o Brasil celebrou TDT poderão, a nosso ver, lididamente invocar o tratamento dispensado a Portugal, escudando-se, outrossim, na cláusula de natureza idêntica ou semelhante.

No mesmo sentido, encontra-se a lição de Alberto Xavier, para quem as disposições dos protocolos firmados entre Brasil e Portugal e Brasil e Bélgica têm caráter meramente declaratório interpretativo, de modo a apenas esclarecer a redação do art. 2º e não ampliá-la:

Aliás, as disposições dos protocolos têm, via de regra, caráter interpretativo, exteriorizando o entendimento dos países contratantes sobre a aplicação das regras da convenção, e não o condão de modificar as disposições da própria convenção para ampliar ou restringir o seu conteúdo.

Nesse sentido é importante observar que as citadas convenções poderiam ter optado por incluir a CSL no art. 2º do tratado que trata dos impostos visados. Porém, apenas se referiram ao "imposto federal sobre a renda", termo genérico adotado pelo tratado o tributo (ou tributos) incidente (s) sobre a renda de competência federal, meramente esclarecendo no protocolo que o mesmo inclui (compreende) a CSL.⁴⁰

⁴⁰ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 126.

Dessa forma, o intérprete do tratado, ao analisar a aplicação do artigo 2º, deverá se basear no conceito tipológico do tributo, para averiguar se eventual tributo criado deriva da tipologia constitucional e infraconstitucional da renda. Nas palavras de Douglas Camarinha Gonzales:

Essa interpretação é marcante e de crucial importância para os tributos a serem criados, eis que assim divisam-se os tributos que serão albergados pelo Acordo de Bitributação e aqueles que não serão. Daí a importância da análise da data da assinatura dos Acordos, a análise de seu contexto e do histórico do Acordo.⁴¹

Assim, pode-se dizer que a interpretação dos tributos abrangidos por um tratado não deve se limitar à literalidade da terminologia empregada, mas também abarcar o contexto do tratado, seus instrumentos adicionais, o seu histórico e, inclusive, a intenção dos Estados contratantes, a fim de assegurar o pleno atendimento às suas finalidades.

Nesse contexto, consideramos perfeitamente adequado, à luz da finalidade dos tratados contra a bitributação da renda, que o art. 2º do Modelo OCDE seja interpretado de modo a alcançar todos os tributos incidentes sobre a renda ou capital, ou sobre um de seus elementos, e que possuam natureza idêntica ou similar aos demais abrangidos, sejam eles impostos ou contribuições, desde que observada a data da assinatura do tratado e a de sua instituição.⁴²

2.2 Alguns Tratados celebrados pelo Brasil e a solução trazida para os casos de divergência na interpretação

⁴¹ GONZALES, Diego Camarinha. **Interpretação e aplicação dos Tratados e Acordos para evitar a bitributação**. Revista Acadêmica de Direitos Fundamentais. Ano 2, nº 2, 2008. p. 141.

⁴² Corroborando esse entendimento, vide: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit. p. 131 e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Op. Cit. p. 73-93.

Ressalte-se que o Brasil possui, atualmente, trinta e um tratados em vigor,⁴³ sendo alguns deles autenticados em duas línguas; as oficiais de ambos os países contratantes, e outros em três línguas; as oficiais dos países contratantes mais uma versão em inglês. À exceção do Tratado Brasil-Portugal, que possui duas versões, ambas em português.

Nesse ponto, pela análise dos tratados que possuem uma terceira via em inglês, além das vias versadas no idioma oficial dos países contratantes, pode-se perceber que grande parte deles possui uma cláusula determinando que em caso de divergência de interpretação prevaleça o texto em inglês.

Assim, por exemplo, se o texto em português do tratado determina em seu artigo 2º que o mesmo será aplicado ao "imposto federal sobre a renda" e a "quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes", enquanto a versão em inglês se refere a "*federal income tax*" e a "*any identical or substantially similar taxes*"⁴⁴, a dúvida na interpretação se resolve em favor desta última versão.

Como visto que o termo "*taxes*" pode ser utilizado para designar tanto os impostos quanto as contribuições, de modo que, a depender do contexto em que for utilizado, pode traduzir tanto as espécies quanto o próprio gênero "tributo", nesses casos, o argumento de que "*any identical or substantially similar taxes*" se aplica perfeitamente às contribuições instituídas que possuírem a mesma natureza ou natureza similar aos impostos sobre a renda ou capital é ainda mais forte.

