



Fórum das Empresas
Transnacionais Brasileiras

MELHORIAS NA APLICAÇÃO DOS ATUAIS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA

BRASÍLIA 2018





CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

Robson Braga de Andrade

Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor

Diretoria de Comunicação

Carlos Alberto Barreiros

Diretor

Diretoria de Educação e Tecnologia

Rafael Esmeraldo Lucchesi Ramacciotti

Diretor

Diretoria de Políticas e Estratégia

José Augusto Coelho Fernandes

Diretor

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães

Diretora

Diretoria de Serviços Corporativos

Fernando Augusto Trivellato

Diretor

Diretoria Jurídica

Hélio José Ferreira Rocha

Diretor

Diretoria CNI/SP

Carlos Alberto Pires

Diretor

MELHORIAS NA APLICAÇÃO DOS ATUAIS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

© 2018. CNI – Confederação Nacional da Indústria.

Qualquer parte desta obra poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

CNI

Gerência Executiva de Assuntos Internacionais

C748m

Confederação Nacional da Indústria.

Melhorias na aplicação dos atuais acordos para evitar a dupla tributação da renda /
Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2018.

70 p. : il.

1. Dupla Tributação. 2. Investimentos brasileiros no exterior. I. Título.

CDU: 338.2

MELHORIAS NA APLICAÇÃO DOS ATUAIS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA



/ SUMÁRIO

01 / SUMÁRIO EXECUTIVO P.11

02 / INTRODUÇÃO P.12

03 / PREMISSAS DO ESTUDO P.18

04 / DIRECIONAMENTO GERAL DAS SUGESTÕES P.18

// 4.1. PROTEÇÃO DA EMPRESA BRASILEIRA P. 28

// 4.2. CONVERGÊNCIA DA CONVENÇÃO-MODELO OCDE COM INTERESSES DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO P. 28

05

/ SUGESTÕES APLICÁVEIS ADTs JÁ CELEBRADOS PELO BRASIL P.18

// 5.1. ROYALTIES, JUROS, DIVIDENDOS E GANHOS DE CAPITAL – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA: ALOCAÇÃO DE COMPETÊNCIA E LIMITAÇÃO DE ALÍQUOTAS P. 30

/// 5.1.1. ROYALTIES P. 30

/// 5.1.2. JUROS P. 31

/// 5.1.3. DIVIDENDOS P. 32

/// 5.1.4. GANHOS DE CAPITAL
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA P. 33

/// 5.1.5. TABELAS P. 34

// 5.2. SERVIÇOS: EQUIPAMENTOS DE SERVIÇOS TÉCNICOS A ROYALTIES P. 50

// 5.3. SERVIÇOS E ROYALTIES: CIDE-REMESSAS P. 52

// 5.4. ROYALTIES E JUROS: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA P. 52

06

/ SUGESTÃO APLICÁVEL EXCLUSIVAMENTE AO JAPÃO: DETERMINAÇÃO DO VALOR “JUSTO E RAZOÁVEL” DOS ROYALTIES P.54

PALAVRAS DO PRESIDENTE

Os investimentos brasileiros no exterior permitem que empresas entrem em novos mercados, aumentem as exportações e incrementem a produtividade e a inovação, trazendo benefícios a todo o país. Com o objetivo de apoiar as companhias, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) criou o Fórum das Empresas Transnacionais Brasileiras (FET), que defende uma agenda para aprimorar políticas de apoio e facilitação desses projetos.

Reunindo cerca de 40 empresas brasileiras com investimentos produtivos de diversos setores, o FET atua para melhorar o ambiente de negócios no Brasil e no mercado externo. Uma de suas áreas de atuação é a ampliação e a melhoria dos Acordos para Evitar Dupla Tributação (ADTs). Hoje, o modelo brasileiro desestimula projetos no exterior e prejudica o país em atividades cruciais, como a aquisição de tecnologia e empréstimos internacionais.

Publicado pela CNI e pelo FET, o presente estudo é uma contribuição para o aprimoramento dos ADTs existentes. O objetivo é conferir mais competitividade aos investimentos externos das empresas brasileiras e preparar o país para a entrada na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Avanços nessa agenda são essenciais e inadiáveis, na medida em que têm impactos diretos no aumento das exportações, no acesso à tecnologia e na melhor inserção da indústria brasileira nas cadeias de valor.

A CNI espera que o texto contribua para fomentar o debate entre o setor público e a iniciativa privada em favor da melhora do ambiente de negócios no país e da maior inserção do Brasil no mundo.

Boa leitura.



ROBSON BRAGA DE ANDRADE
Presidente da Confederação
Nacional da Indústria (CNI)

01 / SUMÁRIO EXECUTIVO

O objetivo do estudo é sugerir ajustes nos Acordos para evitar a Dupla Tributação da Renda (ADTs) celebrados pelo Brasil para promover os interesses da indústria nacional, aumentar a competitividade da economia do país em atividades chaves reguladas pelos ADTs e fomentar a realização de investimentos por empresas brasileiras no exterior e estrangeiras no Brasil.

O estudo analisa a atual rede de ADTs já celebrados pelo Brasil em cinco tipos de rendimentos: serviços, royalties, juros, dividendos e ganhos de capital na alienação de participação societária. O tratamento dado pelos ADTs firmados pelo Brasil no que se refere a esses tipos de rendimentos foi mapeado e consolidado na Tabela 3.

Tendo em vista que o Brasil oficializou pedido de acesso à OCDE em 2017, existe uma “janela de oportunidade” para que sejam feitos pleitos que convergem com os interesses do setor empresarial brasileiro em geral, principalmente na direção de dar mais competitividade aos investimentos do Brasil no exterior e estrangeiros no Brasil.

Com base principalmente na Convenção Modelo da OCDE, em todos os ADTs foram identificados pleitos cabíveis, relativos à alocação de competência pelos países para a cobrança de imposto de renda e à limitação de alíquotas. Esses pleitos foram mapeados e consolidados na Tabela 4.

Adicionalmente, foram sugeridas alterações de revisão a alguns ADTs do Brasil visando endereçar temas que afetam a competitividade, relativos à equiparação de serviços técnicos a royalties; à não aplicação dos ADTs à CIDE-Remessas; e ao tratamento incompleto dado pelo Brasil à questão dos preços de transferência em ADTs.

Por fim, foi feita uma sugestão aplicável especificamente ao ADT Brasil-Japão, que contém previsão relativa à tributação dos royalties não verificada nos demais ADTs.

02 / INTRODUÇÃO

As operações de prestação de serviços, transferência de tecnologia, realização de empréstimos, investimento etc. (reguladas pelos ADTs) colocam as empresas envolvidas em duas posições distintas em função dos rendimentos gerados: de um lado, a empresa que recebe recursos figura como **beneficiária do rendimento**; de outro, a empresa que realiza o pagamento figura como **fonte do rendimento**.

Numa operação de comércio de serviços, por exemplo, a empresa prestadora dos serviços, que recebe o pagamento, caracteriza-se como beneficiária do rendimento; já a empresa que contrata os serviços e realiza o pagamento, caracteriza-se como fonte do rendimento.

Nas transações internacionais, em que o beneficiário do rendimento encontra-se em um país, e a fonte do rendimento, em outro, surge a questão da legitimidade para a cobrança do imposto de renda. Qual país tem competência para tributar o rendimento? o país onde está localizada a empresa fonte do rendimento, que remete os recursos para o exterior? o país de residência da empresa beneficiária do rendimento, que recebe os recursos do exterior? ou ambos os países?

