

REGRAS BÁSICAS DE INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Juliana Dantas – juliana.dantas@loyensloeff.com

Constituição do Reino dos Países Baixos

Art. 104: Impostos do Reino são instituídos por lei.

Art. 93: As cláusulas dos tratados que, de acordo com seu conteúdo, obrigam a todos, entram em vigor após terem sido publicadas.

Art. 94: Dentro do Reino, normas legais em vigor não serão aplicadas caso tais normas sejam incompatíveis com uma cláusula de tratado que obriga a todos.

As cinco regras básicas

- 1) Os tratados internacionais de bi-tributação limitam a aplicação da legislação nacional.
- 2) Os tratados internacionais de bi-tributação definem termos de formas diferentes. Não se deve misturar as definições!!
- 3) Conceitos básicos dos tratados: país de fonte e país de residência.
- 4) Abrangência das regras de alocação do direito de tributar:
 - a- abrangência territorial (bilateral x universal)
 - b- abrangência objetiva (definição das várias categorias de renda)
- 5) Os tratados não contêm regras definindo:
 - o sujeito tributário

Tratados de bi-tributação restringem a aplicação da legislação nacional

- a) os impostos são instituídos por lei e não por tratados. Ou seja, os tratados não instituem o fato gerador da obrigação principal, sujeito passivo, etc...
- b) o poder de tributar de um país X é limitado, não importando se tal país é o país de fonte ou de residência.
- c) no entanto, um tratado pode aumentar o ônus tributário, a tributação efetiva.

Os impostos são criados por lei e não por tratados.

- Portanto, não se deve analisar se um tratado permite/autoriza a tributação, mas se algum tratado limita o poder de tributar de um país.

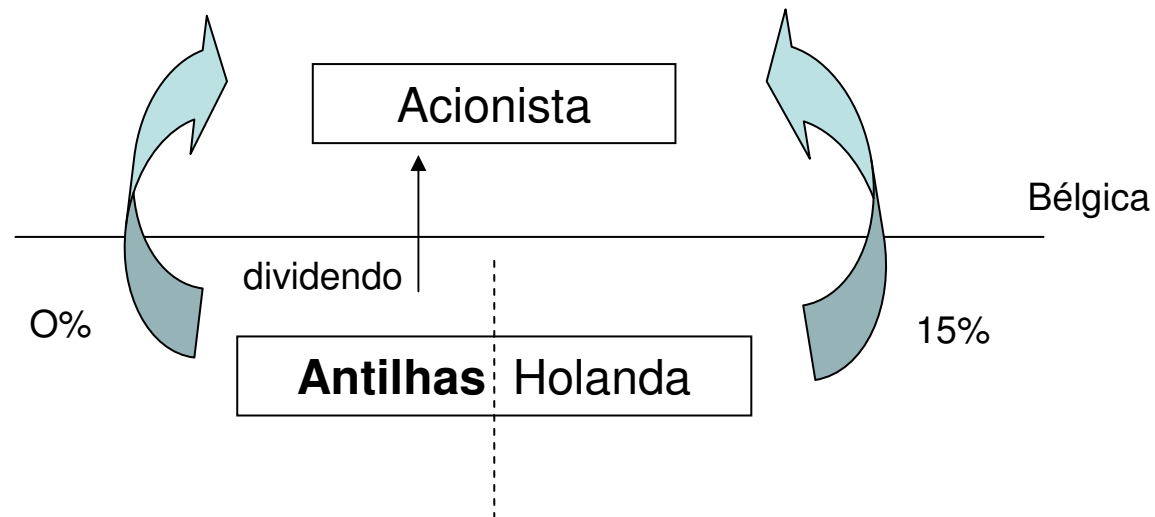
-Artigo 94 da Constituição Holandesa: normas legais em vigor só podem ser aplicadas caso não sejam incompatíveis com os tratados de bi-tributação.

-Mais uma vez: os tratados não instituem impostos!!

Regra n. 1 (a)

Exemplo de interpretação incorreta dos tratados – Suprema Corte Holandesa

BNB 2001/295



Triangular case

- Artigo 10 do tratado Holanda – Bélgica:

“1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

(a) 5% of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company which holds directly at least 10% of the capital of the company paying the dividends;

(b) 15% of the gross amount of the dividends in all other cases.”