Isso porque, além da tipologia tributária, tem-se um problema de tradução linguística, que não ocorre, por exemplo, no Tratado do Brasil com Portugal, já que ambas as versões estão em língua portuguesa.

⁴³Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm> Acesso em 02.05.15.

⁴⁴ Tratado Brasil-China, assinado em 05.08.1991 e promulgado pelo Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993.

Via de regra, não há prevalência entre uma versão ou outra, a não ser que as partes estipulem o contrário, como determina o art. 33 da Convenção de Viena. E é justamente isso que ocorre nos Tratados com: Hungria, Finlândia, Itália, Dinamarca, Países Baixos, Coreia, Índia, Israel, Japão, República Tcheca e Eslovaca, Suécia, Turquia e, por fim, Alemanha, embora este esteja sem efeito desde 1º de janeiro de 2006, dentre um dos motivos especulados, pela instituição da Cide-royalties, questão que será abordada no item 4, adiante.

Para esses tratados, portanto, o conceito de "*any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes*", contido no parágrafo 4º do artigo 2º do Modelo OCDE e presente em todos os tratados mencionados, deve necessariamente ser entendido como quaisquer tributos idênticos ou substancialmente semelhantes que venham a ser instituídos após a assinatura dos acordos, independentemente da espécie tributária em que se enquadrem.

3. A CIDE-ROYALTIES: HISTÓRICO E NATUREZA

A Cide-royalties ou cide-tecnologia, convertida posteriormente na Cide-remessas, foi instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, para incidir sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de licenças de uso e outros contratos de transferência de tecnologia, como os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica, nos termos do art. 2º, §§ 1º e 2º da lei, em sua redação original⁴⁵, e à alíquota de 10%.⁴⁶

⁴⁵ Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Em paralelo, em 30.11.2000, foi publicada no D.O.U. a Medida Provisória (MP) nº 2.062-60⁴⁷ que, em seu art. 3º, § 1º, determinava a aplicação da alíquota de 25%, a título de imposto de renda retido na fonte, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties de qualquer natureza, cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º de janeiro de 2001.

Por seu turno, o §2º do art. 3º previa a redução dessa alíquota ao patamar de 15%, na hipótese de instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties de qualquer natureza. Acrescentava o § 3º que essa redução seria aplicada a partir do início da cobrança da contribuição interventiva.

Assim, enquanto não instituída a referida contribuição, a alíquota do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos a título de royalties seria mantida a 25%, sendo reduzida para 15% a partir da instituição da Cide-royalties.

Nesse cenário, foi instituída a Cide-royalties pela Lei nº 10.168/00 a alíquota de 10%, seguida da Medida Provisória nº 2.062-63, publicada em 23.03.2001, em reedição às Medidas Provisórias anteriores que fixaram diretamente a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties de qualquer natureza, em 15%,

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo.

⁴⁶ C.f. parágrafo 3º, na redação original da Lei nº 10.168/00: § 3º A alíquota da contribuição será de dez por cento.

⁴⁷ As Medidas Provisórias 2.062-61 e 2.062-62, respectivamente, de dezembro de 2000 e janeiro de 2001, reproduziram na íntegra o art. 3º, §§ 1º e 2º da MP 2.062-60.

sem qualquer alusão explícita a um prévio aumento para 25%, como constava na redação anterior da Medida Provisória nº 2.062-60.

Frise-se que essa Medida Provisória nº 2.062-63 foi reeditada diversas vezes com essa mesma redação até a Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, sua última reedição, que permanece em vigor até hoje, já que não ocorreu a sua revogação expressa por outra MP e nem houve deliberação definitiva sobre o seu texto pelo Congresso Nacional, nos termos da EC nº 32/01.⁴⁸ Ademais, observe-se que a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, de acordo com essa MP, é mais ampla do que a base de cálculo da Cide-royalties trazida pela Lei nº 10.168/00, eis que abrange também serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como os royalties de qualquer natureza.

Aproveitando o ensejo, o Governo Federal houve por bem alargar também a base de incidência da Cide-royalties, para incluir os contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como o pagamento de royalties a qualquer título, mesmo que não envolvam transferência de tecnologia, nos termos da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que alterou os dispositivos da Lei nº 10.168/00.⁴⁹

⁴⁸ Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

⁴⁹ Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

.....
§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

Ou seja, a contribuição que inicialmente tinha incidência limitada aos negócios que envolvessem um conteúdo tecnológico e pelos quais ocorresse a transferência de tecnologia, passou a abranger também serviços técnicos e de assistência administrativa, além de royalties a qualquer título, sem menção à necessidade de serem oriundos de contratos de conteúdo tecnológico.

