

Pagamentos de Royalties e Assistência Técnica nos Acordos Internacionais de Dupla Tributação

Denis Borges Barbosa (1982)

<u>A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL</u>	<u>2</u>
<u>a) Normas de delimitação</u>	<u>2</u>
<u>b) Normas de repartição</u>	<u>2</u>
<u>c) Norma de atenuação</u>	<u>2</u>
<u>d) Renúncia à incidência</u>	<u>2</u>
<u>e) Imputação</u>	<u>3</u>
<u>f) Créditos</u>	<u>3</u>
<u>g) Imputação indireta</u>	<u>4</u>
<u><i>A participação brasileira no acordo de dupla tributação</i></u>	<u>4</u>
<u><i>Aplicação. Interpretação</i></u>	<u>7</u>
<u><i>A tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia no modelo da OECD</i></u>	<u>9</u>
<u>I - Observações genéricas</u>	<u>9</u>
<u>Casos de interesse específico</u>	<u>11</u>

A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL*

O interesse de tributar encontra certos limites objetivos: em primeiro lugar, o fato econômico. Não se pode tributar quando inexiste uma situação de que decorra disponibilidade de recursos, a serem repartidos com o Erário, ou quando a repartição imposta em eliminação da fonte de pagamento - matar a galinha dos ovos de ouro nunca foi política razoável.

Há também limites de ordem política: um Estado arrecada em resultado de seu próprio poder institucional, que se exerce dentro dos limites territoriais sobre os quais existe a soberania. E, por fim, limites práticos: se é impossível ou demasiadamente oneroso impor uma capacidade tributante, não adianta cobrar o tributo.

Destes limites, e dos propósitos extrafiscais do Estado, resultam as auto-restrições da ordem jurídica. O Brasil não pode cobrar imposto territorial sobre glebas em Angola, já por não dispor de meios institucionais para exercer a cobrança, já por não haver o mínimo de função econômica pertinente, já por ser absurdamente caro e difícil manter uma administração fiscal para tal fim; e tudo isto se expressa em Direito pela falta de elemento de conexão entre o fato gerados (disponibilidade de capital imobiliário) e o poder tributante.

a) Normas de delimitação

Assim, cada Estado se autolimita no seu poder de tributar, estatuidando quais os fatos geradores pertinentes: a disponibilidade de capital imobiliário sito no Brasil, no território urbano do município tributante, por exemplo. São estas as que Alberto Xavier chama de normas de delimitação.

b) Normas de repartição

Pode acontecer, e acontece com freqüência, que dois Estados considerem o mesmo fato gerador como tributável, segundo suas normas de delimitação. Assim, o fato gerador “disponibilidade de lucros no Brasil” pode ser tributável tanto no território brasileiro, quanto pelo Estado de residência do beneficiário da renda.. Para que não surja uma situação desmesuradamente onerosa para o beneficiário um dos Estados, ou ambos, se autolimita em sua potencialidade tributante, e mantém normas de renúncia à incidência: o país de residência se exime de tributar, como, no Brasil, no tocante, aos rendimentos das pessoas jurídicas de fontes no Exterior (RIR/80, art. 268).

Neste caso, ainda no dizer de Alberto Xavier, se tem uma norma de repartição de competência tributária. Tal concorre seja por iniciativa de um dos Estados, seja por força de um tratado: o nascimento dos acordos de dupla tributação resultou da necessidade de repartir convenientemente o exercício desta atividade estatal.

c) Norma de atenuação

Por último, concebe-se que os Estados, sem renunciar a seu poder tributante, estruturam suas normas de incidência e alíquotas de forma a que o efeito do imposto estrangeiro seja levado em conta, evitando o agravamento exagerado da imposição. Alberto Xavier denomina as regras que visam tal efeito “normas de atenuação”.

d) Renúncia à incidência

Quando um Estado renuncia à incidência, deixando que o fato gerador só seja tributável no outro país, ele pode fazê-lo, seja condicionalmente (por exemplo: no acordo da Alemanha a renúncia só se exerce, se a fonte pagadora do lucros desempenha mais de 90% de seu exercício empresarial em funções produtivas ativas e diretas) ou

incondicionalmente. Neste último caso, a renúncia pode ainda ser absoluta, ou então só para certos efeitos; por exemplo: o rendimento, apenas tributável no outro país, é levado em conta para o estabelecimento da alíquota progressiva.

Quando isto ocorre, a renda, provinda do estrangeiro e só ali tributável, é somada à renda nacional para se apurar qual a alíquota aplicável, mas a alíquota acrescida só recai sobre a renda nacional. Assim, supondo-se que 100 seja a renda do exterior e 200 a nacional, e que o imposto seja de 10% até o total de 220 e 15% quando excede tal montante, a alíquota efetiva será 15%, mas sobre 200, ou, em números absolutos, 30. Sem a renda do exterior o imposto devido seria 20; se não se desse a renúncia, de outro lado, o imposto devido seria de 45%.

e) Imputação

Se, ao invés de renunciar à incidência, o Estado opta por atenuá-la, ele pode ou excluir o imposto já pago da base de cálculo, ou reduzir a alíquota automaticamente para um nível diversos do aplicável às receitas de origem interna, ou ainda criar um mecanismo de imputação. Este último sistema consiste em levar em conta o imposto já pago no momento de retribuir o mesmo fato gerador: se, sobre 100, caberia tributar 20, e já o foi 10, a incidência é pelo saldo.

Duas táticas são concebíveis quanto à imputação. Ou se leva em conta todo o imposto já pago no outro país (imputação integral) ou então só a proporção em que tal imposto não excede o que seria pago localmente (imputação ordinária). Assim, na imputação ordinária se a alíquota estrangeira é 17% e a nacional 10%, somente seria abatido o equivalente a 10% a apuração da renda em bases globais: supondo-se que seja 100 a renda do exterior e 200 a nacional, apesar de já ter sido pago 17 de imposto, dos 30 devidos segundo a alíquota local só seriam deduzidos 10, resultando numa tributação de 37 sobre 300.