Inicialmente, os países cobravam imposto de renda com base no critério da **territorialidade**, segundo o qual somente o país de localização da empresa que realiza o pagamento (fonte) é competente para tributar o rendimento auferido pela empresa que recebe o pagamento (beneficiária).

Essa era a realidade do **Brasil** até 1995 no que se refere à tributação das pessoas jurídicas: *“Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos: a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro”* (art. 97, ‘a’ do Decreto-Lei nº 5.844/1943).



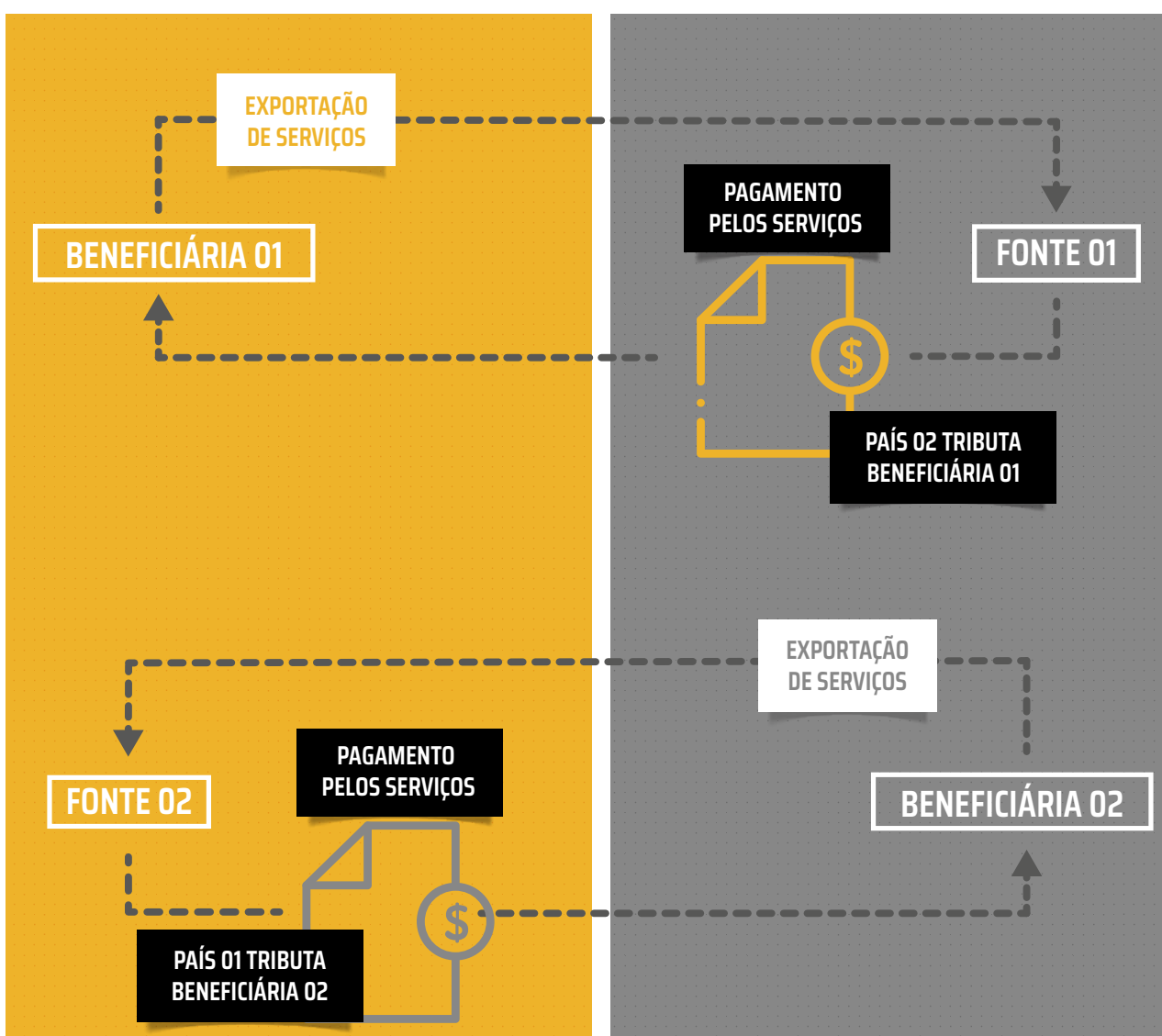
Como ilustrado na Figura 1, abaixo, a adoção do critério da territorialidade autoriza a cobrança de imposto de renda das empresas estrangeiras que recebem rendimentos de empresas nacionais; não autoriza, todavia, a cobrança de imposto de renda das empresas nacionais que recebem rendimentos de empresas estrangeiras.

/ FIGURA 01.

Tributação das operações de importação e exportação de serviços na perspectiva de dois países que adotam o critério da territorialidade

PAÍS 01

PAÍS 02



De modo geral, a cobrança de imposto de renda de uma empresa estrangeira é viabilizada pelo mecanismo da **retenção na fonte**, por meio do qual a empresa nacional fica responsável por descontar do pagamento devido à empresa estrangeira o valor do imposto de renda.

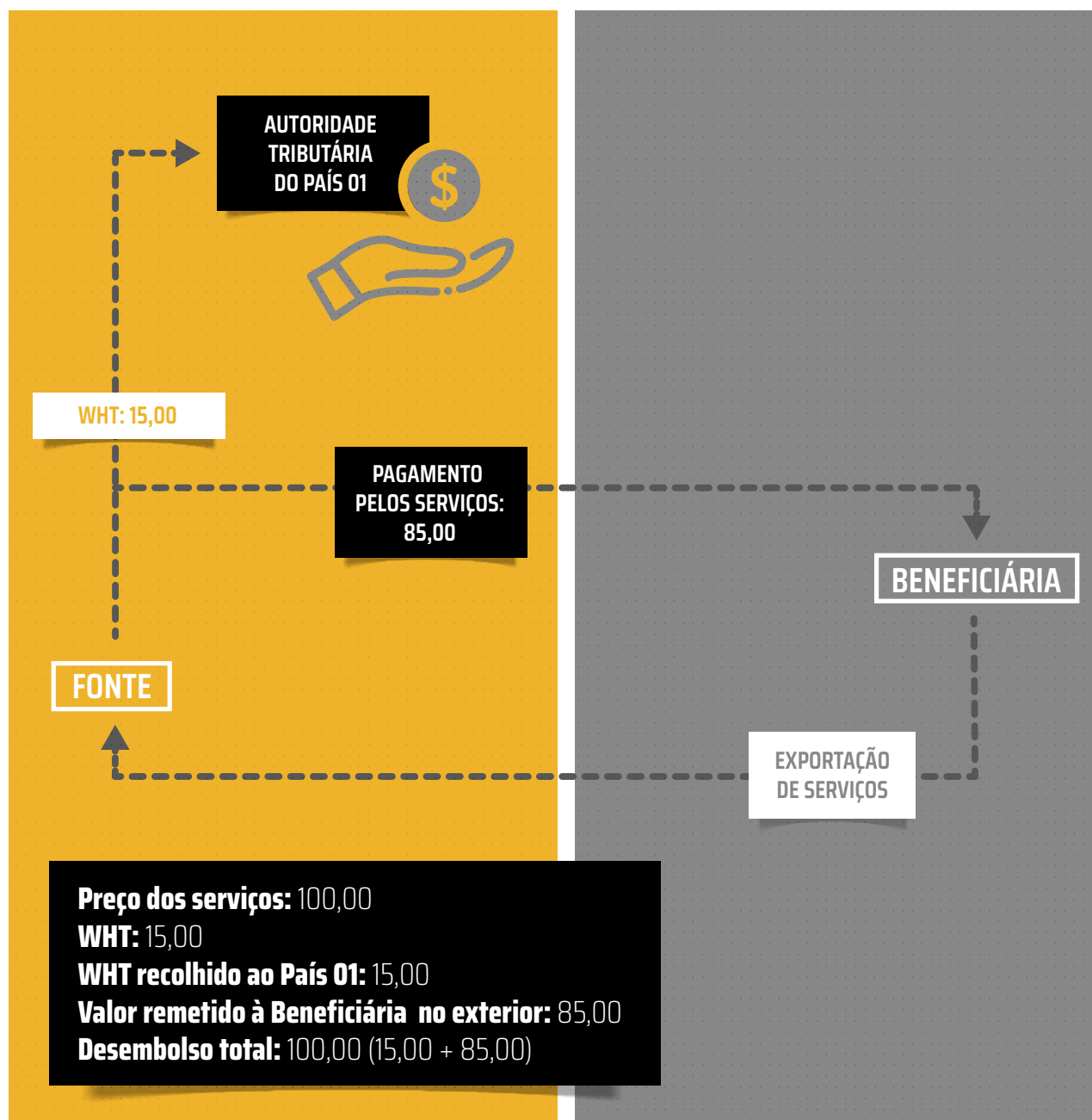
O imposto de renda retido na fonte (“IRRF”, no Brasil, ou “WHT”, na sigla em inglês - *withholding tax*) é recolhido pela empresa nacional para o país onde está localizada, e a quantia restante é remetida à empresa estrangeira. Vejamos na Figura 2, como funciona o mecanismo da retenção na fonte numa importação de serviços.

