

## POLÍTICA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Resumo de apostilhas dadas em aulas, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade da Bahia

*João Alves dos Santos*

As Conferências Internacionais Americanas constituem um exemplo magnífico de compreensão fraternal dos povos do nosso Continente.

Da primeira reunião que foi em 1890, em pouco mais de meio século, até agora, conseguiram as nações americanas realizar obra extraordinariamente notável para a consecução de uma paz verdadeira entre as repúblicas deste Hemisfério.

Nelas se tem mantido bem vivo o pensamento de Bolívar, quando em 1824, ao conclamar as nações co-irmãs inclusive a América do Norte, para o Congresso Internacional a se reunir no Panamá, encarecia a necessidade de ser criada uma "Liga das Nações Americanas, que se apoiasse na aceitação de uma lei comum internacional, da submissão recíproca à autoridade arbitral que fosse instituída por acôrdo coletivo, ficando assegurada a proteção mútua em caso de agressão externa".

De caráter político inicialmente, êsses conclaves americanos foram logo se alargando no âmbito jurídico. Já no "Congresso" de 1888, em Montevidéo, convocado pelo Uruguai e República Argentina, foram aprovadas convenções sôbre direito civil, comercial, processual e penal internacional.

O "panamericanismo econômico", que tão destacado se apresenta agora, é um corolário lógico do desenvolvimento crescente da união dos povos deste Continente e que se corporifica nas Conferências Interamericanas de Comércio e Produção, de Legislação Tributária e Financeira e outros assuntos da mesma natureza.

Vêm elas completando com êxito assinalável o estreitamento das relações pacíficas entre os povos da livre América. E tão magnífico é o exemplo que, já agora, a esta altura das extraordinárias transformações sociais, políticas e econômicas que agitam o mundo, para êste Continente se voltam as esperanças de todos os povos numa ânsia incontida de paz e de concórdia.

As decisões adotadas em todos êsses certames continentais refletem uma observância absoluta dos "princípios fundamentais do direito e da moralidade internacionais".

No âmbito político como no campo dos interesses de ordem econômica, — o exemplo interamericano constitui a base da formação da Sociedade das Nações Unidas, que sucede à Liga das Nações, aspiração que repontou através da história no idealismo de grandes vultos dedicados ao bem estar da humanidade, e que somente pode encontrar apóio para tornar-se realidade no seio fraternal dos povos americanos.

Êste rápido preâmbulo é destinado a esclarecer perante os menos identificados com a política de conagraçamento interamericano, o princípio "liberal" que tem norteado os povos do nosso continente na solução das questões de ordem econômica e comercial, incluindo, consequentemente, as divergências de natureza tributária.

A questão da duplicidade tributária no âmbito internacional, tem sido nos últimos tempos largamente estudada em tôdas as conferências econômicas mundiais.

A extinta Liga das Nações, pelo setor de assuntos fiscais, prestou relevantes serviços nêste sentido. Os estudos dos seus técnicos tiveram grande poder de esclarecimento em todos os países, contribuindo bastante para a melhor compreensão e prática de uma política fiscal compatível com a realidade da época presente.

A Associação Internacional de Direito Financeiro e Fiscal adotou no Congresso de setembro, de 1947, em Schvéninque (Países Baixos) o seguinte:

a) — aplaudir a decisão da Comissão Fiscal da O.N.U., de reunir material referente às finanças públicas e direito fiscal;

b) — seguir com o maior interesse os trabalhos da Comissão Fiscal, para formulação de princípios são de finanças públicas e direito fiscal, para a remoção das barreiras fiscais que entravam a restauração do Comércio mundial.

Manifestou o “Congresso” o desejo de que se estude a possibilidade de serem os litígios provenientes das divergências interpretativas das diferentes convenções internacionais em matéria de impostos, afastados dos países interessados e submetidos a um tribunal internacional.

A Conferência do México em 1943, traçou normas para decisão em convênios bilaterais de dupla tributação internacional.

Não satisfez em definitivo êsse trabalho.

Em 1946, da décima sessão do Comité Fiscal da Liga das Nações, saiu novó ante-projeto de “Convênio-tipo” sôbre dupla Tributação Internacional.

\* \* \*

A Segunda Conferência Continental de Bolsas de Valores, realizada em outubro de 1948, na Capital do Chile, entre outras resoluções que se acham publicadas na Revista da Bolsa de Comércio e Câmara de Comércio de Montevideo, recomendou que cada um dos países, cujas instituições bolsistas estiveram presentes ao conclave ou nêle se fizeram representar, promovesse a realização de tratados bilaterais, enquadrados nos Convênios do México, 1943, de Londres, 1946, e em cumprimento do disposto no artigo 27, do Pacto Económico de Bogotá, de 1948.

O assunto versa em tórno da debatida questão da bi-tributação no campo internacional, que tanto dificulta ou impede a afluência de capitais para investimentos em ativi-

dades econômicas nos países pobres de recursos financeiros como o são todos os do grupo latino-americano.

As economias privadas dos povos do mundo, sustenta a tese em análise, representam os recursos financeiros com os quais a humanidade pode criar e desenvolver as fontes de produção capazes de prover o mundo de bens de que necessita para permitir ao homem civilizado uma existência compatível com a sua própria personalidade.

A discriminação tributária ilimitada no âmbito internacional, impede que o capital acorra livremente aos investimentos nas empresas produtoras de todo o mundo.