Para minorar ainda mais tal desvantagem, certos países permitem que a imputação ordinária seja feita, não de país a país, mas levando em conta todos os impostos pagos no exterior (*overall limitation*). Assim, se 100 veio do país X (alíquota 17%) e 200 do país Z (alíquota 5%) para se somar à renda interna de 200 (alíquota de 10%); como foi pago, no exterior, 27 (17 + 10) e seria devido pela alíquota nacional 30, o total será levado em conta, tributando-se localmente a renda global em 23 (50 - 27). Também existe a possibilidade, em alguns países, de usar a diferença entre o imposto pago no exterior a maior do que o que seria devido se tributado localmente para deduzir-se de imposto já pago localmente no passado (*carry back*) ou a ser devido no futuro (*carry forward*).

Tem-se constatado, ainda, o uso do método de cálculo de imputação que leva em conta a proporcionalidade da receita externa sobre a receita global. Nos países que adotam tal sistema, ocorrem situações como a seguinte: supondo-se que a receita externa seja 100 e, a interna 500, e o imposto já pago 17 - alíquota interna 10% - a imputação possível seria a correspondente à 16,6% (110/600) do imposto devido sobre o global (10% de 600 = 60). Assim, apenas 9,96 dos 17 já pagos seriam levados em conta, enquanto que no outro método seriam aproveitados 10 (10% X 100).

f) Créditos

Os países desenvolvidos que celebram tratados de bitributação com o terceiro minuto têm ordinariamente concedido às nações em desenvolvimento um benefício tributário, que consiste em creditar na sua tributação local um determinado montante, quer tenha havido efetiva arrecadação até o limite creditado no país da fonte de

pagamento, quer não. Assim, permitem que o país em desenvolvimento conceda seus próprios benefícios fiscais, sem anulá-los pro tributar o que antes de isentou.

Têm-se dois tipos de créditos: o presumido e o fictício. No primeiro caso (*matching credit*), cumpra-se em favor do beneficiário da renda recebida do exterior uma alíquota de crédito superior à efetivamente arrecadada. No segundo caso (*shadowing, planton tax*) dá-se o crédito regular, mesmo não havendo qualquer tributação no país da fonte de pagamento.

g) Imputação indireta

Há juridicamente uma diferença substantiva entre o imposto que recai sobre os rendimentos de uma empresa e aquele outro que incide sobre a receita de seu titular ou sócio. A sociedade que apura lucros e os aponta no balanço é tributada como pessoa jurídica, por sua própria atividade; se toma dos lucros e os distribui aos sócios, há um outro estágio de circulação dos resultados, um novo rendimento que é atribuído a outra pessoa - e nova tributação. Desta feita, a dedutibilidade ou não de certos pagamentos feitos pela sociedade juridicamente só a ela atingem, embora seus efeitos econômicos se façam sentir na diminuição do lucro atribuído ao titular ou sócio.

Em atenção ao real efeito econômico de indedutibilidade de certas despesas da sociedade do exterior, sobre o sócio local, alguns países adotam o sistema de imputação indireta, abatendo do imposto devido não só o que o outro país arrecadou sobre os rendimentos juridicamente atribuídos ao beneficiário, mas também diminuindo do devido o pago pela controlada ou subsidiária em virtude de indedutibilidade de certos pagamentos.

A Convenção Brasil-Japão tal como modificada pelo Dec. 81.194/78, art. 4º, por exemplo, prevê que em certas condições o residente no Japão possa abater não só os 25% do imposto de fonte devido sobre os lucros, como também o montante do imposto relativo a tal importância, devido pela fonte pagadora a título próprio. Assim, se o residente recebe 75 líquidos, serão computados a seu favor não só os 25 do imposto de fonte, mas também uma parte proporcional dos 35% pagos pela sociedade do Brasil (no caso, um crédito de até 78.84).

A participação brasileira no acordo de dupla tributação*

A partir de 1967, o Brasil começou a assinar acordos de dupla tributação com vários países, acompanhando a tendência internacional iniciada logo após a Grande Guerra com o tratado Alemanha-Itália. No dizer de Francisco Dornelles, as razões para isto foram as seguintes:

“O fato de a renda de uma pessoa física ou jurídica ser tributada em dois Estados diferentes gera, sobre determinados rendimentos, uma carga tributária elevada, criando dificuldades no fluxo de investimentos entre países, encarecendo o custo do dinheiro e da tecnologia importados. Impede também os países de utilizarem sua legislação tributária, particularmente a lei do Imposto de Renda, como instrumento de política econômica, na medida em que os incentivos fiscais estabelecidos pela legislação tributária de um Estado é muitas vezes anulado pela legislação do outro.”

Ainda segundo o autor, eminente tributarista, os acordos assinados pelo Brasil visaram os seguintes objetivos:

“Incrementar o fluxo de investimentos estrangeiros para o Brasil e reduzir o custo do dinheiro e da tecnologia importados, necessários ao processo de desenvolvimento

* Francisco Dornelles, I, pp. 278-281; Idem, II, p. 256.

brasileiro;

Permitir ao Governo brasileiro utilizar o seu sistema tributário, particularmente a legislação do Imposto de Renda, como um instrumento de política econômica, evitando que os incentivos fiscais de caráter regional e setorial sejam anulados pela legislação tributária de terceiros países.

Facilitar a operação de empresas brasileiras, no exterior;

Eliminar obstáculos para a exportação de mercadorias de tecnologia regional, bem como criar para os bancos brasileiros que operam no exterior condições de competir com bancos estrangeiros;

Criar um clima de segurança para o investidor estrangeiro, estabelecendo níveis máximos de tributação que, durante certo período, devem incidir sobre os rendimentos do seu capital investindo no Brasil.”

E, para tanto, cláusulas especiais têm sido introduzidas nas convenções, que seguem o modelo da OECD, estabelecendo:

“Que os rendimentos provenientes do Brasil sejam isentos de imposto no país do investido, ou no caso de serem tributados, esse país conceda ao investidor nele domiciliado o crédito correspondente ao imposto que incidiu no Brasil sobre os mesmos rendimentos;

Que, quando o imposto brasileiro sobre o lucro das empresas, sobre os dividendos, juros, *royalties* e rendimentos de assistência técnica pagos a domiciliados no exterior seja reduzido ou eliminado, ainda que por disposição da lei interna, o país do investidor continue a isentar tais rendimentos de impostos ou, no caso de tributá-los, conceda ao investidor nele domiciliado um crédito correspondente ao imposto brasileiro, como se este não tivesse sido reduzido ou eliminado (*tax sparing*);

Que qualquer redução do imposto brasileiro decorrente do acordo constitua uma vantagem para o investidor e não implique em transferência de recursos do Tesouro brasileiro para o do país onde o investidor estiver domiciliado;

A redução do imposto incidente sobre lucro de empresas brasileiras no país onde operam;

A redução ou eliminação do imposto existente no estrangeiro sobre os rendimentos que as filiais de empresas brasileiras transferem para o Brasil.