Inclusive, é importante ressaltar que as remunerações pela licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador só são tributadas pela Cide-royalties ou Cide-tecnologia, caso envolvam a transferência de tecnologia, conforme disposição expressa do § 1º-A, do art. 2º, incluído posteriormente na Lei nº 10.168/00 pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007,⁵⁰ confirmando, assim, que o conteúdo tecnológico sempre foi um pressuposto para a incidência da contribuição interventiva.

Não obstante, a Lei nº 10.332/01 estendeu a incidência da Cide-royalties a serviços técnicos e de assistência administrativa e aos royalties de qualquer natureza, sem qualquer ressalva, levando a Receita Federal a exigir a referida contribuição, mesmo que o serviço não tenha conexão com um contrato de conteúdo tecnológico.⁵¹ Nesse ponto, é necessário esclarecer que nem todo serviço técnico

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador." (NR)

Art. 7º A Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 2º-A:

"Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes."

⁵⁰ Art. 2º. § 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

⁵¹ A título de exemplo, vide Solução COSIT RFB nº 97, de 3 de abril de 2014: "EMENTA: PAGAMENTO A MANDATÁRIO NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES, OU PRESTAÇÃO DE CONSULTORIA. INCIDÊNCIA. Estão sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, a partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de serviços de assistência administrativa e semelhantes, e consultoria administrativa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º10.168, de 2000, e alterações posteriores, art. 2.º e §§ 1.º e 2.º; Decreto n.º 4.195, de 2002, art. 10; IN RFB n.º 1.455, de 2014, art. 17, II, "a"."

possui conteúdo tecnológico, assim como nem todos os royalties designam direitos de natureza tecnológica, como é o caso do pagamento de royalties por direitos autorais.

108

Esse alargamento da base de cálculo da Cide se deve ao fato de os serviços técnicos e de assistência administrativa que não envolvam conteúdo tecnológico estarem, por previsão expressa dos comentários 11.1 e 11.2 do art. 12 da Convenção-Modelo da OCDE,⁵² enquadrados no art. 7º dos Tratados, de acordo com o qual: *“os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.”*^{53 54}

Já os pagamentos a título de royalties estão enquadrados no próprio art. 12 da Convenção-Modelo da OCDE, que, embora determine a sua tributação somente no Estado da Residência, tem sido modificado nos tratados assinados pelo Brasil, em comum acordo entre os países contratantes, a fim de permitir a tributação também

⁵²“11.1. No contrato de know how, uma das partes acorda transmitir à outra uma parte de seus conhecimentos especializados, não revelados ao público, de maneira que esta última possa utilizá-los por sua conta. Reconhece-se que o cedente não está obrigado a intervir no uso que o cessionário fará das fórmulas cedidas, bem como não se obriga a garantir o respectivo resultado.

11.2. Este contrato difere, portanto, dos contratos de prestação de serviços, nos quais uma das partes se compromete a utilizar as capacidades técnicas inerentes à sua atividade na execução de trabalhos para a outra parte. Os pagamentos efetuados em virtude desses contratos são regulados geralmente pelo artigo 7. Tradução livre.

Versão original: “11.1 In the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognised that the grantor is not required to play any part himself in the application of the formulas granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof.

11.2 This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Payments made under the latter contracts generally fall under Article 7.” OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 231.

⁵³ Tradução livre. Versão original: “Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.” OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014. p. 28.

⁵⁴ Para um aprofundamento sobre o tema, vide: XAVIER, Alberto. **O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais - Análise de um Caso de Equívocada Interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados**”. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 49. Editora Dialética. São Paulo: out/1999.

pelo Estado da Fonte, desde que limitada a um percentual, em regra, de 15% (com exceção do Japão, cuja limitação é de 10%).

Dessa forma, com a finalidade de garantir a arrecadação federal no patamar dos 25% que originalmente incidiam sobre as remessas de pagamentos ao exterior, a título de imposto de renda retido na fonte, a União instituiu a malsinada Cide-royalties, à alíquota de 10%, bem como alargou a sua base de cálculo para além dos negócios de conteúdo exclusivamente tecnológico, de modo a fazê-la incidir curiosamente sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda retido na fonte.

Coincidentemente, reduziu a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre esses pagamentos, ao patamar de 15%, parecendo, assim, cumprir fielmente as disposições constantes nos tratados contra bitributação celebrados com outros países.