A tributação imposta ao capital, simultaneamente, em sua fonte de origem e no país onde desenvolve sua atividade, é tanto injusta em princípio, quanto dificulta sua livre exportação para os lugares onde poderia se transformar em fator de progresso e de bem estar humano.

Os países do Hemisfério Ocidental, recomendam os Convênios em referência, devem evitar a criação ou manutenção de leis que importam em gravar o capital, suas rendas e aumentos, com uma tributação que exceda os limites de sua fonte produtora. Devem os governos por bem de seus próprios interesses, adotar uma política esclarecida limitando a tributação ao país onde o capital está investido.

A questão não é nova. Começou a ser levada em consideração por alguns países no último decênio do século passado.

A Holanda, desde 1893, conforme se lê em recente publicação do Conselho Interamericano de Comércio e Produção, estabeleceu em sua legislação tributária que os beneficiários de lucros provenientes de uma colônia holandesa ou de um país estrangeiro, podiam deduzir do impôsto sôbre a renda a pagar nos Países Baixos, o montante de que se tornassem devedores se seu lucro líquido fôsse igual ao obtido na colônia ou no estrangeiro.

A Bélgica, em 1906, reduziu em três quartos o tipo de contribuição aplicável aos créditos derivados de fundos colocados no estrangeiro. Em 1916, a Inglaterra estabeleceu uma redução no mesmo sentido em seu impôsto sôbre a renda.

Os Estados Unidos, em 1918, admitiram que fosse deduzido do impôsto sôbre o conjunto do lucro líquido, o montante dos impostos sôbre a renda pagáveis no estrangeiro. Tais exemplos foram seguidos por outros países para solucionar o problema da dupla tributação internacional, antes que a Liga das Nações intervesse na questão.

Em matéria de Convênios internacionais celebrados com o mesmo objeto, é tido como mais antigo o concluído entre a Austria, Hungria e a Prússia, em 1899. A Liga das Nações, a começar dos fins de 1921, passou a ocupar-se do assunto, designando uma comissão de estudos composta dos senhores Bruns, Inaudi, Seligman e Stamp, para, em cumprimento de uma recomendação da Conferência Financeira internacional do ano anterior, apresentar sugestões capazes de estabelecer normas definitivas para solução das divergências suscitadas. Em 1922, o Comitê Financeiro da Liga submeteu o assunto a um grupo de funcionários da Bélgica, Holanda, Grã Bretanha, Suíça e Tchecoslováquia. O trabalho da Comissão durou 3 anos e seu relatório, que tem a data de 7 de fevereiro de 1925, ainda não ofereceu base definitiva para solucionar a questão. Durante 1926 e 1927, o mesmo Comitê retomou seus estudos com a colaboração de peritos designados pela Argentina, Venezuela, Alemanha, Polônia, Japão e Estados Unidos, redigindo-se nessa ocasião os primeiros modelos de convênios bilaterais, os quais foram discutidos em outubro de 1927, em reunião geral de peritos governamentais, representantes de 27 nações. Dessa reunião nasceu a criação do Comitê Fiscal da Liga das Nações, em caráter permanente, que se reuniu com assiduidade desde 1929 até 1939. As fórmulas indicadas por êsse Comitê foram incluídas no tratado entre a Suécia e os EE.UU. no mesmo ano da última conflagração, e nos tratados subscritos por esta última nação com o Canadá e a Grã

Bretanha, em 1945, e examinadas sucessivamente por um sub-Comité que se reuniu em Haia em abril de 1940, por ocasião da Primeira Conferência Tributária Regional, realizada no México, em Julho do mesmo ano, e pela Segunda Conferência Tributária Regional celebrada também no México em 1943.

A participação ativa dos delegados hispano-americanos nessas últimas reuniões e o apôio que encontraram nos técnicos dos Estados Unidos e do Canadá, permitiram reconhecer o direito exclusivo de cada Estado para gravar as rendas de imóveis e dos lucros obtidos dos direitos veiculados a êles, e estabelecer que "os rendimentos de tôda exploração industrial, comercial, agrícola e mineral, e de qualquer atividade lucrativa, serão graváveis unicamente no Estado em que se desenvolvem tais atividades". As rendas de capitais mobiliários sê-lo-ão no Estado onde ditos capitais hajam sido investidos. Atendendo-se assim à objeção que, em 1938, fizera o professor Flores Lemus (Espanha), o qual lamentava que "os projetos submetidos à deliberação da assembléia, houvessem sido preparados por técnicos de países exportadores de capital e de atividades econômicas, cujos interesses estavam em contraposição com os dos países importadores de capital, que não podem compartilhar, naturalmente, a preferência dos primeiros pelo princípio da imposição conforme o domicílio contribuinte".

O ante-projeto tipo de convênio saído das deliberações do México não foi sem embargo definitivo.

Em março de 1946, celebrou em Londres sua décima sessão o Comité Fiscal da Liga das Nações. Se bem que houvesse aceito a maioria das conclusões das conferências celebradas na América, discrepou de alguns de seus mais importantes princípios ao confirmar os tradicionais pontos de vista das nações européias, de há muito conhecidas como inversoras de capital no exterior, sôbre os problemas fiscais de caráter internacional.