Níveis máximos de tributação durante certo período para os lucros, dividendos, juros, *royalties* e rendimentos de assistência técnica decorrentes de investimentos ou de operações realizadas no Brasil por domiciliados no exterior.’

Em publicação posterior, o mesmo autor tratou especificamente de nosso tema:

No caso de *royalties* pela utilização de patentes ou pela prestação de assistência técnica o Brasil tem reduzido o seu imposto de 25% para 15%, desde que o Estado de residência do beneficiário desses rendimentos, no momento de tributá-los conceda a esse residente um crédito fiscal superior ao imposto pago no Brasil. Nos convênios assinados tem sido estabelecido, tal como ocorre com os juros, que o Estado de residência concederá àquele que presta assistência técnica a residente no Brasil um crédito tributário fictício de 20% ou 25% qualquer que tenha sido o imposto efetivamente pago no Brasil.”

A redução do Imposto de Renda brasileiro de 25% para 15% se justifica pelos seguintes motivos:

a) os *royalties* e rendimentos de assistência técnica pagos por residentes do Brasil a residentes do exterior que detenham mais de 50% do seu capital votante não são dedutíveis da receita operacional da empresa brasileira. Conseqüentemente, a tributação desses rendimentos no Brasil atinge a 55%. A redução do Imposto de Renda brasileiro de 25% para 15% tem reduzido a carga tributária no Brasil de 55% para 45%;

b) o imposto sobre *royalties* é muitas vezes transferido para o importador da patente ou da tecnologia aumentando o custo da produção, afetando o mercado interno e reduzindo as possibilidades de exportação;

c) a redução do Imposto de Renda brasileiro tem como contrapartida a redução do Imposto de Renda no país de residência do prestador de assistência técnica ou do proprietário da patente, constituindo um incentivo para que a assistência técnica possa ser prestada a residentes no Brasil por preço mais reduzido, principalmente no caso de sociedade que não conte com a participação majoritária no seu capital de sociedade estrangeira.

No caso de *royalties* pela utilização de filmes cinematográficos, a redução do Imposto de Renda brasileiro se justifica pelo motivo seguinte:

A indústria cinematográfica brasileira tem se expandido consideravelmente nas últimas décadas e o número de filmes brasileiro a serem exibidos no exterior aumenta cada ano. Os rendimentos obtidos pelos filmes brasileiro sofrem no exterior elevada tributação. No caso da Finlândia a tributação atingia 58%, da França 25%, da Bélgica 20%, de Portugal 15%.

Os rendimentos de filmes cinematográficos estrangeiros no Brasil estão sujeitos a um imposto cuja alíquota é 25% incidindo sobre uma base de cálculo de 70% da importância a ser remetida. Em termos reais a tributação representa 17,5% no montante do *royalties*.

Nos acordos tem sido estabelecido que nenhum Estado tributará os *royalties* de filmes cinematográficos pagos a residentes de outro com alíquota superior a 15% ou 10% em alguns casos.

Dessa forma o imposto brasileiro sobre *royalties* de filmes brasileiros”.

Desta feita, têm sido assinadas convenções sobre o tema entre o Brasil e os seguintes países:

- a) Alemanha Federal - Dec. 76.988/76, Portarias MF 43/76, 467/76 e 313/78, PN 52/77;
- b) Argentina - Dec. 87.979/82, Portaria MF 22/83;
- c) Áustria - Dec. 78.107/76, Portaria MF 470/76;
- d) Bélgica - Dec. 75.542/73, Portaria MF 271/74;
- e) Espanha - Dec. 76.975/76, Portaria MF 45/76;
- f) Finlândia - Dec. 73.496/74, Portaria MF 223/74;
- g) Luxemburgo - Dec. 85.051/80, Portaria MF 413/80;
- h) Itália - Dec. 85.985/81 Portaria MF 203/81;
- i) França - Dec. 70.506/72, Portaria MF 287/72 e 20/76;
- j) Japão Decs. 61.899/67 e 81.194/78, Portaria MF 92/78;
- k) Noruega - Decs. 66.110/70 e 87.710/81, Portaria MF 25/82;
- l) Portugal - Dec. 69.393/71, Portaria MF 181/73;
- m) Suécia 0 Decs. 60.580/67 e 77.53/76, Portarias MF 44/76 e 50/79 ADN 28/78.

Outros tratados se encontram em negociação ou à espera de aprovação, como o com o Paraguai.

Aplicação. Interpretação*

É norma aceita no Direito brasileiro a aplicação automática dos tratados, sem necessidade de uma lei de aplicação interna. O Decreto Legislativo que aprova o ato internacional automaticamente o incorpora no sistema legal interno, apesar do que argumenta Fábio Konder Comparato, nos seus *Ensaio e Pareceres*, I, a pp. 239 e ss. Sobre a questão, vide o que diz Alberto Xavier, doc. cit., e a vasta bibliografia por ele citada.

Em Direito Tributário, em particular, existe a norma do art. 98 do CTN:

“Os tratados internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Criticando a redação do artigo, Alberto Xavier nota que não há, no caso, revogação, mas sim “prevalência, no caso concreto de uma fonte situada em ordem superior. Sendo as convenções de índole bilateral, elas não revogam as leis fiscais que permanecem em vigor para a generalidade dos efeitos”. De outro lado, o autor acredita que a Convenção se sobrepõe à Constituição, o que é manifestamente duvidoso, par dizer o menos.

Há, no entanto, um curioso julgado do TFR que introduziu certas dúvidas quanto a aplicabilidade dos acordos. diz a ementa da AC. 46.724-RJ - 3.127.893, publicado no DJU de 30.10.80.

“Imposto de Renda - Remessa de juros relativos a empréstimo em moeda obtido de banco japonês. Se ficou estabelecido que o Tributo sobre os juros seria pago pelo devedor, no Brasil, recebendo o credor, no exterior, a quantia sem qualquer dedução é inadmissível a aplicação da Convenção Brasil-Japão destinada a impedir bitributação. Sentença confirmada.”