Triangular case

- Suprema Corte Holandesa:

“ O artigo 10, parágrafo 1, aloca o direito de tributar os dividendos à Bélgica (país de residência do acionista). De acordo o parágrafo 2 deste artigo, o país de fonte (Holanda) também pode tributar o dividendo. Porém, essa tributação pelo país de fonte só é possível quando a sociedade pagadora dos dividendos é residente do país de fonte, para fins de aplicação do tratado.

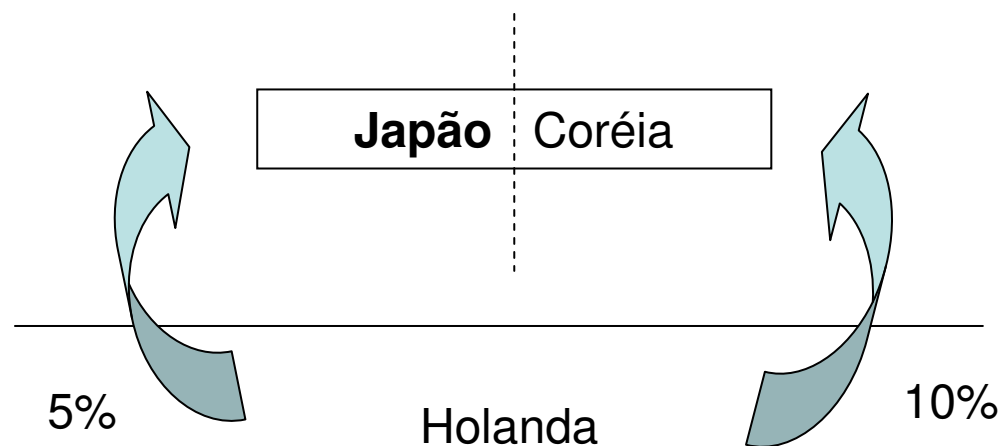
A residência, para fins do tratado, só existe se houver *full tax liability* (art. 4 OECD).

Devido ao fato da sociedade pagadora dos dividendos, sob a égide do tratado Holanda-Antilhas Holandesas, ser residente das Antilhas Holandesas, não há *full tax liability* na Holanda. Portanto, esta sociedade não é residente da Holanda, para fins do tratado Holanda-Bélgica, de forma que não é permitido à Holanda tributar o dividendo pago. “

Regra n. 1 (a)

Os impostos são criados por lei e não por tratados.

- Portanto, não se deve analisar se um tratado permite/autoriza a tributação, mas se algum tratado limita o poder de tributar de um país.
- *Outra consequência*: é possível que mais de um tratado sejam aplicáveis simultaneamente. Neste caso, é importante verificar se um ou mais tratados limitam a aplicação da legislação doméstica.



O poder de tributar de um país X é limitado, não importando se tal país é o país de fonte ou de residência.

- País de fonte: fica limitado pelo tratado

Exemplo (Brasil)

I) Impostos sobre salários (art. 15 OECD) – empregado estrangeiro que trabalha duas semanas no Brasil para um cliente brasileiro.

➤ Sem tratado: nenhum limite temporal

➤ Com tratado: > 183 dias no Brasil ou empregador brasileiro ou estabelecimento permanente no Brasil

II) Rendas passivas – redução do imposto de fonte sobre dividendos, royalties e juros.

Conclusão com relação ao país de fonte

- Primeiro* deve-se analisar a legislação nacional: o que diz tal legislação sobre a tributação de uma fonte nacional?
- Depois* aplica-se o tratado. Até que ponto o tratado limita o poder de tributar do país de fonte?

Regra n. 1 (b)

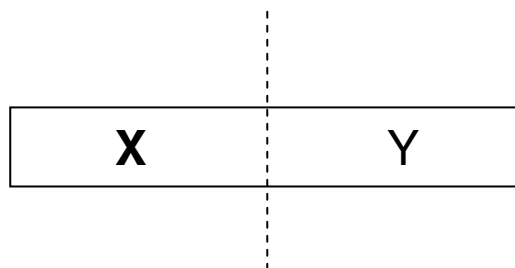
O poder de tributar de um país X é limitado, não importando se tal país é o país de fonte ou de residência.

- País de residência: também fica limitado pelo tratado e tem que evitar a dupla tributação sobre as rendas abrangidas pelo tratado.

-No caso da Holanda: dupla tributação tem que ser evitada não somente de acordo com as regras unilaterais para se evitar a dupla tributação, mas de acordo com o tratado (mesmo se as regras unilaterais forem mais restritivas).

Um tratado pode aumentar o ônus tributário, a tributação efetiva.

- Exemplo: uma sociedade “dual resident” que devido à aplicação do tratado (cláusula “tie breaker”) é residente do país X.