Merece seja destacado o fato de haver o Comité Fiscal da Liga das Nações reconhecido que as disposições incluídas nos modelos de 1943, poderiam parecer a certos países da América Latina mais atraentes que as que há adotado em sua anterior reunião. Manifestou o Comité a esperança de que, quando fosse reiniciada pelas Nações Unidas a atividade no campo dos problemas fiscais de caráter internacional, fossem retomados os trabalhos do México e de Londres, e desenvolvidos por um grupo, em que deverão entrar, em número igual, funcionários e técnicos em matéria fiscal, pertencentes tanto a países importadores como a países exportadores de capitais, assim como a países já adiantados e outros em situação inferior do ponto de vista econômico.

### **Estrutura do ante-projeto de Convênio**

Inicialmente, o ante-projeto de "Convênio" sobre Btributação Internacional, saído do Comité Fiscal da Liga das Nações, fixa como base o princípio da "cláusula da nação mais favorecida", visto estabelecer que "se aplicará também a qualquer outro impôsto, ou aumento de impôsto, estabelecido por qualquer dos Estados contratantes, em data posterior à da assinatura, e que se apoie substancialmente nas mesmas bases que os impostos enumerados no acôrdo".

### **Rendas derivadas de bens-imóveis**

Para as rendas desta natureza, estabelecem os artigos 2.º e 3.º do Projeto de Londres:

- a) — as rendas derivadas de bens imóveis, e bem assim das hipotecas sobre os mesmos, serão tributáveis no Estado onde estiverem situados;
- b) — as rendas derivadas de hipotecas sobre naves marítimas ou aéreas serão tributáveis no Estado onde esses bens estiverem matriculados.

**Rendas produzidas pela exploração industrial,  
comercial, agrícola ou mineira**

Dispõe o artigo 4.º do Projeto:

- 1.º — que as rendas de tóda exploração industrial, comercial, agrícola ou mineira, e de qualquer atividade lucrativa, serão tributáveis no Estado em que o Contribuinte possuir um estabelecimento fixo.
- 2.º — que se uma empresa de um dos Estados estende suas atividades ao outro Estado sem ter neste um estabelecimento fixo, as rendas que procederem destas atividades serão graváveis unicamente no primeiro deles.
- 3.º — que se a empresa tem estabelecimentos fixos em ambos os Estados contratantes, cada um desses Estados perceberá o impôsto correspondente ao montante do lucro produzido em seu território.

O projeto elaborado na Conferência de 1943, no México, dispõe: As rendas de tóda exploração industrial, comercial, agrícola ou mineira, e de qualquer atividade lucrativa, serão tributáveis unicamente no Estado em que se operem tais explorações ou atividades.

Se uma empresa ou um particular, de um dos Estados contratantes, estende suas atividades, mediante operações isoladas ou ocasionais, ao território do outro contratante, sem ter um estabelecimento fixo, as rendas que procederem destas atividades serão graváveis unicamente no primeiro dos ditos Estados.

Concernente a matérias primas, agrícolas ou minerais, e demais matérias e produtos naturais, se entenderá que os lucros resultantes de preços correntes entre pessoas independentes ou conforme as cotações mundiais, foram conseguidos no Estado em que ditos bens foram produzidos.



A redação desses artigos do Projeto elaborado na Conferência do México oferece mais clareza e atende melhor ao interesse dos países que têm ainda nos produtos naturais a base do seu comércio de exportação.

### **Rendas das empresas estatais**

Nesta parte o projeto só faz menção do comércio de transporte estabelecido no artigo 5.º que diz:

“As rendas auferidas pelas empresas de um dos Estados contratantes, da exploração de navés ou aeronaves empregadas em transportes internacionais, serão tributáveis somente no Estado em que a empresa tiver seu domicílio fiscal”

O dispositivo correspondente no Projeto do México é do seguinte teor:

“As rendas que as empresas de um dos Estados contratantes obtiver da exploração de navés ou aeronaves matriculadas no dito Estado, serão tributáveis unicamente nesse Estado”.

### **Da remuneração do trabalho e serviços pessoais**

A remuneração do trabalho e dos serviços pessoais serão tributáveis no Estado contratante, onde ditos serviços foram prestados.

As rendas derivadas de profissões liberais, serão tributáveis no Estado contratante onde esses profissionais se encontram fixamente estabelecidos. Quando o estabelecimento profissional fôr fixado em ambos os Estados contratantes, a obrigação tributária será correspondente em cada um deles à renda aí auferida.

O assunto aqui explanado com mais clareza e especificação é o mesmo contido no art. 108, do Código de Direito Internacional Privado, de autoria do Dr. Sanches de Bustamante,

jurisconsulto cubano, aprovado na Sexta Conferência Internacional Americana, realizada em 1928 na cidade de Havana.

Está assim redigido o mencionado dispositivo: "Art. 108 — A propriedade Industrial e a intelectual e os demais direitos análogos, de natureza econômica que autorizam o exercício de certas atividades concedidas pela lei, consideram-se situados onde as tiverem registrado oficialmente".

A remuneração dos funcionários civís e dos militares que estiverem no desempenho de serviço público de um dos contratantes no outro Estado, será tributável somente no país a que pertencerem, desde que essa remuneração não decorra de serviço de uma empresa comercial ou industrial pertencente ao Estado e por êle explorada direta ou indiretamente.