/ FIGURA 02.

Tributação da empresa estrangeira na importação de serviços

PAÍS 01

PAÍS 02





COM A ADOÇÃO POR DIVERSOS PAÍSES DO CRITÉRIO DA UNIVERSALIDADE, A COMUNIDADE INTERNACIONAL PASSOU A SE PREOCUPAR COM A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA, O QUE DEU INÍCIO AO MOVIMENTO PELA CELEBRAÇÃO DE ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA - OS ADTS.



Como evidenciado na figura 2, o rendimento efetivamente tributado é o da empresa exportadora dos serviços (beneficiária). Pela exportação dos serviços, a beneficiária recebe pagamento em valor correspondente ao preço acordado (100,00) **descontado do imposto de renda** devido ao País 1 (15,00). Nesse cenário, apesar de o recolhimento do imposto de renda ser feito pela empresa importadora dos serviços (fonte), o ônus é arcado pela empresa exportadora dos serviços (beneficiária), que recebe pagamento em montante **inferior** ao preço acordado (85,00).

No caso em que o País 2 também adota o critério da territorialidade, o rendimento auferido pela empresa beneficiária não é novamente tributado pelo imposto de renda, o que significa que num cenário em que os dois países envolvidos adotam o critério da territorialidade, não há o problema da dupla tributação da renda.

O problema da dupla tributação da renda surge com a substituição do critério da territorialidade pelo critério da universalidade. Pelo **critério da universalidade**, além de cobrar imposto de renda das empresas estrangeiras que recebem rendimentos de empresas nacionais, os

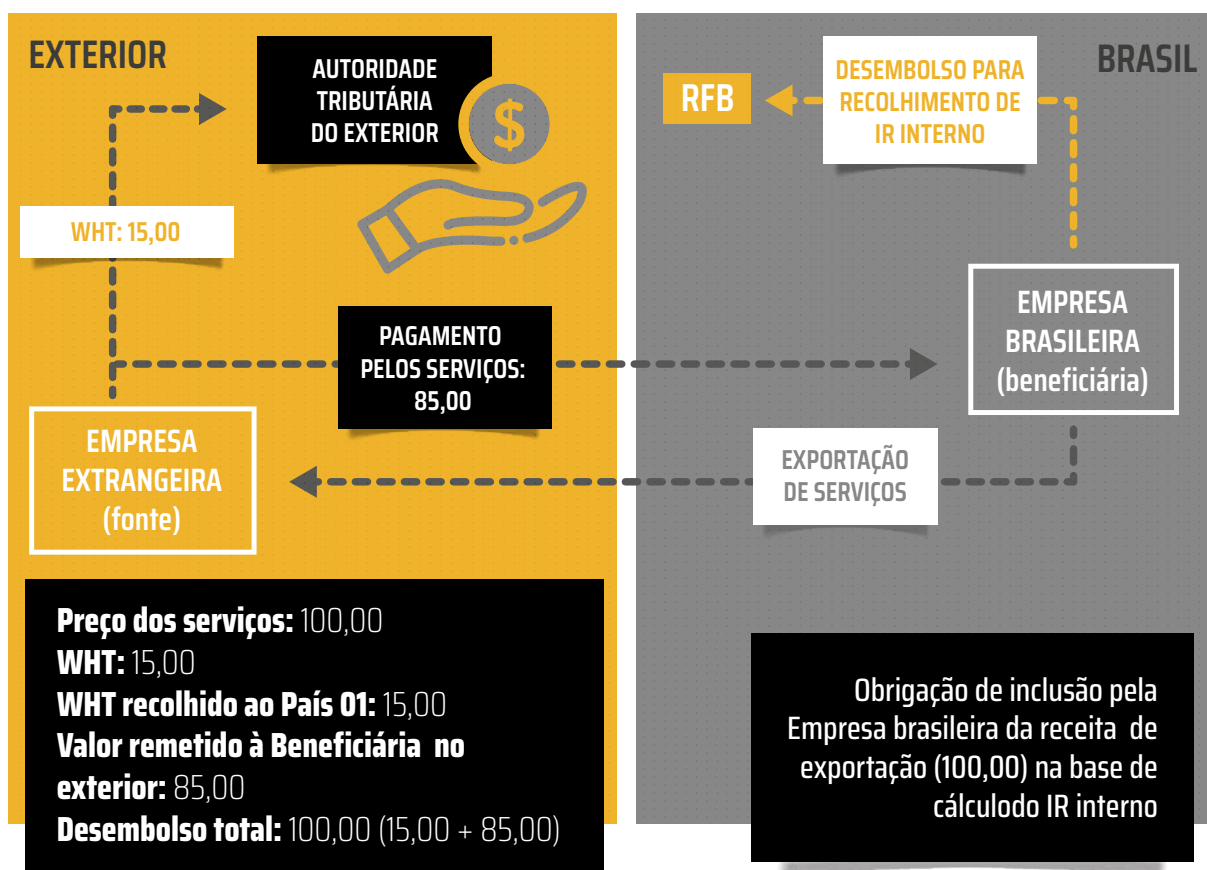
países cobram imposto de renda das empresas nacionais que recebem rendimentos de empresas estrangeiras.

O **Brasil** adotou o critério da universalidade em 1995 com relação às pessoas jurídicas (art. 25 da Lei nº 9.249/1995: “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”). A partir de então, além de seguir cobrando imposto de renda das empresas estrangeiras que recebem rendimentos de empresas nacionais (art. 97. ‘a’ do Decreto-Lei nº 5.844/1943), o Brasil passou a cobrar imposto de renda das empresas nacionais que recebem rendimentos de empresas estrangeiras.

Como evidencia a Figura 3, com a adoção do critério da universalidade, as empresas brasileiras passaram a ter os seus rendimentos tributados duas vezes: a primeira vez pelo desconto do WHT pela empresa estrangeira, para recolhimento do imposto de renda ao país de sua localização; e a segunda vez pela cobrança do imposto de renda interno (“IR Interno”) no Brasil. A figura 3 ilustra a dupla tributação do rendimento auferido por uma empresa brasileira numa exportação de serviços.