No entanto, na verdade, o que fez a União foi simplesmente substituir os 10% do imposto de renda retido na fonte pelos 10% incidentes a título de Cide-royalties, através de sucessivas manobras legislativas, que redundaram: (I) na criação de uma contribuição que, ao invés de incentivar o desenvolvimento tecnológico, como determina o art. 1º de sua lei instituidora, onera a aquisição de tecnologia; (II) no alargamento da sua base de cálculo, para fins de coincidir com a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, extrapolando o conteúdo puramente tecnológico dos negócios sobre os quais deveria incidir; (III) na violação aos tratados internacionais contra a dupla tributação assinados pelo Brasil, ante a natureza similar da Cide-royalties ao imposto de renda; e (IV) no descumprimento do dever de boa-fé na execução dos tratados assinados anteriormente à instituição da contribuição.

Nesse ponto, a despeito da Cide-royalties ser questionável do ponto de vista constitucional, pretendemos no presente estudo analisar os aspectos puramente infraconstitucionais da questão, relativos à aplicabilidade dos tratados contra a bitributação da renda e à sua execução.

Assim, devidamente apresentado o histórico que delineou o perfil atual da contribuição interventiva, passa-se ao exame de sua natureza, identificando os pontos de encontro com o imposto federal.

Com efeito, o art. 149⁵⁵ da Constituição Federal permite a instituição pela União de contribuições de intervenção no domínio econômico, como instrumento de atuação do Estado na economia, cujos princípios regedores encontram-se no art. 170⁵⁶, complementados pelos arts. 173 e 174⁵⁷ da Constituição.

A instituição de "Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro", nos termos da Lei nº 10.168/00, a princípio, se enquadraria na forma de intervenção prevista pelo art. 174 da Constituição, que menciona a fiscalização, o incentivo e o planejamento, tanto no setor público quanto no privado.

Entretanto, para se afirmar que a contribuição interventiva tem a finalidade de incentivar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, ela deveria incidir justamente

⁵⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁵⁶ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

⁵⁷ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

sobre o detentor da tecnologia, no caso da Cide-royalties, o residente no exterior, não só pela coerência entre a finalidade e a parte onerada, como pelo próprio Princípio da Capacidade Contributiva, eis que, o recebimento dos pagamentos é que constitui o signo presuntivo de riqueza que exterioriza a possibilidade de contribuir com o estímulo ao desenvolvimento tecnológico.

Não obstante, o art. 2º da Lei nº 10.168/00 determina que os sujeitos passivos da Cide-royalties são as pessoas jurídicas que celebrarem, com residentes ou domiciliados no exterior, contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e administrativos, cessão de licença de uso de marcas e exploração de patentes e as que pagarem royalties a qualquer título a beneficiários ou residentes domiciliados no exterior.

Vê-se, assim, que o referido dispositivo instituiu uma hipótese de responsabilidade tributária, por substituição, às pessoas jurídicas que efetuam os pagamentos, nos termos do art. 121, II do Código tributário Nacional,⁵⁸ pois, o contribuinte da Cide-royalties é, na verdade, o titular dos recebimentos a título de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e administrativos, cessão de licença de uso de marcas e exploração de patentes e as que pagarem royalties a qualquer título.

Essa é, pois, a única forma de se reputar válida a cobrança, do contrário, a finalidade constitucional que a sustenta estaria em dissonância com o sujeito passivo da obrigação, a desnaturar a própria natureza da contribuição. Nesse sentido, precisa é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho e André Mendes Moreira:

⁵⁸ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

[...]

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Uma análise mais detalhada da questão permite ainda inferir-se que o tributo em tela *é um adicional de imposto sobre a renda de residente no exterior, ficando o remetente no Brasil como substituto tributário*. Caso contrário o imposto seria outro, sobre remessas de royalties. A base de cálculo da exação (valores pagos, creditados, entregues, empregados e remetidos a título de remuneração) já denota tal característica. Ademais, a redução para quinze por cento da alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, operada a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168/00, conforme previsto na MP nº 2.062-60 e nas demais que a seguiram (e estendida aos royalties e serviços de assistência administrativa e semelhantes pela Lei nº 10.332/01), deixa claro que a contribuição veio complementar a redução da alíquota do IRRF sobre as referidas remunerações, incidindo no mesmo montante (10%) em que se efetivou a redução.⁵⁹

Dessa forma, verifica-se que há verdadeira identidade entre o sujeito passivo da Cide-royalties e o do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados a residente no exterior, nas hipóteses previstas pela Lei nº 10.168/00, a afastar um dos principais argumentos para se refutar a ideia de similaridade entre as duas exações.⁶⁰

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro e MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 89. Editora Dialética. São Paulo: fev/2003. p. 71/84.