O dispositivo menciona "funções diplomáticas e consulares", que omitimos por desnecessário, mas queremos recordar que para os funcionários diplomáticos e consulares a isenção tributária no país onde servem, já era regulada pelas Convenções assinadas na Conferência de 1928, em Havana.

### **Rendas de Capitais**

O artigo VIII do "Projeto de Convênio-tipo" sobre dupla tributação internacional", aprovado na reunião de 1946, em Londres, pelo "Comité Fiscal da Sociedade das Nações", estabelece que os dividendos e outras rendas provenientes de ações de uma sociedade de pessoas de responsabilidade limitada, serão tributáveis somente no Estado contratante em que a empresa tenha seu domicílio fiscal.

Contudo, os dividendos pagos por uma sociedade de capital, que tenha seu domicílio num dos Estados contratantes, a uma sociedade de capital que tenha seu domicílio fiscal no outro Estado contratante e mantenha uma participação dominante na direção ou no capital de sociedade que paga os dividendos, ficarão isentos de imposto no primeiro Estado.

Os dividendos pagos por uma sociedade de capital que tenha seu domicílio fiscal num dos Estados contratantes, ou

os benefícios não distribuídos de uma sociedade deste tipo, não serão sujeitos pelo outro Estado contratante a nenhum imposto, em razão de os dividendos não distribuídos representarem na totalidade ou em parte, um lucro detido no território do outro Estado.

O artigo IX regula a tributação dos juros, provenientes de bonus, efeitos, obrigações ou tãda qualquer forma de capital, que serão tributáveis unicamente no Estado em que o credor tem seu domicílio fiscal.

Sem embargo, o Estado do devedor tem o direito de gravar êsses juros por via de dedução ou retenção na fonte.

Os dispositivos constantes dos artigos VIII e IX, do projeto de Londres, repetem em seu todo o que se contém no artigo XI do projeto do México, concebido nos termos seguintes:

“As rendas de Capitais imobiliários serão tributáveis unicamente no Estado onde ditos capitais hajam sido invertidos”.

### **Bens imóveis, exploração de minas e outros recursos naturais**

Os rendimentos provenientes de bens imóveis ou de exploração de minas e demais recursos naturais, serão tributáveis unicamente no Estado contratante em que estejam situados êsses bens.

Os rendimentos obtidos em um dos Estados contratantes por uma pessoa, sociedade ou outra entidade do outro Estado contratante como contrapartida do direito de utilizar patentes de invenção, fórmulas e procedimentos secretos, marcas de fábrica e outros direitos análogos, serão tributáveis unicamente no Estado onde êsses direitos se exploram.

Todavia, se os rendimentos são pagos por uma empresa de um dos Estados contratantes a outra empresa do outro, que tenham uma participação dominante em sua direção ou

em seu capital, ou vice-versa, ou se as duas empresas são de propriedade ou controladas pelos mesmos interesses, os rendimentos estão sujeitos ao imposto no Estado onde se explora o direito, com a reserva de que todos os gastos e encargos compreendendo a amortização, relativos a esse mesmo direito e rendimento, serão deduzidos do importe dos precitados rendimentos.

Os rendimentos obtidos em um dos Estados contratantes por uma pessoa, sociedade ou outra entidade do outro Estado contratante como contrapartida do direito de usar obras ou publicações artísticas ou científicas ou de outra ordem cultural, não serão tributáveis no primeiro Estado.

### **Pensões e rendas vitalícias privadas**

As pensões e rendas vitalícias privadas serão tributáveis unicamente no Estado do domicílio do beneficiário.

O artigo correspondente do Projeto do México dispõe:

“As rendas e pensões vitalícias privadas serão tributáveis unicamente no Estado do domicílio fiscal devedor”.

### **Lucros de venda ou de permuta de imóveis**

Os lucros procedentes da venda ou da permuta de imóveis, serão tributáveis unicamente no Estado em que ditos bens estejam situados.

Os lucros procedentes da venda ou da permuta de bens que não sejam imóveis, pertencentes a uma empresa industrial, comercial ou agrícola ou a toda outra atividade independente, serão tributáveis de acordo com as disposições estabelecidas para as rendas das empresas industriais, comerciais, agrícolas, de navegação e mineiras em geral.

Os lucros procedentes da venda ou da permuta de bem de capital que não sejam os mencionados acima serão tributáveis unicamente no Estado em que o beneficiário tiver o seu domicílio fiscal.

### **Direito de tributar**

O Estado do domicílio fiscal do contribuinte conservará o direito de tributar a renda total no próprio território e no do outro Estado contratante, porém deverá deduzir do impôsto que aplica sôbre a dita renda, a menor das somas que representa:

a) — o impôsto cobrado pelo outro Estado contratante sôbre as vendas tributáveis em seu território, conforme os artigos anteriores;

b) — uma quantia que guarde com o impôsto sôbre o total de renda líquida do contribuinte pagador no Estado do domicílio fiscal, a mesma relação que a renda tributável no outro Estado tenha com o total da renda líquida tributável no outro Estado com relação à renda líquida total.

O mesmo critério tributário será seguido com relação aos impostos sôbre o patrimônio, o capital ou o aumento de riquezas, sejam êsses impostos permanentes ou percebidos de uma só vez.

O projeto da Conferência do México não inclui nenhuma disposição similar à anterior do projeto de Londres.