-O país Y só pode exercer seu poder de tributar caso a sociedade tenha um estabelecimento permanente no estado Y. Caso o e.p. seja lucrativo, o país Y não é obrigado a reconhecer eventuais prejuízos existentes no país X.

Os tratados internacionais de bi-tributação definem termos de formas diferentes. Não se deve misturar as definições!

- As diferenças dizem respeito, por exemplo, aos tipos de renda e ao conceito de residente.
- Portanto, deve-se primeiro analisar uma definição sob a égide da legislação nacional.
- Depois, deve-se aplicar o tratado sobre os fatos em questão, “ignorando” a legislação nacional.
- Finalmente, deve-se verificar se a análise com base no tratado limita a análise com base na legislação nacional.

Exemplo

- A KLM necessita de caixa para adquirir aviões. Ela decide emitir “profit-sharing bonds”. Esses “bonds” são principalmente adquiridos por indivíduos belgas.

-Pergunta: O tratado limita a Holanda no que diz respeito à tributação dos juros a serem pagos aos residentes da Bélgica?

-Análise com base na legislação doméstica: A legislação holandesa classifica juros pagos com relação a “profit sharing bonds” como dividendos. A tributação de fonte de dividendos é de 15%.

Exemplo

- Análise com base no tratado:

Artigo 10 do tratado Holanda-Bélgica:

10.2 – tributação de fonte: 15%

10.4 “The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.”

Exemplo

Artigo 11 do tratado Holanda-Bélgica:

11.2 – tributação de fonte: 10%

11.4 - The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, other than the shares or other rights referred to in paragraph 7 of Article 10, of this Convention, and particularly income from public loans and income from bonds or debentures, including premiums of every kind attaching to such bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purposes of this Article.

Exemplo

CONCLUSÃO: para fins de aplicação do tratado, juros pagos com relação aos “profit sharing bonds” são considerados juros e não dividendos. O imposto de fonte holandês fica portanto limitado a 10%.

NB: na Holanda não existe imposto de fonte sobre juros, mas como sob a égide da legislação doméstica este tipo de juros é considerado dividendo, a Holanda tributa na fonte tais “dividendos”.

Conceitos básicos dos tratados: país de fonte e país de residência.

- Dupla tributação → os tratados regem a tributação por dois países:

PAÍS DE RESIDÊNCIA: que tributa a renda em bases universais

PAÍS DE FONTE: é o “outro” estado que também quer tributar uma determinada renda.

País de residência

Diferenciação e relação entre país de residência para fins da legislação doméstica e para fins do tratado.

Legislação nacional: o conceito de residência existe a fim de autorizar a tributação em bases universais.

Tratados: a função do conceito de residência é determinar qual o país que deve evitar a dupla tributação. Atenção: art. 4 OECD – cláusula “tie breaker”

País de fonte (cont.)

-Receita de aluguel (art. 6.1. OECD): a fonte está localizada no país onde o bem imóvel está localizado e não no país do pagador do aluguel.

-Receita de juros (art. 11.5. OECD): a fonte está localizada no estado de residência do devedor (EUA) e não onde a conta bancária está localizada.

País de fonte

- Artigo 1 OECD – “This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.”
- Esse artigo só se aplica ao recebedor da renda e não ao pagador (fonte).
- Exemplo: Eu, residente da Holanda, recebo de uma fonte nos Estados Unidos:
 - receita de aluguel do meu irmão (residente dos EUA) com relação ao meu apartamento em Amsterdã que ele aluga. NB: eu assumo que os aluguéis são sujeitos a imposto de fonte nos EUA;
 - receita de juros do Citibank (residente nos EUA), decorrente de uma conta bancária que eu tenho numa filial do Citibank em Amsterdã. NB: eu assumo que esta receita também esteja sujeita a imposto de fonte nos EUA.

Abrangência das regras de alocação do direito de tributar

- Abrangência territorial: bilateral x universal
- Abrangência objetiva: definição das várias categorias de renda

Abrangência territorial

- Abrangência bilateral x global

Art. 6 OECD: “Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

>> *abrangência bilateral*

Art. 7 OECD: “The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State...”