⁶⁰ “Assim sendo, não há identidade de contribuintes no imposto de renda incidente na fonte sobre o pagamento de royalties ao exterior e na Cide sobre os royalties. Enquanto no caso do imposto de renda na fonte o contribuinte do imposto é o beneficiário dos rendimentos no exterior, no caso da Cide o contribuinte do tributo é a pessoa jurídica brasileira que efetua os pagamentos dos royalties”. BIANCO, João Francisco. **A Cide sobre Royalties e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

Inclusive, ressalte-se que a própria Lei nº 10.168/00 em momento algum se refere a "contribuinte", mas tão somente menciona que a contribuição é "*devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos [...] e "passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto"*, confirmando tratar-se de hipótese de responsabilidade por substituição.

Quanto à base de cálculo da Cide-royalties, como já mencionado, o alargamento promovido pela Lei nº 10.332/01 fez com que a base de cálculo da contribuição, que antes se limitava ao aspecto puramente tecnológico das remunerações remetidas ao exterior, passasse a abarcar os serviços técnicos e de assistência administrativa, além de royalties de qualquer natureza, de modo que acabou se igualando à base de cálculo do imposto de renda retido na fonte incidente sobre essas remessas.

Paralelamente, a União fixou a alíquota da Cide-royalties em 10% e reduziu a alíquota do imposto de renda para 15%, em uma tentativa de aparentar cumprir os acordos contra dupla tributação já firmados. Essa manobra redundou, na prática, na instituição de um verdadeiro adicional ao imposto de renda, cuja arrecadação se destina ao desenvolvimento tecnológico. Destacando bem esse fato, confira-se a lição de Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi:

A Lei nº 10.168, de 2000, alterada pela Lei 10.332, de 2001, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, com alíquota de 10%, incidente no pagamento ou crédito para residentes no exterior a título de remuneração pelo uso de marcas e patentes e por diversos tipos de serviços prestados, nada mais sendo do que imposto de renda na fonte camuflado.⁶¹

⁶¹ HIGUCHI, Hiromi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 39ª Ed. São Paulo: IR Publicações, 2014. 598.

Portanto, pode-se afirmar que a Cide-royalties e o imposto de renda retido na fonte possuem os mesmos sujeitos passivos, as mesmas bases de cálculo e os mesmos fatos geradores, já que o conteúdo tecnológico não é mais pressuposto para o aspecto material de incidência e que o mesmo não guarda qualquer grau de referibilidade com o grupo econômico afetado.

Ademais, é preciso frisar que a Medida Provisória nº 2.062-60 relacionava expressamente a redução na alíquota do imposto de renda retido na fonte à instituição da Cide-royalties, fato que foi posteriormente alterado quando da sua reedição pela Medida Provisória nº 2.062-63, a fim de tornar a conexão menos explícita, sendo, desse modo, inegável a existência de uma relação direta entre as duas exações.

A única diferença de fato existente entre elas equivale a um momento posterior à definição da tipologia do tributo para fins de aplicação dos tratados contra a bitributação da renda, qual seja, a finalidade da destinação dos recursos arrecadados.

Nesse ponto, fica claro que a Cide-royalties foi instituída pela União com dois nítidos propósitos: (I) evitar que os recursos arrecadados com a contribuição interventiva fossem repassados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios, nos moldes do que ocorre com o imposto de renda, por determinação expressa do art. 159, I da Constituição;⁶² e (II) esquivar-se das regras dos tratados contra dupla tributação firmados pelo Brasil.

Quanto a este último propósito, confira-se a perspicaz lição de Marciano Seabra Godoi:

Há um exemplo que ilustra de uma forma extremamente didática esse uso manipulador e distorcido que o legislador ordinário vem fazendo da figura

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro e MOREIRA, André Mendes. p. 71/84.

da contribuição de intervenção no domínio econômico (cide). Trata-se da legislação (Leis 10.168/2000 e 10.336/2001) que criou a chamada "cideroyalties", que posteriormente converteu-se na "cide-remessas". Na verdade, o legislador ordinário criou essa mal apelidada "contribuição" para eludir as regras dos tratados de bitributação firmados pelo Brasil que limitam a uma alíquota máxima de 15% a incidência do imposto de renda na fonte sobre royalties remetidos a um residente do outro país signatário do tratado.