A sentença de primeira instância, confirmada na apelação, tinha entendido que quando a fonte pagadora assumia o ônus do imposto, não se aplicaria a convenção; o relator, Min. Armando Rollemberg, aduziu ao raciocínio do juízo inicial:

“Ora, se o credor, o banco japonês, ficou de receber a quantia relativa aos juros, sem qualquer dedução referente a impostos, não teria jamais aplicação à hipótese o Tratado celebrado pelo Brasil com o Japão para impedimento da dupla tributação.”

A curiosa iniciativa da Procuradoria da Fazenda, de minar a aplicação dos Acordos negociados pelo próprio Ministério, encontrou uma resposta aparente na INSRF 92/81 (DO de 9.12.81, p. 23.216):

“As alíquotas reduzidas, estabelecidas nas Convenções Destinadas a Evitar a Dupla Tributação Internacional da Renda, firmadas pelo Brasil, aplicam-se, em detrimento das fixadas pela legislação interna aos rendimentos nelas previstas, ainda quando a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto.”

Quanto à aplicação, também, prescreveu o PNCST 3/78, entendendo que “Os Tratados e Convenções Internacionais promulgados após a data neles prevista para entrada em vigor devem ser aplicados retroativamente, posto que a promulgação em tais casos gera efeitos *ex tunc*”. Note-se, a propósito, que tal promulgação, efetuada por decreto do executivo, tem realmente mais efeito declaratório, já que a constituição do direito, ou melhor, a incorporação da norma convencional no Decreto Interno, já se deu por força do Decreto Legislativo que o precede.

* Alberto Xavier, I, pp. 36 a 40.

De outro lado, o PN 37/74, ao interpretar a expressão, *royalty* no tocante ao Acordo já superado com a Suécia (Dec.-lei 66.580/67, substituído pelo Dec. 77.053/76) suscita um interessante ponto quanto à interpretação dos dispositivos convencionais. Vale transcrever em parte as suas observações.

“A cláusula de redução de alíquota, constante do art. VII, 1º, acima transcrito, subtrai à disciplina geral do art. 292 do RIR a tributação de rendimentos percebidos pelos residentes ou domiciliados na Suécia; assume, pois o caráter de norma excepcional e, como tal, segundo opinião incontroversa da jurisprudência e da doutrina sobre Direito Tributário, deve ter o alcance de seus efeitos interpretado estritamente.

A consequência imediata da aplicação desse princípio no caso em questão é a de não se poder considerar implícito o termo assistência técnica na enumeração do art. VII, de nada valendo o argumento de que essa assistência é inerente fase ou decorrência do “uso de processo”.

De se considerar ainda que as cláusulas de Acordos Internacionais assemelham-se às cláusulas contratuais de Direito Privado: ambos expressam e delineiam o objetivo do negócio jurídico que as partes quiseram realizar. Considerar, incluída remuneração por assistência técnica, no conceito de *royalty*, quando as próprias partes de abstiveram de fazê-lo no art. VII 2º, seria violar o princípio da autonomia da vontade das partes contratantes e à própria substância do ato.

Além disso, é inviável a assemelhação pretendida pela consulente, tendo em vista que o art. XVIII, 2º, do Acordo estabeleceu que na aplicação das suas disposições, qualquer termo não definido especificamente pelo mesmo, teria significado que lhe fosse atribuído pelo Direito Interno do país aplicador. Ora, o RIR, nos arts. 174 e seguintes conceituou diferentemente as quantias pagas como *royalties* e como assistência técnica; por *royalties* se entendem as importâncias despendidas para remunerar direito pelo uso de bens incorpóreos, tais como: patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação; as importâncias pagas como assistência técnica, diferentemente, são as contraprestações de serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País, etc.

Se em Acordos semelhantes, a assistência técnica foi considerada expressamente modalidade suscetível de remuneração como *royalty*, e no presente não se adotou esse procedimento, não trazendo o mesmo qualquer disposição sobre ela, forçoso é concluir que as partes simplesmente não pretenderam incluí-la, na transação, já que é princípio fundamental de direito obrigacional que na apreciação das convenções não se deve cogitar de cláusulas não pactuadas.”

Assim, ao entender do Fisco, no ponto compatível com a melhor doutrina, aplicar-se-iam as seguintes normas de interpretação dos Acordos:

a) Interpretação restritiva: Sendo normas excepcionais, naquilo que divergem da legislação geral interna, devem suas disposições ser interpretadas restritamente;

b) Interpretação da vontade das partes: Os Tratados em geral, tendo a natureza de contratos de Direito Público Externo, devem ser analisados levando em conta as regras de hermenêutica jurídica referentes à interpretação da vontade. Ao contrário do que ocorre quando à legislação comum, para o qual a vontade do legislador (*mens legislatoris*) é irrelevante, ou pelo menos subsidiária, vale para os Tratados o princípio geral do art. 85 do Código Civil - “na interpretação das declarações de vontade se atenderá à intenção do que ao sentido literal da linguagem”.

c) Remissão ao Direito Interno: no caso de um termo não ser expressamente definido pelo instrumento e não sendo suficientes os padrões anteriores aplicar-se-á a

definição que resulta do Direito Interno (“a não ser que o contexto imponha interpretação diferente”).

Não citado pelo Parecer em questão, mas merecendo menção especial, está o fato de que os Acordos assinados pelo Brasil obedecem ao modelo geral das Convenções, preparado pela OECD. A edição oficial do órgão internacional oferece comentários ao texto, que podem iluminar com precisão a vontade presumida das partes, no que o texto efetivamente acordado não divergir do modelo.

De outro lado, são particularmente relevantes, para a interpretação do teor dos acordos, os Protocolos celebrados na assinatura dos atos cujas versões, muitas vezes manuscritas, reproduzem a vontade viva e efetiva das partes no momento definitivo do estabelecimento do sinalagma.

A tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia no modelo da OECD

Sendo a base dos Tratados de Dupla Tributação assinados pelo Brasil, convém analisar inicialmente qual a estrutura do Tratado-Modelo elaborado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD) em 1963, no que diz respeito a nossa matéria.