/ FIGURA 03.

Efeito da adoção do critério da universalidade pelo Brasil em uma exportação de serviços por empresa brasileira



Com a adoção por diversos países do critério da universalidade, a comunidade internacional passou a se preocupar com a dupla tributação da renda, o que deu início ao movimento pela celebração de Acordos para evitar a Dupla Tributação da renda - os ADTs.

Como será visto a seguir, em sua grande maioria, os ADTs celebrados pelos países seguem os padrões (i) da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“Convenção Modelo da OCDE”) e (ii) da Convenção Modelo sobre Dupla Tributação da Renda entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (“Convenção Modelo da ONU”).

A Convenção Modelo da OCDE tende a privi-

legiar a cobrança do imposto de renda pelo país de residência do beneficiário dos rendimentos, ao passo que a Convenção Modelo da ONU tende a ampliar a competência do país de fonte dos rendimentos. Como também será visto adiante, para as empresas brasileiras o formato mais benéfico dos ADTs é aquele que reduz tanto quanto possível a competência do país fonte, alocando a carga tributária no país de residência.

O formato mais adequado dos ADTs, portanto, é aquele que se aproxima mais da Convenção Modelo da OCDE.

Em maio de 2017, o Brasil oficializou o seu pedido de acesso à OCDE. Logo, o contexto é favorável para que sejam feitos pleitos de alteração dos ADTs nessa linha, de redução da competência do país de fonte e alocação da carga tributária no país de residência.



03 / PREMISSAS DO ESTUDO

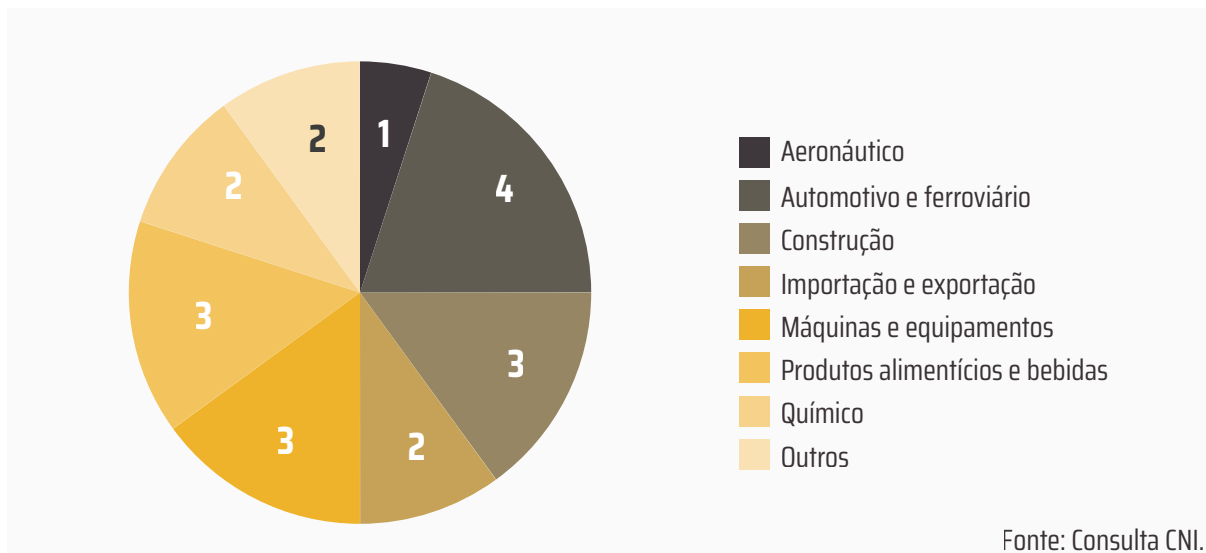
/ QUESTIONÁRIO

Buscando identificar os aspectos mais relevantes dos ADTs para empresas brasileiras, foi enviado às empresas integrantes do Fórum das Empresas Transacionais da CNI (FET) um questionário (anexo) com perguntas sobre a natureza dos principais rendimentos remetidos e recebidos do exterior e os problemas enfrentados com maior recorrência na aplicação dos ADTs. Foram feitas 15 perguntas sobre a remessa de rendimentos ao exterior, recebimento de rendimentos do exterior, lucros auferidos no exterior, contencioso tributário e outros aspectos.

O Questionário foi respondido por 20 empresas, de diversos setores, como: aeronáutico, automotivo e ferroviário, construção civil, máquinas e equipamentos, produtos alimentícios e bebidas, químico, entre outros. No Gráfico 1, foi indicada a participação de cada setor nas respostas ao Questionário.

/ GRÁFICO 01.

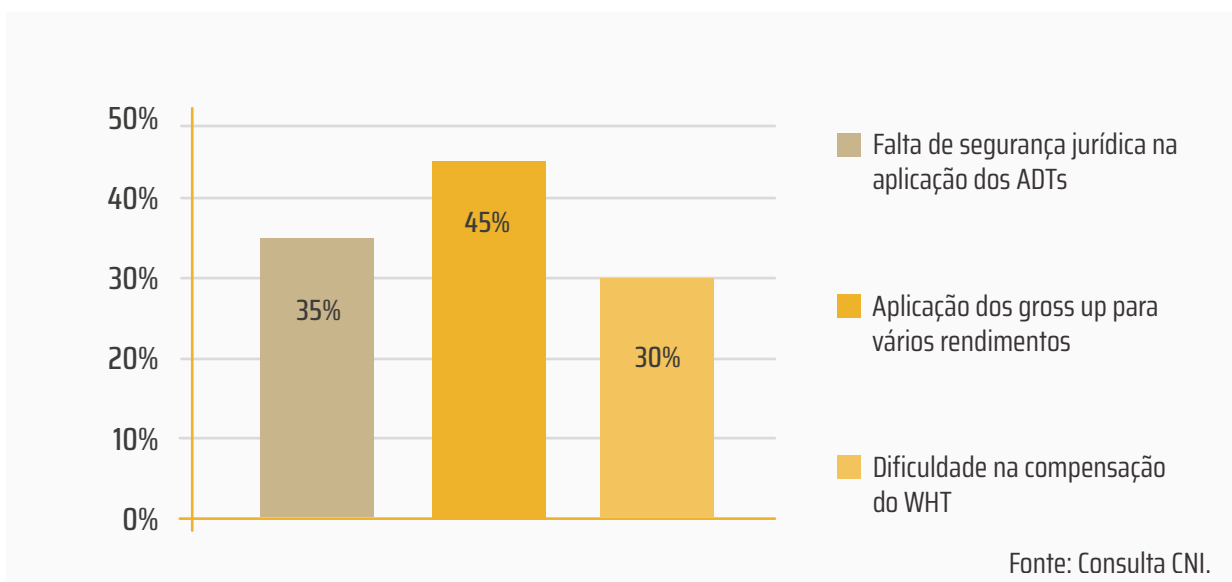
Setores das empresas (nº de empresas)



Conforme gráfico 02, os aspectos mais recorrentes nas respostas ao Questionário fazem referência à falta de segurança jurídica na aplicação dos ADTs, à necessidade de aplicação de gross up para vários rendimentos (juros, serviços, reembolso de despesas); e à dificuldade na compensação do imposto de renda retido na fonte por diversas razões (existência de prejuízo fiscal, por exemplo).

/ GRÁFICO 02.