[...]

Instituindo a cobrança da cide sobre tais remessas, o governo federal buscou garantir uma receita tributária mesmo que o Poder Judiciário, aplicando o art.7.º dos tratados de bitributação, venha a impedir a ilegal cobrança do imposto de renda na fonte sobre remessas relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente de país com o qual o Brasil mantém convenção contra a dupla tributação da renda.⁶³

No mesmo sentido, Gabriel Lacerda Troianelli:

Quanto à contribuição de intervenção no domínio econômico, também denominada Cide, responsável pela desagradável rima "a Cide incide", a criatividade do legislador tem sido tanta que se chegou ao cúmulo de instituir contribuição com a clara intenção de "contornar" a aplicação dos tratados internacionais [...].⁶⁴

Dessa forma, diante do contexto apresentado e da natureza da Cideroyalties, que guarda substancial semelhança com o imposto de renda sobre as remessas ao exterior de pagamentos a título de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e administrativos, cessão de licença de uso de marcas, exploração de patentes e de royalties a qualquer título, revela-se perfeitamente

⁶³ GODOI, Marciano Seabra. **Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional**. Revista de Direito Tributário da APET, n.º 15, São Paulo:2007, p.81/100.

⁶⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit. p. 133.

possível a aplicação das disposições dos tratados contra a bitributação a essas espécies tributárias, desde que a sua instituição tenha ocorrido após a assinatura dos respectivos acordos.

116

Tal conclusão resulta da interpretação conjunta do parágrafo 4º do art. 2º da Convenção-Modelo da OCDE com o contexto jurídico interno brasileiro, mediante a conjugação dos métodos interpretativos expostos no item 2, que permitem inferir a verdadeira intenção do Brasil de burlar o espírito dos tratados contra a bitributação, mediante a manipulação da sua legislação interna.

4. A BOA-FÉ NA EXECUÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO E O *TREATY DODGING*

Em adição aos argumentos expendidos ao longo do presente artigo, é preciso pontuar o efeito significativo que as sucessivas alterações legislativas que culminaram com a instituição da Cide-royalties e o alargamento da sua base de cálculo, em contrapartida da redução da alíquota do imposto de renda, possuem para fins de descaracterização da boa-fé no cumprimento das disposições dos tratados que foram assinados pelo Brasil antes da instituição da referida contribuição interventiva.

Nesse ponto, o dever de boa-fé ou princípio da boa-fé⁶⁵ está intrinsecamente vinculado à interpretação dos tratados internacionais e previsto no próprio art. 31 da Convenção de Viena, que expressamente menciona a boa-fé como um vetor interpretativo dos acordos firmados.

De fato, a boa-fé é um conceito amplo que vai muito além do princípio do *pacta sunt servanda*, podendo ser dividido, como critério hermenêutico, em dois

⁶⁵ Como se refere Sergio André Rocha in **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin. 2013. p. 76/77.

aspectos: um objetivo e um subjetivo, como separa Elisabeth Zoller, em estudo específico sobre o instituto no Direito Internacional Público.⁶⁶

Sob o prisma subjetivo, a autora pontua que a boa-fé determinaria a busca pela intenção das partes contratantes, que só estariam obrigadas nos limites do seu consentimento. Sob o prisma objetivo, a boa-fé demandaria uma interpretação razoável do tratado, adaptando-se a interpretação das suas disposições com o passar do tempo.

Sérgio André Rocha resume o princípio da boa-fé como determinante aos Estados que, na construção do sentido do texto dos tratados, não poderiam buscar eximir-se do cumprimento das obrigações assumidas e nem atribuir à outra parte obrigações que não foram pactuadas.⁶⁷

É justamente nesse contexto que se insere a figura do *treaty dodging* ou *treaty circumvention*,⁶⁸⁶⁹ entendida como uma forma de um Estado contratante driblar as disposições dos tratados, através da manipulação da sua legislação doméstica, cuja aplicação ele mesmo requer perante as suas Cortes internas. Na lição de Klaus Vogel:

It should be noted that states, too, can circumvent tax treaties. They can do so by drafting laws that according to their language try to avoid certain treaty situations, though in substance the treaty situation is present, because they want to avoid certain consequences which they may consider undesirable.