### **Duplo domicílio fiscal**

Quando se tratar de contribuintes que tenham domicílio fiscal nos dois Estados contratantes, o impôsto que na conformidade do Convênio possa obter-se pela aplicação da regra do domicílio, se estabelecerá em cada um dos Estados contratantes em proporção ao tempo que no ano fiscal hajam permanecido os referidos contribuintes nêle ou segundo a proporção que, de comum acôrdo, determinem as administrações competentes.

### **Domicílio fiscal único**

Os contribuintes que tenham domicílio fiscal em um dos Estados contratantes não estarão sujeitos no outro Estado,

quanto à renda neste obtida, a impostos mais elevados ou diferentes dos que, em razão de ditos resultados, correspondam aos contribuintes domiciliados neste último Estado ou que sejam nacionais no mesmo.

Tôda vez que um contribuinte fôr submetido pelas autoridades tributárias, de um dos Estados contratantes, a medidas que importem em contribuição bitributária, poderá reclamar ante a administração fiscal do Estado em que esteja domiciliado ou do qual seja natural.

Se aceita a reclamação, a autoridade tributária competente dêste último Estado deverá consultar diretamente a autoridade competente do outro Estado, a fim de chegarem a um acôrdo equitativo que evite a bitributação.

As disposições convencionais não deverão conter medidas restritivas às isenções, deduções, créditos, vantagens e direitos de recursos administrativos ou judiciais que possam ser assegurados a um contribuinte pelas leis de qualquer dos Estados contratantes .

No que respeita às disposições especiais que possam resultar necessárias para a aplicação do convênio e, em particular, de referência aos casos não previstos de modo expresso, e na eventualidade de modificações importantes da legislação fiscal de algum dos Estados contratantes, se consultarão as autoridades competentes dos Estados e tomarão as medidas oportunas de acôrdo com os princípios que inspiram o convênio.

### **Protocolo Adicional**

Como elemento complementar do Convênio se firmará um Protocolo Adicional destinado a esclarecer possíveis dúvidas dos termos empregados. Assim por exemplo:

As expressões "contribuintes de um Estado contratante", significam os contribuintes ou as emprêsas que tenham seu domicílio fiscal no dito Estado.

“Domicílio fiscal”, significa, no caso de um particular ou de uma empresa pertencente a um particular, o lugar onde o contribuinte tenha uma residência habitual, entendida esta no sentido de lugar permanente de habitação.

Quando um contribuinte possui residências em ambos os Estados contratantes, as administrações fiscais competentes determinarão, de acordo, o lugar de sua principal residência, que se considerará como domicílio fiscal.

Para determinar entre várias, a residência principal, as administrações competentes terão em conta elementos tais como a duração, a regularidade, a frequência das permanências do contribuinte, o lugar de presença habitual de sua família e a proximidade dessas residências ao lugar onde o contribuinte exerça sua profissão.

Tendo o contribuinte residências em cada um dos Estados contratantes sem que nenhuma delas possa ser considerada como residência principal, se procederá de conformidade com os seguintes dispositivos: as autoridades fiscais competentes se consultarão afim de tomarem medidas oportunas dentro dos princípios básicos do Convênio.

O domicílio fiscal de toda sociedade de pessoas, sociedade de capital e demais entidades de direito ou de fato, ficará determinado pelo Estado em que estiver o centro real de sua direção.

As diferenças que possam surgir quanto ao que deva ser considerado como bens imóveis, serão resolvidas de conformidade com a legislação do lugar onde esses bens estiverem radicados.

O termo “empresa” compreende qualquer forma de entidade econômica individual, coletiva, de capital ou qualquer outra entidade de direito ou de fato.

Estabelecimento fixo compreende as casas matrizes, sucursais, minas e poços de petróleo, oficinas, armazéns, uzinas, agências, instalações, estúdios e consultórios, e demais locais

sédes de atividades profissionais fixas destinados a fins de caráter lucrativo.

Uma obra em construção constitui um estabelecimento fixo quando a sua duração houver sido fixada para o prazo de um ano pelo menos ou haja sido começada há um ano.

O fato de uma empresa estabelecida em um dos Estados contratantes manter relações de negócios no outro por intermédio de um agente efetivamente autônomo, corretor, comissário, etc., não significa que essa empresa possua um estabelecimento fixo nesse último Estado.

Assim, por exemplo, se considerará que existe estabelecimento fixo, quando o agente:

a) — Tenha poder bastante e habitualmente estipule contratos em favor da empresa para a qual trabalha.

b) — Esteja ligado por um contrato de trabalho e habitualmente realize transações em favor da empresa mediante remuneração por parte desta.

c) — Esteja, habilmente, para fins de venda, em posse de existências ou de um depósito de mercadorias pertencentes à empresa.

Além disso, pode admitir-se como prova de existência do contrato de trabalho, o fato de serem os gastos de administração do agente, especialmente o aluguel da sede do estabelecimento, pagos pela empresa.

A prestação de serviços de um corretor a uma empresa pondo-a em contacto com a clientela, não implica, por si só, a existência de um estabelecimento fixo na dita empresa, ainda que aquela exerça sua atividade, para a mesma apresentando certa continuidade ou periodicidade, e mesmo que as mercadorias vendidas tenham permanecido temporariamente em depósito. De modo análogo, o fato de um comissário operar em seu próprio nome para uma ou várias empresas e perceba comissão em tipo normal, não significa a existência de estabelecimento fixo no outro Estado.