Questões mais recorrentes levantadas pelas empresas



/ INTERESSES VISADOS

A aplicação dos ADTs tem impactos em diferentes esferas: arrecadação pelo governo brasileiro; arrecadação pelo governo do outro país com o qual o Brasil firmou o ADT; carga tributária sobre as empresas; e carga tributária sobre as empresas no outro país com o qual o Brasil firmou o ADT. A análise dos ADTs, portanto, pode ser feita por diversas perspectivas.

O presente estudo tem como foco a melhoria da rede brasileira de ADTs sob a perspectiva da **redução de custos para o país em operações cruciais**, como importação de serviços e royalties e aquisição de empréstimos estrangeiros.

/ TIPOS DE RENDIMENTOS VISADOS

A partir das respostas aos Questionários, verifica-

mos que são especialmente preocupantes os efeitos gerados pela aplicação dos ADTs com relação a cinco tipos de rendimentos: remuneração pela prestação de serviços (“serviços”), pagamento de royalties (“royalties”), pagamento de juros para remuneração de empréstimos (“juros”), pagamento de dividendos (“dividendos”) e apuração de ganho de capital na alienação de participação societária (“ganho de capital - participação societária”). Diante da relevância específica destes rendimentos para a indústria nacional, o presente relatório apresenta recomendações para cada um deles.

/ ACORDOS VISADOS

Em comparação a outros países, a rede de ADTs brasileira é bastante reduzida: foram 33 celebrados até hoje, conforme Tabela 1.

/ TABELA 01.

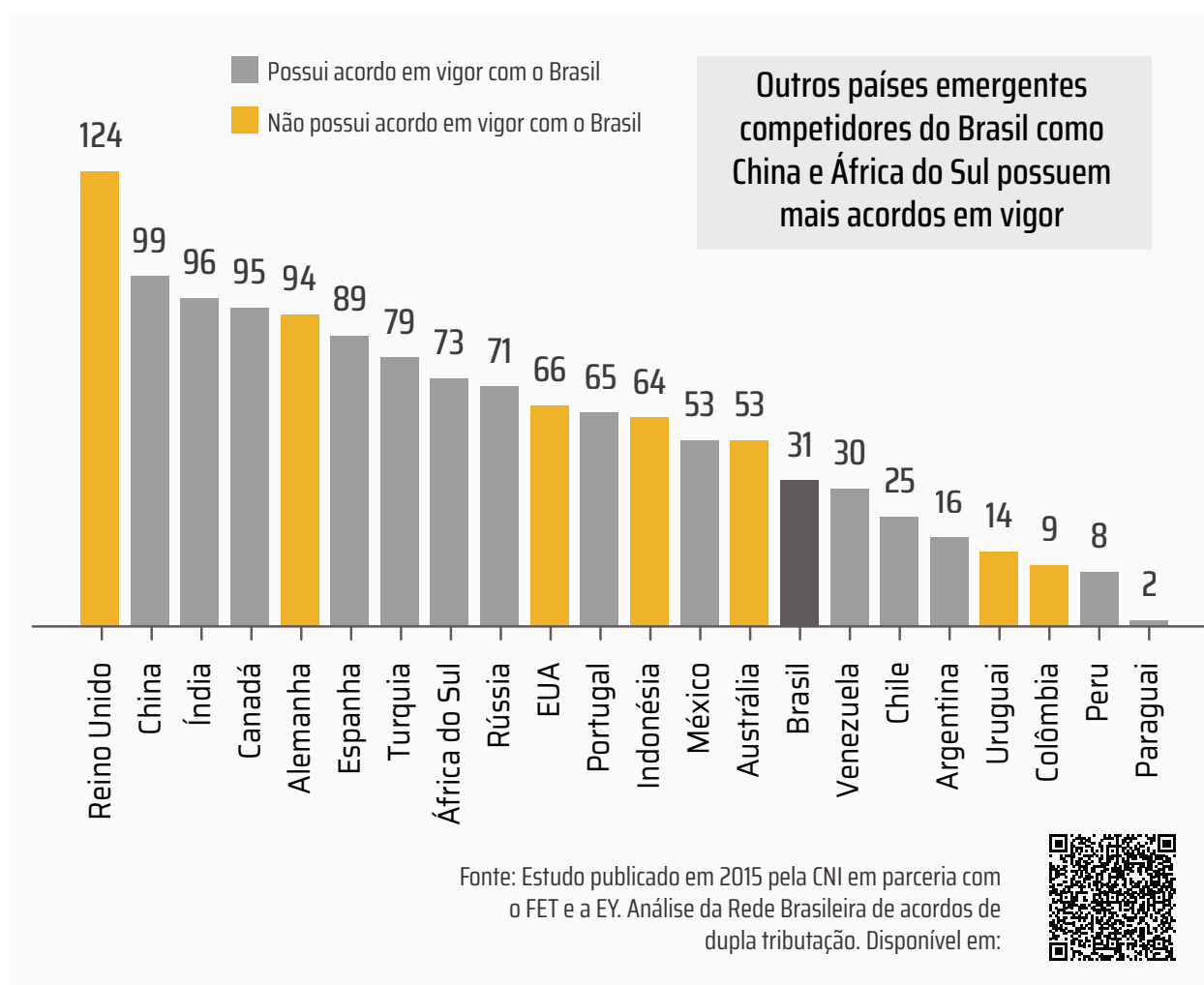
ADTs celebrados pelo Brasil em vigor

PAÍS	DATA DE PROMULGAÇÃO	PAÍS	DATA DE PROMULGAÇÃO	PAÍS	DATA DE PROMULGAÇÃO
Japão	14/12/1967	Equador	11/12/1988	Portugal	13/11/2001
França	12/05/1972	Filipinas	25/02/1991	Chile	02/10/2003
Bélgica	30/07/1973	República Tcheca	25/02/1991	Israel	08/11/2005
Dinamarca	20/12/1974	Eslováquia	25/02/1991	Ucrânia	07/06/2006
Espanha	02/01/1976	Hungria	08/03/1991	África do Sul	03/10/2006
Suécia	19/01/1976	Itália	06/05/1991	México	26/12/2006
Áustria	22/07/1976	Coréia do Sul	02/10/1991	Peru	27/11/2009
Luxemburgo	18/09/1980	Países Baixos	02/12/1991	Turquia	14/11/2013
Noruega	09/12/1981	Índia	27/04/1992	Venezuela	12/11/2014
Argentina	22/12/1982	China	19/02/1993	Trinidad e Tobago	12/11/2014
Canadá	23/01/1986	Finlândia	19/01/1998	Rússia	31/07/2017

O número de ADTs celebrados pelo Brasil é bastante inferior, por exemplo, ao da Rússia, Índia, China e África do Sul, como mostra o Gráfico 3, com dados de 2015.

/ GRÁFICO 03.

Comparação do número de ADTs do Brasil com outros países



Nas respostas ao Questionário, inclusive, verificamos que a ampliação da rede de ADTs pelo Brasil é uma demanda das empresas. Foram mencionados especificamente Estados Unidos da América, Alemanha¹, Colômbia, Austrália e Reino Unido.

O presente estudo, no entanto, tem em vista exclusivamente os ADTs celebrados pelo Brasil que se encontram em vigor.

As sugestões gerais de alteração dos dispositivos relativos a serviços, royalties, juros, dividendos e ganhos de

1 O ADT Brasil-Alemanha, celebrado em 27/06/1975, foi denunciado pela Alemanha em 07/04/2005 (vide Ato Declaratório Executivo da Secretaria da Receita Federal nº 72/2005).

capital - participação societária foram feitas para **todos os 33 ADTs** celebrados pelo Brasil: África do Sul, Argentina², Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

Onze deles foram identificados pela CNI, em conjunto com as empresas do FET, como países prioritários: **Argentina, Chile, China, França, Índia, Japão, Luxemburgo, México, Países Baixos, Peru e Turquia.**

/ FIGURA 04.