Or, conversely, they may draft laws that artificially create treaty situations which the law-making state considers desirable. By such legislation the material content of a treaty, though not its language, may be infringed. The

⁶⁶ ZOLLER, Elisabeth apud ROCHA, Sérgio André. Ibid.

⁶⁷ Ibid.

KLAUS, Vogel. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986). p. 83/85. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>. Acesso em 05.05.15.

⁶⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. Op. Cit.

*legal consequences of such "treaty circumvention" by states cannot be basically different from those of tax avoidance by taxpayers.*⁷⁰

118

Nesse aspecto, difere-se do *treaty override*, pois não representa uma violação direta ao texto do tratado, mas ao seu conteúdo material, desrespeitando, assim, o espírito do acordo e a boa-fé das partes. É a típica forma de legislação abusiva, editada por um dos Estados contratantes, que infringe a finalidade dos tratados contra a bitributação, embora não contrarie o seu texto expressamente.

Como destaca Igor Mauler Santiago, ao tratar da interpretação dinâmica das convenções tributárias:

A primazia dada, para efeito de aplicação do art. 23 do Modelo/IRC, à qualificação feita, com base em suas próprias leis, pelo Estado da Fonte, põe em situação de fragilidade o Estado da residência, na hipótese, com vistas a aumentar às expensas deste a sua arrecadação, decidir alargar as definições internas das categorias convencionais que pode tributar (com ou sem exclusividade), destruindo o equilíbrio estabelecido no momento da negociação do tratado. A esta conduta, que não se confunde com o *treaty override* (já que não se trata de contrariar o texto do tratado, mas apenas de manipular as leis cuja aplicação ele mesmo requer) tem se dado o nome de *treaty dodging* ou *treaty circumvention*.

O instituto, embora impreciso em seus contornos, que dependem da definição do patamar a partir do qual uma modificação legislativa passa a ser definível como abusiva, funciona como um freio à interpretação ambulatória das convenções tributárias.⁷¹

É possível aqui traçar um paralelo entre esse abuso na estruturação da legislação interna pelo Estado com a desconsideração de condutas elisivas dos contribuintes, na medida em que, se não é lícita a prática de adoção de

⁷⁰ KLAUS, Vogel. Op. Cit. p. 84/84.

⁷¹ SANTIAGO, Igor Mauler. Op. Cit.

planejamentos tributários abusivos, com o único fim de afastar ou reduzir a obrigação tributária, de igual forma, não é lícito ao Estado contratante manipular a sua legislação interna para se furtar ao cumprimento do conteúdo material dos tratados que assinou.

O planejamento abusivo deve ser coibido tanto se praticado pelos contribuintes quanto se praticado pelos Estados contratantes a nível internacional.

Nesse contexto, as sucessivas manobras legislativas que resultaram na instituição da Cide-royalties representam um exemplo típico de *treaty dodging*, pois a tentativa de retirá-las do âmbito de aplicação dos tratados firmados com o Brasil anteriormente à sua instituição fere diretamente o conteúdo desses acordos, posto que, na prática, implica na dupla tributação das remessas de pagamentos ao exterior.

E mais, altera as circunstâncias vigentes no momento da celebração dos tratados, sem a anuência prévia das partes contratantes, impondo-lhes, assim, um ônus que não foi previamente deliberado, em clara afronta ao princípio da boa-fé.

Diante disso, como bem destaca Igor Mauler Santiago, seria o caso de uma solução negociada entre as partes contratantes ou, no limite, a denúncia do tratado.⁷² Inclusive, especula-se que a Alemanha teria denunciado o Tratado com o Brasil, dentre outras razões, pela instituição da Cide-royalties, que não estaria contemplada pelo acordo entre os dois países.⁷³

Portanto, além do exposto nos itens 2 e 3, a boa-fé, como elemento integrante da atividade interpretativa, demanda que, para os tratados assinados antes da instituição da Cide-royalties (29.12.2000) – que representam a maioria, diga-se –,⁷⁴ seja reconhecida a abrangência dessas contribuições ao lado do imposto sobre a renda.

⁷² Ibid.

⁷³ Disponível em: http://www.ibdt.com.br/2005/integra_11082005.htm. Acesso em 05.05.15.

⁷⁴ Acordos com: Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, República Tcheca e Suécia.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

120

Como visto, a finalidade precípua dos tratados internacionais celebrados de acordo com o Modelo OCDE, e interpretados à luz das regras da Convenção de Viena, é evitar a dupla tributação da renda e do capital, através de mecanismos acordados entre as partes.