O fato de uma empresa matriz, cujo domicílio fiscal se encontre em um dos Estados contratantes, tenha no outro uma sociedade filial, não significa que a empresa matriz tenha um estabelecimento fixo nesse Estado, sem prejuízo das obrigações fiscais da sociedade filial, respeito ao Estado em que se encontre.

### **Determinação dos resultados**

A determinação dos resultados das empresas industriais, comerciais, agrícolas, mineiras em geral, e as demais atividades independentes obedecerá ao seguinte critério:

a) — se uma empresa com domicílio fiscal em um dos Estados contratantes tem um estabelecimento fixo em outro Estado, se atribuirá a cada estabelecimento fixo o resultado líquido que houver obtido como empresa independente dedicada a atividades idênticas ou análogas, em condições idênticas ou análogas. Este resultado líquido se determinará, em princípio, à base da contabilidade particular deste estabelecimento. Na conformidade das disposições convencionais, o lucro será gravável em obediência com a legislação e as conveniências do Estado em que estiver situado o Estabelecimento;

b) — quando necessário, as autoridades fiscais dos Estados contratantes revisarão, conforme especificado, as contas apresentadas especialmente para corrigir erros ou omissões, ou para retificar os preços ou remunerações lançadas na contabilidade, reajustando-as ao valor corrente entre pessoas independentes inspiradas por seus respectivos interesses;

c) — se a contabilidade do estabelecimento fixo em um Estado contratante é retificada como consequência de tais verificações, far-se-ão as retificações correspondentes na contabilidade do estabelecimento fixo que se encontre no outro Estado contratante com o qual hajam sido efetuadas as transações de que se trata.

d) — se um estabelecimento não apresenta contabilidade que revele suas próprias operações, ou se a contabilidade apresentada não corresponde aos usos normais da profissão no país do estabelecimento, ou se retificações previstas no parágrafo anterior não podem efetivar-se, ou se o devedor do imposto o consente, as autoridades fiscais podem determinar presuntivamente o resultado fixando uma percentagem sobre os rendimentos brutos do estabelecimento. A percentagem será fixada segundo a natureza dos negócios a que se dedique o estabelecimento e por comparação com os resultados obtidos pelas empresas independentes idênticas ou análogas no país.

Se as atividades do estabelecimento fixo são de natureza igual às de um corretor ou comissário efetivamente independente, o rendimento pode determinar-se tendo como base a comissão costumeira para tais serviços. Se êsses métodos de determinação de resultados forem inaplicáveis, o lucro líquido do estabelecimento fixo pode ser determinado partindo do lucro líquido que a empresa houver auferido nas atividades em que participou o dito estabelecimento. Para fazer esta determinação aplica-se ao resultado total em referência coeficientes baseados numa comparação dos rendimentos brutos dos ativos, das horas de trabalho e demais fatores concernentes, devendo-se selecionar ditos fatores de modo que seus resultados se aproximem tanto quanto possível dos que deveriam aparecer numa contabilidade particular.

Ao determinar o resultado líquido sobre a base da contabilidade particular do estabelecimento fixo, pode ser deduzida daquela, contribuição equitativa para os gastos gerais da casa matriz da empresa.

Quanto às despesas bancárias e financeiras, a repartição dos rendimentos se efetuará de conformidade com os princípios estabelecidos nos parágrafos anteriores, ficando entendido que, quando um estabelecimento fixo de uma empresa determinada em um Estado contratante se encontre em situação de credor ou de devedor com relação ao estabelecimento fixo no outro Estado, se aplicarão as seguintes disposições:

a) — se o estabelecimento fixo situado num estado (estabelecimento credor) proporciona fundos em forma de adiantamento, de empréstimo, abertura ou crédito, de depósitos ou outro meio qualquer ao estabelecimento fixo situado no outro Estado (estabelecimento devedor), se considerará, para fins de tributação, que os juros constituem um rendimento do estabelecimento credor e um elemento dedutível do movimento bruto do estabelecimento devedor, e se calcularão êsses juros ao tipo costumado entre bancos para operações semelhantes na mesma moeda;

b) — contrariamente ao disposto no parágrafo anterior, não se incluirão nos rendimentos do estabelecimento credor, nem se admitirão como dedução do rendimento bruto do estabelecimento devedor, os juros que correspondam ao capital permanente destinado ao estabelecimento devedor em forma de adiantamento, de empréstimo, de abertura de crédito, de depósito ou outra qualquer forma.

O resultado líquido das empresas de seguros se determinará conforme os princípios estabelecidos para as demais empresas. Sem embargo, se em um caso dado, êsses princípios não forem aplicáveis, o resultado líquido tributável de um estabelecimento fixo de uma empresa de seguros poderá avaliar-se aplicando aos lucros brutos obtidos como resultado das atividades do estabelecimento fixo, coeficientes calculados sobre a base do resultado total de uma empresa nacional dedicada ao ramo de seguros de que se trata, e dividindo o resultado total da empresa em duas partes, proporcionais à relação que exista entre os resultados brutos correspondentes ao estabelecimento fixo e o total dos recebidos pela empresa.

Quando essas regras não permitem uma divisão equitativa da renda, as autoridades competentes poderão consultar-se acerca do método adequado para evitar a bitributação.