Países prioritários selecionados para revisão de ADTs celebrados



Para esses onze países prioritários foi feita uma análise específica dos ADTs, em busca da identificação de aspectos adicionais de melhoria a serem propostos. Essa análise resultou em uma proposta específica de melhoria aplicável ao **ADT Brasil-Japão**.

2 Em julho de 2017 foi assinado pelos governos brasileiro e argentino um protocolo para alterar vários dispositivos do ADT Brasil-Argentina (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/brasil-e-argentina-assinam-protocolo-que-altera-o-acordo-para-evitar-a-dupla-tributacao-entre-os-paises>). Vários dos ajustes foram positivos, mas ainda há espaço para que o ADT Brasil-Argentina seja aprimorado em face dos interesses da indústria nacional. Serão apresentadas sugestões de alteração nesse sentido para os dispositivos referentes a serviços, royalties, juros, dividendos e ganhos de capital - participação societária. É provável, no entanto, que só surja nova oportunidade de renegociação do ADT Brasil-Argentina no longo prazo.

04 / DIRECIONAMENTO GERAL DAS SUGESTÕES

Os ADTs são úteis para reduzir os efeitos nocivos da dupla tributação sob a perspectiva da empresa beneficiária de rendimentos, que recebe recursos do exterior; e da empresa fonte de rendimentos, que remete recursos ao exterior.

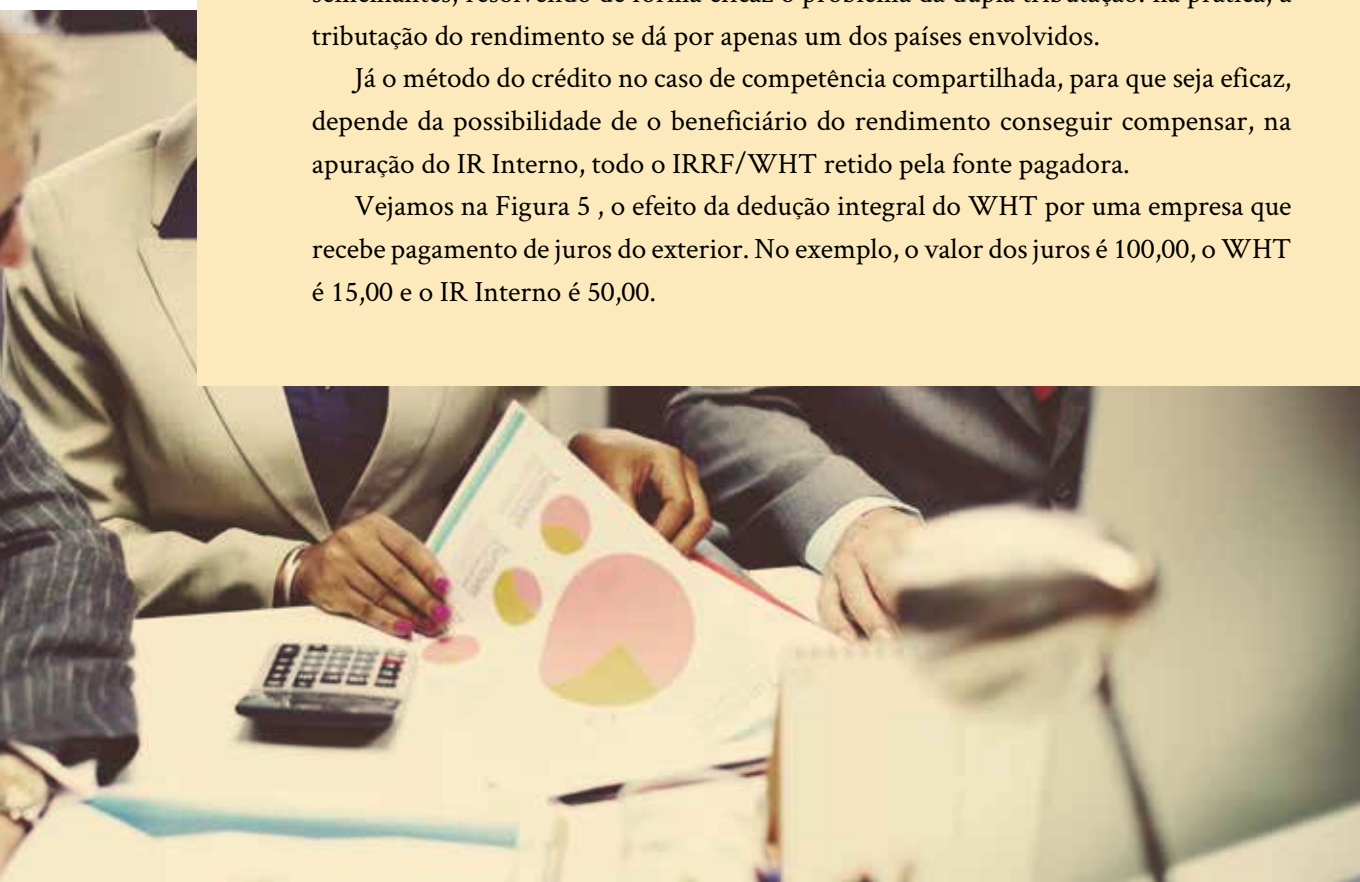
Para neutralizar os efeitos da dupla tributação, os ADTs podem (i) determinar que apenas o país da fonte ou o país da residência cobrem imposto de renda sobre determinado rendimento (competência exclusiva); ou (ii) autorizar a cobrança do imposto de renda tanto pelo país de fonte quanto pelo país de residência (competência compartilhada), porém, neste caso, estabelecendo métodos específicos para eliminação da dupla tributação.

Existem dois métodos principais de neutralização da dupla tributação na hipótese de competência compartilhada: (i) **método da isenção**, por meio do qual um dos países envolvidos afasta a cobrança do imposto de renda sobre determinado rendimento; e (ii) **método do crédito**, ou método da imputação, por meio do qual o beneficiário é autorizado a deduzir da apuração do imposto de renda devido ao seu país (“IR Interno”) o IRRF/WHT retido no país da fonte.

A fixação de competência exclusiva e a adoção do método da isenção têm efeitos semelhantes, resolvendo de forma eficaz o problema da dupla tributação: na prática, a tributação do rendimento se dá por apenas um dos países envolvidos.