>> *abrangência universal*

Regra n. 4

Os seguintes artigos têm uma abrangência bilateral:

- Art. 6 – rendimentos de bens imóveis
- Art. 10 – dividendos
- Art. 11 – juros
- Art. 12 – “royalties”
- Art. 16 – diretores
- Art. 17 – artistas e desportistas

Os seguintes artigos têm uma abrangência universal:

- Art. 7 – lucros das empresas
- Art. 8 – transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre
- Art. 13 – ganhos de capital
- Art. 15 – profissões dependentes
- Art. 18 – pensões e anuidades
- Art. 21 – outros rendimentos

Regra n. 4

Conseqüências nos casos de abrangência bilateral

>>Artigos 6,10,11,12,16,17

Rendimentos sujeitos a regras de abrangência bilateral não se sujeitam à aplicação de tais regras caso sua fonte:

- seja localizada num terceiro país ou
- no país de residência do recebedor do rendimento.

Neste caso, normalmente, estes rendimentos serão sujeitos aos artigos:

7: se lucro de empresa
21: outros rendimentos.

Abrangência objetiva

- Classificação sob a égide do tratado

a) complementar

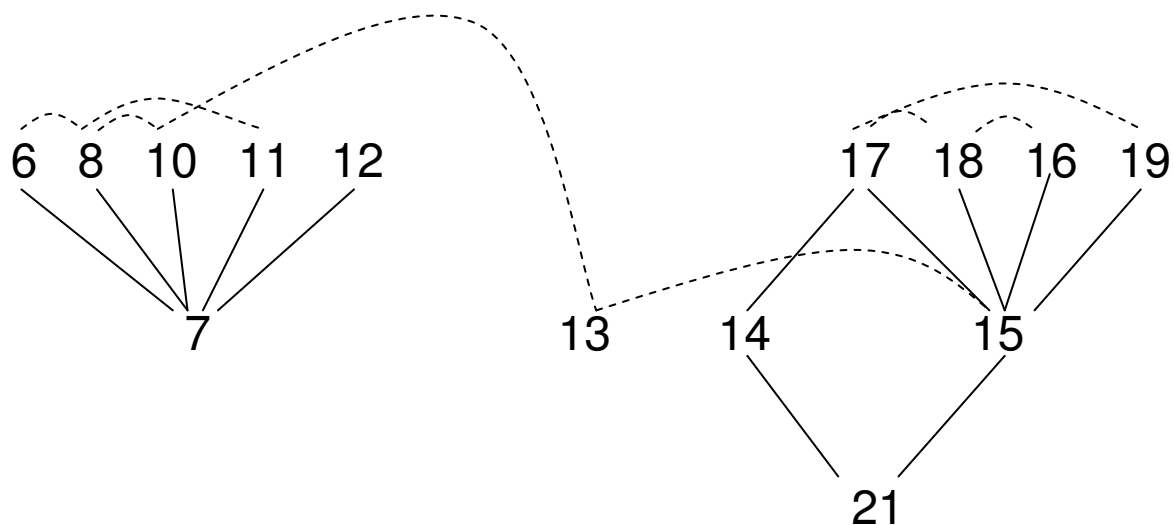
b) cumulativa: duas abordagens são possíveis

i. Lex specialis prevalece sobre lex generalis

ii. Ambos os artigos são aplicáveis simultaneamente: essa abordagem é possível já que os artigos têm um caráter limitativo.

Regra n. 4

Hierarquia entre os artigos da convenção modelo da OECD



———— Hierarquia de acordo com a convenção modelo

----- Inter-relação ainda não definida

Abrangência objetiva

Aplicação simultânea de dois artigos:

- Caso dois artigos sejam aplicáveis simultaneamente: em geral, a regra mais restritiva tem preferência (lex generalis- lex specialis):

Exemplo: art. 7 e art. 8, vide art. 7.7

art. 15 e art. 18, vide art. 15.1

- Em outros casos de aplicação simultânea, pode ser que não se tem como definir qual regra é a lex specialis.

Exemplo: art. 6 e art. 7 (NB: esta relação está definida no art. 7.7)

art. 17 e art. 18 (relação não definida)

Os tratados não contêm regras
definindo:

- o sujeito tributário

Artigos 6 a 21 (regras de alocação),

Nestes artigos, várias expressões são utilizadas para demonstrar a ligação entre um rendimento e o beneficiário:

- “Income/gains derived by a resident of a Contracting State...”: arts. 6, 13, 14, 15, 16 e 17
- “Income paid to”: arts. 10,11,12,18 e 19
- “Items of income of” : art. 21
- “Profits of”: art. 7

Exemplo: partnerships

Juliana Cangussu Dantas, LL.M.

juliana.dantas@loyensloeff.com

tel: +31 20 578 5167

cel: + 31 6 1090 0996

www.loyensloeff.com