I - Observações genéricas

a) *Aplicação quanto às pessoas* - Em princípio, o ponto de atração para a aplicação das convenções sé a residência: o residente num dos países contratantes usufruir dos direitos do Acordo, e quem não o for não poderá. A nacionalidade é irrelevante, ou melhor, subsidiária em caso de dupla residência.

A noção de residente é dada pelo art. 4º da Convenção modelo, como a de qualquer pessoa que em virtude legislação (de um) Estado, esteja aí sujeito a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede direção ou qualquer outro critério, de natureza análoga”. Quando, em virtude de tal critério, uma pessoa jurídica tenha dupla residência, será considerada como residente onde estiver a “sede de sua direção efetiva”.

Assim, se uma sociedade X tiver uma filial (sem personalidade jurídica) num dos Estados e, noutro, a sede de sua direção efetiva, é neste último que será considerado residente. De outro lado, se uma sociedade de terceiro país tiver um estabelecimento permanente num dos países contratantes, este estabelecimento não poderá se fazer valer da Convenção (vide Alberto Xavier, I, p. 287). Reiterando: o simples fato de uma pessoa jurídica da Suíça ter um estabelecimento permanente - uma agência bancária - no Brasil, não lhe dá direitos ao regime convencional do Acordo Teuto-Brasileiro, pois se considera que a sua residência, no caso, é na Suíça.

Um excesso se abre a tal princípio. Os estabelecimentos permanentes de uma empresa residente em um país contratante no outro, embora não residente, são tributáveis quase como se fossem uma empresa autônoma residente no país onde opera. Os lucros obtidos por uma agência do Banco Alemão X no Brasil, aqui são tributáveis; os juros derivados das operações financeiras conduzidas pelo estabelecimento não serão tributados como juros da matriz, mas tratados como simples receita do estabelecimento, que será parte de uma eventual lucro. E o mesmo ocorre com os *royalties* ligados ao estabelecimento.

Os comentários da OECD precisam, quanto ao artigo específico sobre *royalties*:

“O artigo só trata dos *royalties* derivados de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante. Suas disposições não se aplicam, pois, aos *royalties* derivados de um terceiro Estado, nem aos *royalties* derivados de um Estado Contratante, que sejam imputáveis a um estabelecimento estável que uma empresa do dito Estado tenha no outro Estado Contratante.”

Sobre a questão, veja-se também a seção específica, sobre o estatuto do estabelecimento estável, quanto à nossa matéria.

b) *Impostos visados* - Em geral, são os impostos sobre a renda incidentes sobre os residentes de um outro Estado; assim, o imposto que recai sobre um cidadão brasileiro residente na França, ou sobre uma subsidiária brasileira de uma sociedade francesa, não encontram guarida sob o acordo.

Porém, no caso específico no Brasil, todos os acordos de bitributação excluem os impostos suplementares sobre a renda (arts. 43 e 44 da Lei 4.131/62), sob a argumentação de que seus propósitos não são fiscais, mas de mera política econômica. Alguns acordos, aliás, deixaram de ser assinados com outros países por ter o Brasil insistido na não aplicação do mesmo aos impostos suplementares.*

c) *A competência tributária* - Em princípio, no modelo a competência tributária é do Estado de residência; no tratamento de casos específicos (por exemplo: ganhos de capital), dá o modelo a competência ao Estado da fonte de pagamento.

As Convenções assinadas pelo Brasil divergem significativamente neste ponto. Na maioria delas a regra geral é da concorrência: ambos os Estados têm poder de tributar (salvo as com a Áustria, Portugal, a nova convenção com a Noruega). No caso específico de *royalties*, alterou-se o princípio geral do OECD (uma vez mais, tributação só na residência do beneficiário), para permitir a incidência em ambos os países, com concessão de crédito.

Quanto aos dividendos, pagos por qualquer pessoa jurídica a seus sócios, a regra geral do modelo é a da tributação pelo Estado da residência das pessoas que distribuírem o lucro, limitando porém a incidência, sendo que, no caso de participação de sócio no capital de mais de 25% a alíquota seria menor. Nas convenções com o Brasil, a tributação é limitada, mas indiferenciada: seja a participação qual seja a alíquota é a mesma.

De outro lado os lucros obtidos por uma pessoa residente num dos Estados no outro, só serão tributados no local de residência, a não ser que os lucros estejam vinculados à atividade de um estabelecimento permanente da pessoa no outro Estado. Assim, os lucros resultantes da venda de máquinas finlandesas, no Brasil, obtidas por uma empresa residente naquele país, só serão tributados lá; mas o serão também aqui, se a venda foi feita por um estabelecimento permanente - uma filial - da empresa finlandesa, sito no Brasil.

Por fim, esgotando a área específica de interesse de nosso estudo, os rendimentos derivados do exercício de profissões independentes são tributáveis segundo o modelo no Estado de residência do prestador de serviços. Tal princípio foi seguido nas Convenções do Brasil, com exceção das com o Japão e Portugal, que deferem a tributação no Estado onde o profissional tenha uma instalação fixa (o que é o mesmo que “estabelecimento permanente”).

* Vide Anexo de Atualização.

Casos de interesse específico

Para o tema em análise, são de particular interesse os dispositivos das Convenções referentes a *royalties*, lucros e rendimentos de profissões independentes.

a) *Royalties* - Como já se viu, ao examinarmos a noção de assistência técnica, o conceito de *royalties* da Convenção Modelo diferencia-se do conceito do Direito Interno brasileiro.

Com efeito, o Modelo (e as Convenções em vigor) entendem como *royalties*:

O termo *royalties* empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão). Qualquer patente, marcas de indústria e comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Internamente, é de se repetir, não são *royalties* os pagamentos por “fórmulas secretas”, nem por “experiência adquirida”, nem por aluguel de equipamento. De outro lado, o são os rendimentos derivados da exploração de recursos minerários, florestais, etc. (art. 31 e ss. do RIR/80).

Quanto à definição, os comentários do OECD registram:

“A definição se aplica às remunerações pagas pelo uso ou a concessão de uso de um direito dos tipos acima mencionados, quer seja este direito objeto ou seja susceptível de ser objeto de um depósito ou registro público, quer não.”

E, como entendimento genérico:

“Os *royalties* pela concessão de licenças de exploração de patentes e de bens similares, e as remunerações análogas constituem, em princípio, para o beneficiário, rendimentos derivados de uma locação.”