O acordo representa, assim, a aceitação dos Estados em abdicar de parte de seu poder de tributar, em prol da harmonização da legislação tributária a nível internacional.

Nesse ponto, viu-se que, apesar de o Brasil não ser parte integrante da OCDE, segue o seu Modelo de Convenção para elaboração de tratados, declarando expressamente as suas posições em seção própria destinada aos países não membros.

Embora se entenda que resumir a questão posta no presente estudo à mera necessidade de cumprimento das regras dos tratados é de certa forma simplificar a discussão, visto que o conflito entre a tributação no Estado da Fonte e no Estado da Residência envolve questões que ultrapassam os argumentos jurídicos, é necessário reconhecer que, uma vez aceitos e deliberados os termos de um tratado, com base no Modelo OCDE, não pode uma das partes empreender manobras legislativas posteriores que afetem o seu fiel cumprimento.

E é esse exatamente o caso das Cide-royalties, que foram instituídas pelo Brasil com o claro intuito de fazer frente à perda arrecadatária do imposto de renda, por ocasião dos tratados contra a bitributação firmados pelo país.

Assim, após uma breve exposição acerca dos métodos que devem orientar a interpretação dos tratados, incluindo o que se pode entender como contexto, bem como da redação do art. 2º da Convenção-Modelo da OCDE e da história e natureza das Cide-royalties, é possível concluir que:

1) Não há um método interpretativo apriorístico para interpretação dos tratados internacionais contra a bitributação, devendo esta atividade constituir um fruto da conjugação de vários métodos;

2) O contexto que serve de vetor interpretativo dos tratados possui uma ampla acepção, abarcando, além do texto e dos instrumentos do próprio acordo, a intenção das partes e, no caso, o próprio contexto jurídico interno brasileiro que culminou com a instituição da Cide-royalties e que auxilia na correta delimitação de sua natureza;

3) A natureza da Cide-royalties guarda substancial similaridade com a natureza do imposto de renda, visto que ambos possuem o mesmo fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo, atraindo, assim, a incidência do parágrafo 4º do art. 2º da Convenção-Modelo da OCDE, respeitada, nesse ponto, a data da assinatura dos tratados celebrados pelo Brasil;

4) Por fim, a boa-fé no cumprimento dos tratados coíbe as práticas legislativas abusivas por parte de um Estado contratante, que impõem obrigações não acordadas a outro Estado, corroborando a necessidade de reconhecimento da aplicação dos tratados celebrados pelo Brasil antes de 29.12.2000 às Cide-royalties.

6 REFERÊNCIAS

BIANCO, João Francisco. **A Cide sobre Royalties e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário.** Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 89. Editora Dialética. São Paulo: fev/2003. p. 71/84.

ESTRADA, Roberto Duque. **A CSLL e os tratados contra a Dupla tributação**. Artigo extraído do site Consultor Jurídico. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-07/consultor-tributario-csll-tratados-dupla-tributacao>. Acesso em 05.05.15.

GODOI, Marciano Seabra. **Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional**. Revista de Direito Tributário da APET, n.º 15, São Paulo:2007, p.81/100.

GONZALES, Diego Camarinha. **Interpretação e aplicação dos Tratados e Acordos para evitar a bitributação**. Revista Acadêmica de Direitos Fundamentais. Ano 2, nº 2, 2008.

HIGUCHI, Hiromi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 39ª Ed. São Paulo: IR Publicações, 2014.

KLAUS, Vogel. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986). Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>. Acesso em 05.05.15.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. **A Bitributação Internacional e as Contribuições Sociais Incidentes Sobre o Comércio Exterior Brasileiro**. Revista CEJ, Brasília, Ano XII, nº 40, jan/mar, 2008. p. 59-67.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**, 2014.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2008.

_____. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional - Estudo em homenagem ao Min. José Delgado**. Temas de Direito Público - Aspectos Constitucionais, Administrativos e Tributários. CARVALHO, Cristiano e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). Curitiba: Juruá, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto. In **Aplicação dos Tratados Internacionais Contra a Bitributação – Qualificação de Partnership Joint Ventures**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Impostos Abrangidos pelos Tratados de Dupla Tributação**. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 73-93.

TOLEDO, Gustavo Alves. **Contribuição Incidente Sobre 'Royalties' Lei Federal 10.168, de 29.12.2000, e Medida Provisória 2.062-63/2001. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. Marco Aurélio Greco (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001.p. 297/274.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Aplicabilidade dos Tratados para evitar a Dupla Tributação às Contribuições. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário.** Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.