Quando uma empresa de um dos Estados contratantes tenha uma participação predominante na gerência ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante, ou

quando ambas as emprêsas objetivem interesses comuns ou estejam controladas por êste, e, como resultado desta situação, existam em suas relações comerciais ou financeiras condições diferentes das costumeiras entre emprêsas independentes, qualquer lucro ou perda que normalmente houvesse figurado na contabilidade de uma delas e que, desta maneira, se havia feito derivar para a outra, será restituída à contabilidade da primeira.

O comércio ambulante, a navegação interior, as diversões teatrais e outras quaisquer modalidades de espetáculos ou atividades similares, serão tributáveis de acôrdo com a legislação do país onde essas atividades se efetuarem. As administrações competentes poderão, dado o caso, concertar disposições especiais a respeito.

Os estudantes e aprendizes oriundos de um dos Estados contratantes com o exclusivo objeto de estudar ou adquirir experiência técnica, não estarão sujeitos a impôsto algum neste último Estado em razão dos subsídios que do primeiro Estado, lhes sejam remetidos para sustento e estudos.

### **O pronunciamento da Conferência de Araxá sôbre bitributação internacional**

A Conferência de Araxá, entre muitos assuntos de magna relevância relativamente à questão tributária no âmbito internacional, tratando dos "Capitais particulares estrangeiros", pronunciou-se no sentido de que é necessário atrair para o nosso país capitais particulares estrangeiros, para serem encaminhados aos setores nos quais possam auxiliar o nosso desenvolvimento econômico e contribuir para o equilíbrio do nosso balanço de pagamentos e que, para êsse fim, é conveniente assegurar aos capitais estrangeiros, além das garantias jurídicas constantes da Constituição, igualdade de tratamento fiscal e de quotas, enquanto a situação cambial não permitir a liberdade integral".

Foi aprovada a recomendação seguinte:

a) — que seja garantida aos capitais estrangeiros — enquanto não puder ser restabelecida a liberdade integral — a remessa de razoáveis porcentagens e rendimentos e quotas de amortização, estabelecendo-se, nêsse interim, favores cambiais especiais para os investimentos nos setores que mais possam auxiliar o nosso desenvolvimento econômico e contribuir para o equilíbrio do nosso balanço de pagamentos;

b) — que se celebrem tratados de investimentos, os quais prevejam fundos de garantia para conversão de remessas de lucros e quotas de amortização, e de cuja administração participem, em igualdade de condições, representantes do Governo e das Classes Produtoras dos países interessados;

c) — que dos referidos tratados constem acórdos sôbre Bitributação, objetivando a eliminação ou redução substancial da tributação complementar dos rendimentos de capitais nacionais invertidos no interior;

d) — que o tratamento dos lucros reinvestidos por emprêsas estrangeiras seja completamente equiparado ao dispensado aos nossos capitais, inclusive o registro dos mesmos, pelas Bolsas de Valores e Fiscalização Bancária, pelo seu valôr em moeda estrangeira na data do balanço de que conste a sua reinversão;

e) — que o impôsto sôbre rendimentos remetidos ao estrangeiro não incida sôbre os lucros de filiais de companhias estrangeiras reinvestidos no país;

f) — que seja amplamente divulgada a legislação reguladora da aplicação de capitais estrangeiros em nosso país.

A dupla tributação e sua congênere — a discriminação tributária — são, na atualidade, os dois maiores obstáculos impeditivos de uma colaboração ampla do capital estrangeiro no desenvolvimento econômico-comercial dos países pobres de recursos financeiros.

Nestas condições está tôda a área continental latino-americana, com raras exceções devidas a acôrdos especiais estabelecidos ûltimamente.

Tanto a bitributação internacional como a discriminação tributária, têm ocupado uma grande parte dos estudos de tôdas as conferências Interamericanas de Comércio e Produção, nos ûltimos tempos.

O princípio firmado — e isso acordemente com a política internacional sustentada pelos povos americanos — é o de que “entre suas fronteiras, a soberania fiscal de cada nação só pode sofrer limitação por seus próprios preceitos constitucionais e legais, e pelos convênios internacionais que haja subscrito”. Nenhum princípio de direito internacional impede o exercício daquela prerrogativa com respeito aos bens, transações ou rendas que hajam contribuído tributariamente para outra nação. Dêste modo, sôbre as pessoas, interêsses ou atividades submetidas à jurisdição fiscal de dois ou mais países, não deverá incidir um encargo tributário maior que o que sofreriam se estivessem submetidos à de um só país.

A consequência dessa superposição tributária decorre da falta de coordenação entre os regimes fiscais vigentes. Fundamentalmente, como explica o Dr. Augustin Lazaro, em “Modalidades del Momento en Matéria de Política Fiscal” — trabalho escrito para o Conselho Interamericano de Comércio e Produção, — a dupla tributação sôbre a renda deriva do fato de que sendo distinto o país de residência do beneficiário daquele donde a renda provém, o primeiro grava-a por motivo de que o beneficiário da mesma está domiciliado em seu território, e, o segundo, pelo fato de que a renda se origina de capital saído do seu território.

Um país que disponha de grandes recursos naturais, para determinar a esfera das obrigações tributárias, provávelmente se apegará ao princípio da origem do crédito; um país que conte com centros financeiros difícilmente renunciará ao princípio do domicílio do contribuinte.

A tributação baseada no princípio da territorialidade da fonte é tão importante para o país de onde o crédito provém, e a imposição baseada no domicílio do contribuinte é tão importante para o país onde reside, que o problema da dupla tributação não encontra solução pelo fato de que um dos ditos países perceba o impôsto baseando-se, exclusivamente, em um só dos ditos princípios.