É natural, assim, que os comentários excluam do tratamento do artigo os pagamentos destinados a adquirir o direito.

b) *Royalties*: experiências adquirida - Quanto à definição dos *royalties* pagos por “experiência adquirida”, os comentários registram:

“Ao qualificar de *royalties* as remunerações pagas por informações tendo a natureza de uma experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico, o parágrafo visa a noção de *know-how* (...), o conjunto não divulgado de informações técnicas, patenteáveis ou não, que são necessárias à reprodução industrial, diretamente e nas mesmas condições, de um produto ou de um processo; resultado da experiência, o *know-how* é o complemento do que um industrial não pode saber, pelo simples exame do produto e só pelo conhecimento dos progressos da técnica”.

“No contrato de *know-how*, uma das partes se obriga a comunicar seus conhecimentos e experiências particulares, não reveladas ao público, a outra parte que os pode utilizar por sua própria conta. É admitido que o concedente não vai intervir na aplicação das fórmulas concedidas aos concessionários, nem garantir seu resultado. Este contrato difere, assim daqueles que comportam prestações de serviços onde uma parte se obriga, com ajuda dos conhecimentos usuais de sua profissão, a fazer ela mesma um trabalho para a outra parte. Assim não são *royalties*, na acepção do art. 12, as remunerações obtidas por serviços pós-venda, as prestações efetuadas por um vendedor nos termos da garantia devida ao comprador, uma assistência técnica pura, ou as consultas dadas por um engenheiro, um advogado ou um contador”.

“Tais remunerações usualmente caem sob o âmbito do art. 7º (lucros) ou 14 (profissões independentes). Na prática dos negócios, encontram-se contratos que incluem ao mesmo tempo *know-how* e prestações de assistência técnica. Um exemplo, entre outros, de

contrato desta espécie é o de (*franchisor*) seus conhecimentos e experiências e lhe fornece além disto uma assistência técnica variada, acrescida em certos casos de assistência financeira e suprimento de mercadorias”.

“Na hipótese de um contrato misto, convém, em princípio, decompor, com auxílio das indicações contidas no contrato ou por uma repartição adequada, o montante total da remuneração estimada em função das diversas prestações às quais ela se aplica, e de submeter cada parte da remuneração assim determinadas ao regime fiscal que lhe é próprio. quando, porém, uma das prestações contratadas consiste de longe o objeto principal do contrato e as outras não têm senão uma função acessória e quase insignificante, poder-se-ia entender que a totalidade da remuneração deveria ser submetida ao regime aplicável à prestação principal.”

A revisão feita pela ONU, do Modelo OECD trouxe modificações de pouca relevância ao tema. Em primeiro lugar, tal revisão sugeriu especificar que os rendimentos resultantes de “serviços, inclusive de consultoria”, fossem tributados como lucro no país onde os mesmos fossem executados, mesmo se por um residente no exterior, desde que a atividade exercida no país tributante excedesse seis meses a cada período de doze meses. Em outras palavras, reconheceria a revisão que, salvo nestas circunstâncias, o pagamento de tais serviços seria tido como lucros obtidos no exterior, com tributação apenas no país de residência do beneficiário.

O relatório do grupo de Revisão da ONU enfatiza, aliás, o ponto, ao mencionar que determinados de seus integrantes, provindos “de um país desenvolvido” criticam a tendência de considerar como *royalties* “pagamentos recebidos por *brain-work*”, serviços técnicos e pesquisas, tais como *engineering* e pesquisa geológica. Tais pagamentos, que, segundo o referido membro, deveriam ser considerados lucros obtidos no exterior por empresa não residente segundo o art. 7º do modelo OECD (tributável na residência do beneficiário), estariam sendo tributados como *royalties* devido à excessiva extensão da noção de “experiência adquirida”.

Outros membros do Grupo, nacionais de países em desenvolvimento, confirmaram que a sugestão já mencionada esclareceria melhor a questão; porém, até que seja feita tal mudança, não haveria dúvidas de que as figuras contratuais mencionadas são efetivamente *royalties*, e podem ser assim tributadas pelo país da fonte de pagamento.

c) *Royalties: Profissionais liberais. Sociedades de engenharia* - Quanto ao ponto, a administração fiscal brasileira tem tentado esclarecer, a cada no Acordo de Bitributação, que o termo *royalties* abrange, para efeitos de tais acordos, os pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica. Alternativa ou cumulativamente, tem-se conseguido precisar em alguns acordos que na expressão “rendimento de profissões independentes” se incluiriam os serviços de engenharia, etc., prestados por sociedades civis (*partnerships*) ou, em alguns casos, por sociedades mercantis; disto resulta que, uma vez sejam tais pagamentos feitos por uma pessoa jurídica residente no país a um engenheiro ou uma empresa de engenharia (civil ou comercial, quando for o caso) do outro país, o Brasil tem capacidade tributante mesmo sem haver uma instalação fixa do profissional no país. Isto será visto no estudo dos países específicos.

d) *Royalties: Estabelecimentos estáveis e instalações fixas* - O § 3º do art. 12 da Convenção modelo da OECD visa a quando o beneficiário do pagamento, residente no outro país, tem no território da fonte pagadora um estabelecimento estável, ou uma instalação fixa (esta no caso de profissão independente), ao qual o direito ou bem gerador esteja efetivamente ligado. Nestes casos, diz o modelo, aplicar-se-ia o art. 7º (estabelecimentos) ou 14 (profissões independentes) conforme o caso.

Os comentários enfatizam que o propósito do parágrafo é evitar que se aplique o chamado “princípio da força atrativa”, pelo qual toda e qualquer atividade realizada por

uma empresa num país onde tenha um estabelecimento fixo é de ser considerado como ligada ao mesmo. Por força do § 3º, só haverá atração se o bem ou direito estiver efetivamente ligado ao estabelecimento ou instalação; se não o estiver, não cabe a tributação dos rendimentos como sendo de residentes (sob os arts. 7º ou 14).