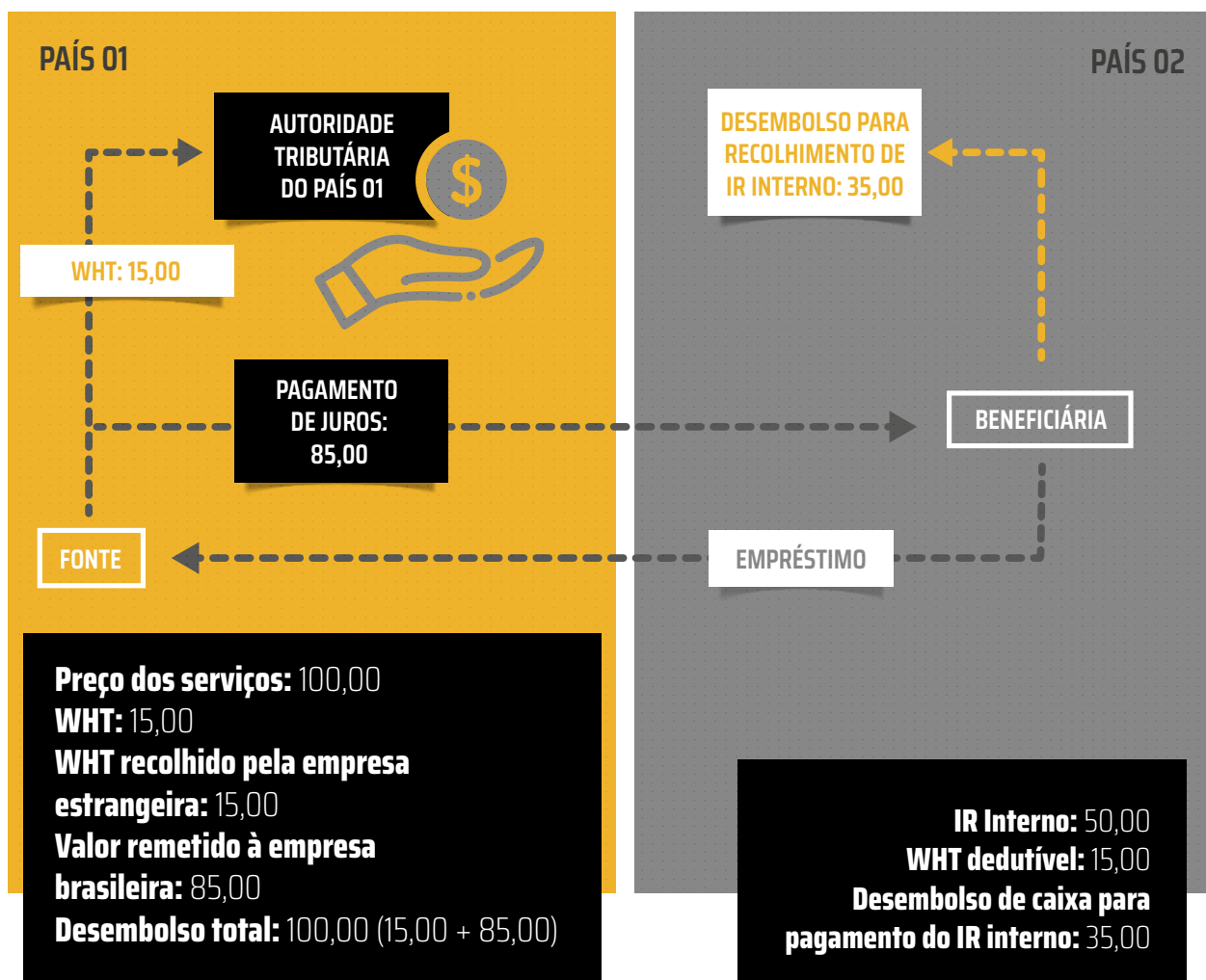
Já o método do crédito no caso de competência compartilhada, para que seja eficaz, depende da possibilidade de o beneficiário do rendimento conseguir compensar, na apuração do IR Interno, todo o IRRF/WHT retido pela fonte pagadora.

Vejamos na Figura 5, o efeito da dedução integral do WHT por uma empresa que recebe pagamento de juros do exterior. No exemplo, o valor dos juros é 100,00, o WHT é 15,00 e o IR Interno é 50,00.



/ FIGURA 05.

Efeito da dedução do WHT no recolhimento do IR Interno



Como evidenciado na figura 5, o imposto de renda sobre o rendimento dos juros é cobrado tanto pelo país de localização da empresa fonte do rendimento (País 1) quanto pelo país de residência da empresa beneficiária do rendimento (País 2). A empresa beneficiária, porém, é onerada apenas uma vez, na medida em que deduz do IR Interno o valor descontado pela fonte.

Ocorre que nem sempre o beneficiário do rendimento consegue compensar o valor integral do IRRF/WHT. Várias são as razões para tanto: questões burocráticas, apuração de prejuízo fiscal no exercício (como indicado nas respostas ao Questionário), alíquota do IRRF/WHT superior ao IR Interno, etc.

A dificuldade de compensação integral do WHT/IRRF pode ser minimizada pela fixação nos próprios

ADTs de limites para as alíquotas cobradas pelos países de fonte (“alíquota-limite”). Quanto menores forem as alíquotas-limite, maiores as chances de a empresa que sofre o desconto do IRRF/WHT conseguir compensar o seu valor integral quando do recolhimento do IR Interno devido ao país de residência.

A fixação da alíquota-limite do IRRF/WHT em patamares baixos é benéfica por um segundo motivo: reduz os efeitos negativos do *gross up* para a empresa fonte do rendimento.

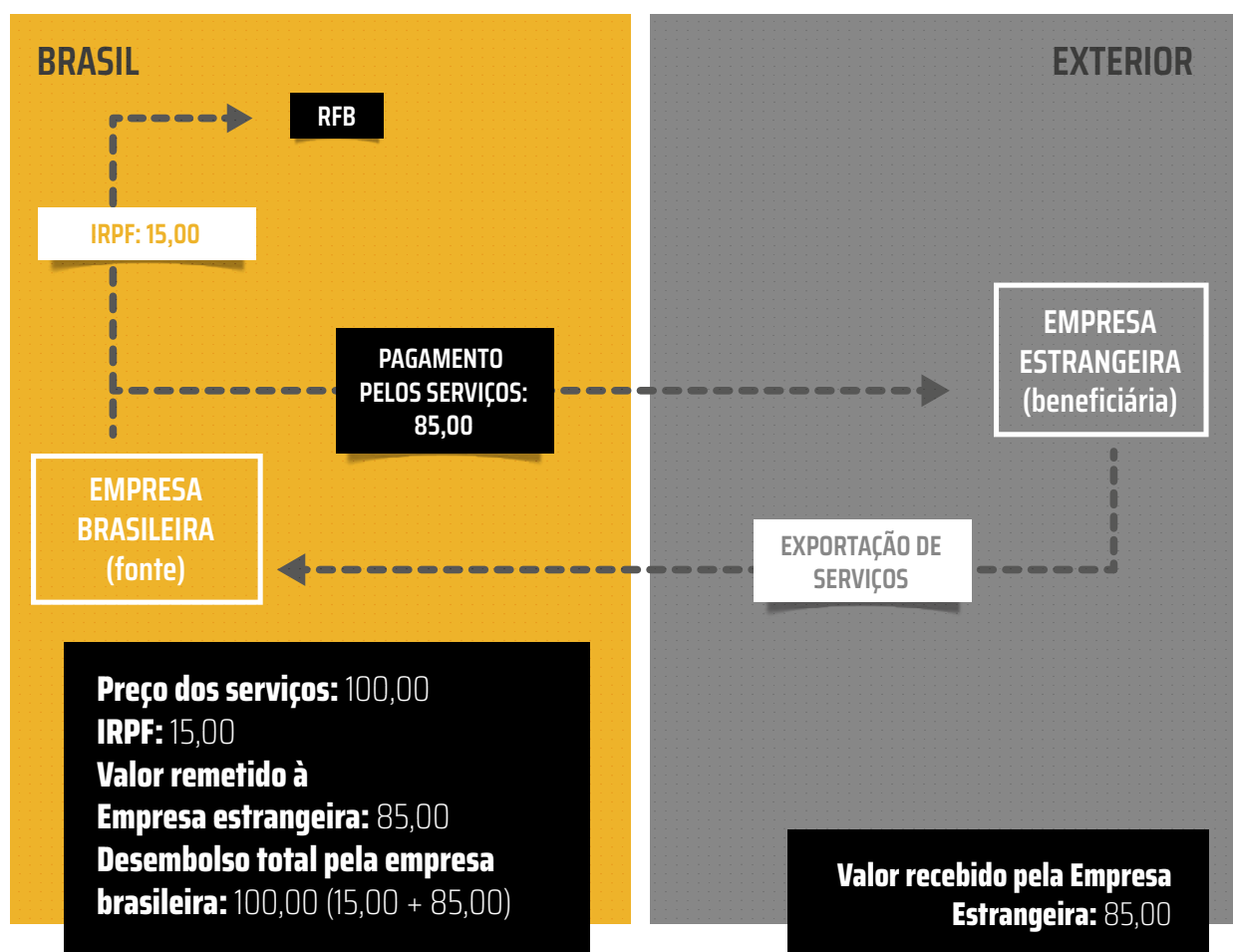
Justamente para evitar o risco de impossibilidade de compensação integral do IRRF/WHT, é comum que a empresa beneficiária do rendimento exija da fonte pagadora o pagamento do preço acordado sem qualquer desconto.