O problema da bitributação no campo internacional é muito complexo, salientando-se principalmente de referência aos réditos.

Nêste setor, a política tributária internacional tem sido extraordinariamente agravada pela generalizada difusão dos impostos incidentes sôbre a mesma renda e a não menor generalização de suas taxas.

Em geral, à falta de acôrdo especial, a legislação tributária de quasi todos os países taxa simultâneamente a renda total dos residentes em seu território, sem nenhuma discriminação no que refere à origem da mesma. Além disso, são sempre divergentes as definições encontradas nas leis tributárias de quase todos os países no tocante ao exercício fiscal, a fonte ou origem da renda e do domicílio ou residência do contribuinte. Tôda vez que um contribuinte é considerado domiciliariamente residindo em dois países ao mesmo tempo, sua renda sofrerá a incidência tributária de ambos êsses países, seja qual fôr a fonte de procedência da mesma.

Inúmeras são as questões que se apresentam no tocante à tributação dos lucros comerciais e industriais.

De modo geral se aceita que os proveitos obtidos em transações contratuais ou operações técnicas, devem ser tributados no domicílio da empresa, onde as operações se efetivarem.

Para as empresas cujas atividades se estendem a diversos países, o mais complicado e importante problema fiscal, é o da distribuição proporcional dos lucros entre todos os países em que atuam.

E' indiscutível o direito do fisco de cada um dêles sôbre a parte de rendimento produzido no respectivo país. Mas se tal critério não é seguido, se o montante arbitrado pelas autoridades fiscais não se limita ao "quantum" produzido dentro do respectivo âmbito tributário, ou, mais claramente, se o fisco impõe uma tributação que atinja também o lucro que não foi auferido dentro do país, surge com tôdas as suas consequências prejudiciais a debatida questão da bitributação internacional, cujo corretivo se vem procurando através de convênios especiais estruturados pelos modelos, de 1943 do México, ou de 1946, de Londres.

Últimamente os acôrdos comerciais contêm cláusulas especiais sôbre assuntos tributários.

A complexidade dos problemas de ordem social, política, econômica e financeira, surgidos em consequência da última guerra, pôs em concordância o julgamento de todos os povos relativamente à conveniência de ser banida definitivamente a dupla tributação, a fim de se facilitar o mais possível o intercâmbio econômico internacional.

Todavia, como ainda não existe um compromisso internacional capaz de resolver de vez tão complexos problemas, assiste a cada Estado o direito absoluto de instituir no âmbito especial de sua jurisdição o sistema tributário que melhor convenha aos seus interesses.

Em consequência, todo compromisso para eliminar a bitributação encontra os maiores obstáculos, visto como cada Estado, como é natural, procura só assumir os compromissos que melhor satisfaçam às suas próprias conveniências.

Entre todos os aspectos que oferece a questão bitributária internacional, um dos mais difíceis no conciliar os direitos dos países interessados, principalmente quando existe diferença de estrutura econômica, é o relativo à tributação da renda de capitais imobiliários.

A menos que haja excepcional interesse em fomentar uma determinada produção fora de suas fronteiras, como foi



o caso da borracha e outros produtos de finalidade estratégica para a guerra, durante o último conflito, ou mesmo por conveniência de ordem econômico-política, conforme é o caso dos países tidos como "zonas de influência de outros mais poderosos", fora destes casos, nunca um "país exportador de capitais", admitirá prioridade fiscal ao país importador. Por sua vez, o fisco do país importador, para o qual a tributação do capital estrangeiro se apresenta como fonte de receita, só excepcionalmente desistirá de incluí-lo no campo de suas incidências fiscais.

Do exposto, facilmente se conclui que tão discutida divergência de interesses econômicos e fiscais, se caracteriza pela tendência dos países credores em buscar a obrigação tributária no estatuto pessoal do contribuinte, ao passo que para os devedores essa base é o estatuto territorial da fonte de renda.

Muito esforço está sendo desenvolvido para conseguir-se uma solução que atenda plenamente ao interesse geral dos países necessitados de capitais e os seus possuidores. Impõe-se uma limitação tributária razoável, a fim de facilitar a inversão internacional.

Com a mesma finalidade deve-se tomar em consideração, fóra a incidência sobre o capital importado, e sobre a arrecadação fiscal dos impostos que gravam o primeiro, as consequências econômicas e fiscais do movimento internacional de capitais no desenvolvimento econômico, comercial e renda nacional dos países entre os quais êsse movimento se opera.

A 36.<sup>a</sup> Convenção Nacional de Comércio Exterior dos Estados Unidos, realizada em fins de 1949, inclui em suas resoluções um capítulo importantíssimo sobre a tributação de lucros obtidos em inversões de capitais americanos no exterior.

Na recomendação formulada a êste respeito, que é a 13.<sup>a</sup> na ordem das decisões da referida Convenção, estão contidas

sugestões no sentido de que "os lucros dos estabelecimentos comerciais de um país, radicados em território de outro país, só sejam gravados no país onde obtenham ditos lucros".

Resolveu do mesmo modo a Convenção solicitar que "os Estados Unidos se abstenham de tributar as rendas bloqueadas no estrangeiro, até que as mesmas possam ser convertidas em dólares".