Nos Acordos com a há menção à “instalação fixa”, própria para o exercício das profissões independentes (advogados, engenheiros, etc.).

e) *Royalties*. *Fonte de pagamento: definição* - Resultado de evolução autônoma, destacada do Modelo da OECD, é a disposição do § 5º do Modelo da ONU. É de se notar que muito antes da inclusão do dispositivo no modelo da ONU (em 1980), já vinha sendo utilizado pelo Brasil em seus acordos. Reza o parágrafo, conforme aparece no Acordo Brasil-Alemanha:

“Os *royalties* serão considerados provenientes de um Estado contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos *royalties*, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os *royalties* e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desse *royalties*, serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.”

O Modelo /ONU, como única diferença, inclui a par dos estabelecimentos estáveis, as instalações fixas dos profissionais liberais no quadro da disposição. sobre o ponto, os comentários da ONU notam que, para alguns países, o *point de rattachement* pode não ser nem a residência do beneficiário nem a fonte de pagamento, mas o local de uso do bem ou direito. Neste caso (por exemplo, o avião alugado a uma filial brasileira de sociedade residente na Alemanha para uso na Argentina) seria o país do uso (Argentina) e não o da fonte de pagamento (o Brasil). Isto, é claro, não ocorre quando o Brasil, que adota o princípio da fonte de pagamento.

f) *Royalties*. *Pessoas ligadas, Princípio da “arm’s lenght”* - O § 4º do Modelo OECD tem a seguinte redação:

“Se, em consequência de relações especiais, existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos *royalties* pagos, tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual é pago, exceder aquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante, e tendo em conta as outras disposições do presente Acordo.”

Os comentários oficiais dizem o seguinte:

“O propósito deste parágrafo é restringir a operação das disposições referentes à tributação de *royalties* nos casos em que, em razão das relações especiais entre o pagador e o beneficiário, ou entre ambos e alguma outra pessoa, o montante dos *royalties* pagos exceder o montante que teria sido acordado pelo pagador e pelo beneficiário. Caso tivesse negociado com pessoas sem tal relacionamento especial (*at arm’s lenght*). O dispositivo leva a crer que, em tais casos, as disposições do artigo aplicam-se somente ao último montante mencionado, e quanto ao excesso, haverá tributação de acordo com as leis de ambos Estados Contratantes, respeitadas as demais disposições da convenção.”

Em continuação, os comentários dão como casos em que existe tal “relação especial” o controle societário, parentesco, inclusive afim, etc.

g) *Lucros* - O princípio geral da Convenção da OECD é que os lucros são tributados no Estado da residência do beneficiário.

Convém notar que “lucro”, no vocabulário das Convenções, se opõe a “dividendo”, este sendo os resultados de qualquer natureza distribuídos por uma pessoa jurídica a seus sócios, tendo em conta que, na maior parte dos países, as sociedades civis e de pessoas não têm personalidade própria. Lucros são, assim, os resultados apurados por uma pessoa residente num país com as vendas de bens efetuados no outro; ou, mesmo, os resultados da atividade de uma sociedade não personalizada, desde que pagos a não-residentes.

É especialmente pertinente a hipótese, pois, como visto, há certos especialistas que entendem que, no casos de uma determinada prestação não poder ser classificada como *royalties*, ou lucros obtidos num país contratante por uma empresa residente no outro, tais prestações seriam tributáveis somente no país de residência. Assim, se não fossem cobertos pela definição *royalties*, os serviços técnicos e especializados - *engineering*, por exemplo - não seriam tributáveis no país da fonte de pagamento, ao contrário do que dispõe o art. 6 do Dec.-lei 1.418/75 na legislação interna. como se verá, a administração fiscal tentou evitar tais efeitos nos Acordos em vigor.

Uma exceção à regra geral é quando o lucro esteja ligado a um estabelecimento permanente no país de onde os lucros são gerados. aplica-se, no caso, a tributação dos residentes para com as rendas imputáveis ao estabelecimento.

h) *Profissões independentes* - O art. 14 da Convenção modelo dá em regra direito à tributação ao Estado de residência dos profissionais liberais.

A Convenção Modelo da OECD prevê:

“O rendimento obtido por um residente de um citado contratante por serviços profissionais ou outras atividades de caráter independente serão unicamente tributáveis naquele Estado, a não ser que disponha de uma base fixa regularmente a sua disposição no outro Estado Contratante para levar a cabo sua atividade. Se ele tiver tal base fixa, o rendimento pode ser tributado no outro Estado mas somente aquela parte que for atribuível àquela base fixa.

O termo “Serviços Profissionais” inclui especialmente atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educacional ou de ensino, tanto quanto as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.”

Não há menção específica se a disposição atinge somente a pessoas físicas; aplicável, pois, a definição genérica do art. 1º, a); que entende como “pessoas” tanto as naturais quanto as jurídicas. É de se notar, porém, que os EUA fizeram exceção aos comentários de Modelo da OECD, no sentido de que só as pessoas físicas pudessem se beneficiar da disposição.

A redação da maioria das Convenções com o Brasil dispõe que, em exceção ao Modelo OECD, tais pagamentos podem ser também tributáveis pelo país em que o beneficiário não resida desde que tenham sido feitos por estabelecimento sito ou sociedade residente desde que tenham sido feitos por estabelecimentos sito ou sociedade residente no Estado da fonte de pagamento.

Os negociadores brasileiros, como já se disse, têm tentado introduzir nas Convenções com o Brasil o princípio de que não só as pessoas físicas, mas também as sociedades civis e (em alguns casos) as comerciais dedicadas ao exercício da profissão independente, quando beneficiárias, recaem sob o princípio do art. 14 do Modelo. Isto leva a que os serviços técnicos de engenharia, ainda que prestados por pessoas jurídicas, sejam tributados no país da fonte de pagamento, desde que, neste país, o dispêndio seja feito por pessoa jurídica ou estabelecimento permanente.

i) *Casos não previstos* - A regra básica do Modelo OECD é a de que o rendimento, não previsto nos outros itens do acordo, sejam tributados somente no Estado de residência

do beneficiário. As convenções como o Brasil, porém, via de regra dão tal poder a ambos Estados, e não só o de residência.

j) *O problema da dedutibilidade*- A Convenção Modelo da OECD (1977) prescreve, em seu art. 24:

“1 - Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação”.

Esta disposição deve, não obstante o disposto no art. 1º, aplicar-se também a pessoas que não sejam residentes de um ou de ambos Estados.

“2 - Todas as pessoas físicas que tenham a nacionalidade de um Estado Contratante;

3 - Todas as pessoas jurídicas, sociedade e associações constituídas de harmonia com a legislação em vigor num Estado Contratante;

4 - A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades.”

Estas disposições não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares e concedidos aos seus próprios residentes.

“5 - Exceto na que se apliquem as disposições do § 1º do art. 9º, § 6º do art. 11 ou § 4º do art. 12, juros, *royalties* e outros pagamentos efetuados por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão, para os propósitos de determinação de lucros tributável de tal empresa, dedutíveis nas mesmas condições como se eles tivessem sido pagos a um residente do Estado mencionado em primeiro lugar. Similarmente, quaisquer débitos de uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado deverá, para o propósito de determinar o capital tributável de tal empresa, ser dedutível nas mesmas condições de que se tivessem elas sido contratadas com um residente no primeiro Estado (texto introduzido em 1974 e aumentado em 1977).

6 - As empresas de um Estado contratante cujo capital total ou parcialmente direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não ficarão sujeitas, no Estado Contratante primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

7 - O termo tributação designa no presente artigo, não obstante o disposto no art. 1º, os impostos de qualquer natureza ou denominação.”

Pela sua importância, convém transcrever o que diz Alberto Xavier (I, p. 106), que trata, especificamente, da indedutibilidade dos pagamentos de *royalties* ou de assistência técnica, feita pela controlada à controladora no exterior prevista nos art. 232, II e 234, § 2º do RIR/80:

“Trata-se de regime excepcional, que derroga o princípio geral da “inerência”, ou seja, o da dedutibilidade das despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (RIR, art. 162). Nota: RIR/88, art. 191) e que teve em vista prevenir a evasão fiscal nas relações internacionais decorrentes da transferência de tecnologia. Na verdade, o princípio da inerência, ou da plena dedutibilidade, já se aplica se o beneficiário dos pagamentos em causa for sociedade matriz ou controladora sediada no Brasil.

Donde se conclui que o art. 178, § 2º (Nota: RIR/80, art. 232, IV e 234, § 2º) dá às filiais e subsidiárias de empresas domiciliadas no exterior tratamento fiscal discriminatório, na forma de tributação mais onerosa, pois na apuração do seu lucro tributável não poderão deduzir despesas real e efetivamente suportadas, podendo além do

mais esses gastos ser considerados receitas e, como tal, tributados como lucros distribuídos.

No rigor dos princípios, este tipo de discriminação encontra-se previsto e vedado pelo art. 24 da Convenção modelo. aliás, o texto revisto em 1974 da Convenção Modelo acrescentou um novo § 4º ao art. 24 segundo o qual “salvo em caso de aplicação das disposições do § 1º do art. 9º, do § 6º do art. 11 ou do § 4º do art. 12, os juros, *royalties* e outras despesas pagos por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são dedutíveis para a determinação dos lucros tributáveis desta empresa nas mesmas condições que se tivessem sido pagos a um residente primeiro Estado”.

Concluindo-se, como deve, que os arts. 177, § 2º, o 178, § 2º do RIR. (Nota: art. 232, V e 233, § 2º do RIR/80) violam o princípio da não-discriminação importa reconhecer que os aludidos preceitos são inoponíveis às empresas de países abrangidos pelas Convenções assinadas pelo Brasil, não podendo o Fisco pretender a ineditabilidade das despesas, nem a sua qualificação como lucros distribuídos, posto ter-se verificado uma sua derrogação parcial no que tange aos países signatários das mencionadas Convenções.

É importante observar que em numerosas Convenções o preceito em causa foi objeto de esclarecimentos, ou derrogações por via de protocolo complementar. E mais ainda registrar que a maior parte das alterações respeitam precisamente a *royalties*. O alcance genérico dos mencionados esclarecimentos está em definir por via interpretativa convencional que as disposições internas que proíbem a dedutibilidade de *royalties* em certa circunstâncias não são conflitantes com o princípio da não discriminação.”

É relevante notar, porém, que o preceito acima reproduzido como o § 5º da Convenção Modelo não está incluído nas convenções com o Brasil. O que está, isto sim, é o parágrafo que acima foi reproduzido como segundo o nº 6, e é somente nele que se podem basear as considerações de autores, que como Alberto Xavier, entendem que a ineditabilidade feriria o conceito de não discriminação.

Ora, os comentários da OECD quanto ao ponto dizem:

“Este parágrafo proíbe que um Estado Contratante dê um tratamento menos favorável a uma empresa cujo capital seja de propriedade ou controlado, no todo ou em parte, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante. Esta disposição, e a discriminação que ela visa terminar, diz respeito à tributação da empresa e não das pessoas que, ou têm a propriedade de seu capital. Seu objetivo é assegurar tratamento igual para contribuintes residentes no mesmo Estado, e *não submeter o capital estrangeiro pertencente aos sócios ou acionistas a tratamento idêntico ao aplicado ao capital nacional.*”

Assim, já de início pode-se argumentar que o pagamento imposto suplementar - que, segundo Alberto Xavier (I, p. 294) grava o sócio estrangeiro e não a sociedade - não viola o princípio da não-discriminação. Mas poder-se-ia ir além: a discriminação entre sociedade residente no mesmo país, só pelo fato de haver, nelas, capital estrangeiro não se configura tão claramente: todas, independentemente da origem de seus recursos próprios, sofrem a mesma, tributação quanto à alíquota, fato gerador e hipótese de base de cálculo.

Apenas, no caso em tela, são acrescentados à base de cálculo efetiva do imposto valores que, pela dificuldade de se verificar sua real natureza, são presumidamente rendimento tributável. Note-se, que, quanto a *royalties*, a presunção existe para os rendimentos atribuídos a sócios residentes no país e a equiparação, se feita, iria levar a que o pagamento a sócio residente no exterior passasse a ser ineditível mesmo se minoritário

ou não controlador. quanto à assistência técnica, as regras da distribuição disfarçada de lucro poderiam igualmente levar à indedutibilidade os pagamentos efetivos aos controladores e aqueles feitos aos sócios em geral.

k) *Ganhos de capital* - Por ser assunto de pequena relevância prática no Brasil, nos termos do objeto de nosso estudo, deixamos de tratar da questão, remetendo-nos ao que diz Alberto Xavier, I, p. 265.