Essa prática (*gross up*) tem o objetivo de transferir o ônus do IRRF/WHT do beneficiário do rendimento para a fonte pagadora, fazendo com que o desembolso de recursos seja maior. Como verificamos das respostas ao Questionário, o *gross up* é comum para vários tipos de rendimentos, dentre os quais serviços, royalties e juros.

Para facilitar a visualização do efeito do *gross up* no valor desembolsado pela fonte pagadora, vejamos os exemplos abaixo, de importação de serviços por uma empresa brasileira sem *gross up* (Figura 5), e da importação dos mesmos serviços por empresa brasileira com *gross up* (Figura 6).

/ FIGURA 06.

Importação de serviços por empresa brasileira **sem** gross up.



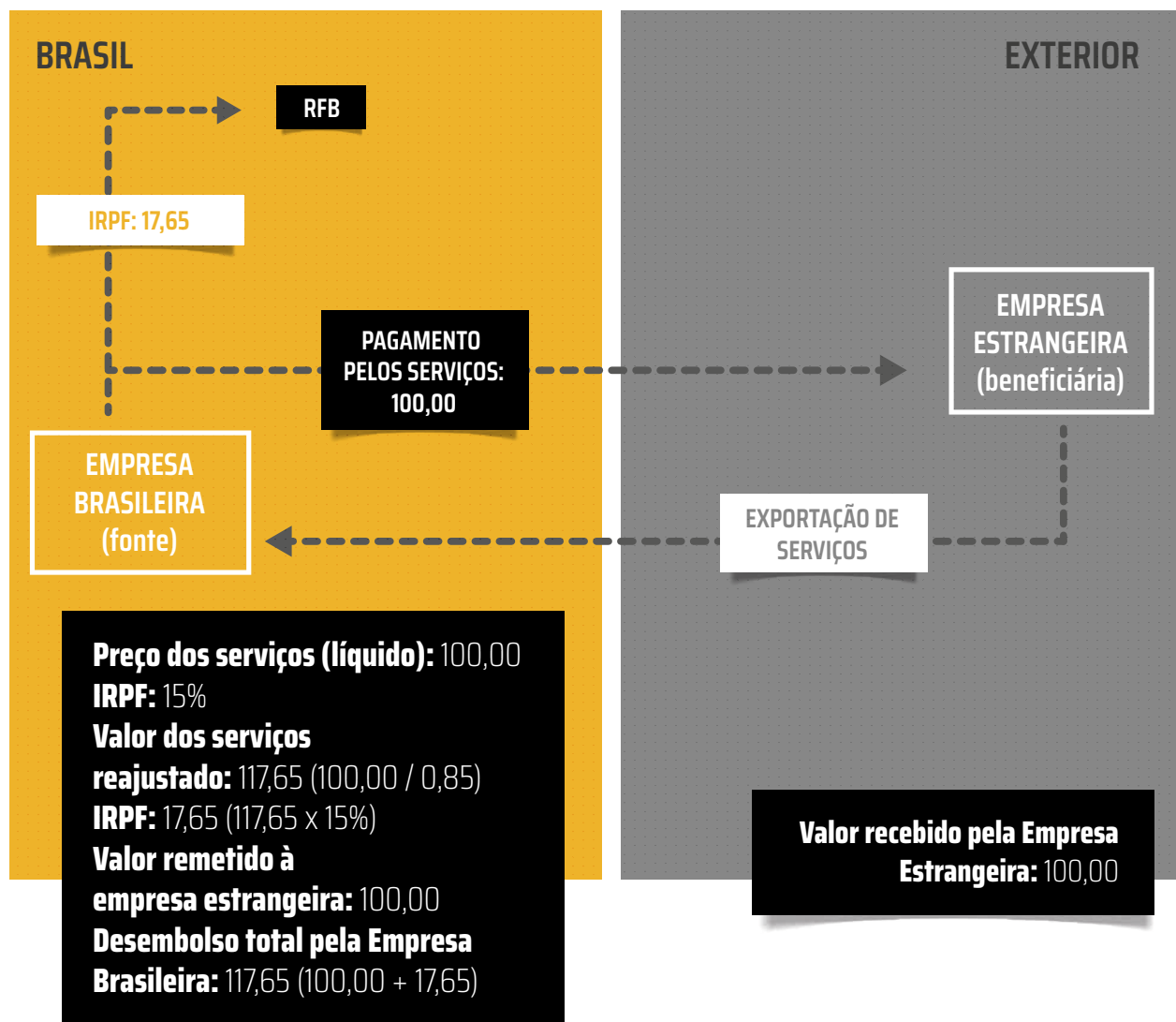
Na figura 6, a empresa brasileira deve à empresa estrangeira o valor **bruto** de 100,00. Do valor total, a fonte pagadora no Brasil deve **descontar** uma parcela, a título de IRRF (por exemplo, 15%, ou seja, 15,00), emitir a guia de arrecadação (DARF) e recolher o IRRF, de maneira que a empresa estrangeira receba a diferença entre o valor bruto e o valor retido (100,00

– 15,00 = 85,00). Neste caso, o desembolso total pela empresa brasileira é de 100,00; o IRRF é de 15,00 e o valor recebido pela empresa estrangeira é de 85,00.

Vejamos agora o que ocorre com o valor total desembolsado pela empresa brasileira quando a empresa estrangeira determina a realização do *gross up* (figura 7).

/ FIGURA 07.

Importação de serviços por empresa brasileira **com** gross up



No exemplo com *gross up*, o preço contratual dos serviços é o mesmo estabelecido no exemplo anterior (100,00), mas, desta vez, segundo o combinado entre as partes, este valor é **líquido**. Isso significa que ao valor líquido (100,00) a empresa brasileira deve acrescentar uma parcela, a título de IRRF, de forma que, após a retenção do IRRF, sobre 100,00 a serem efetivamente recebidos pela empresa estrangeira.

Assumindo a mesma alíquota de 15%, a empresa brasileira deve calcular o valor a ser remetido com o IRRF por dentro ($100,00 / 0,85 = 117,65$), emitir a guia de arrecadação (DARF) e recolher o imposto

($117,65 \times 15\% = 17,65$), de maneira que a empresa estrangeira possa receber a diferença entre o valor bruto e o valor retido ($117,65 - 17,65 = 100,00$). Neste caso, o desembolso total pela fonte pagadora no Brasil é de 117,65, o IRRF é de 17,65 e o valor recebido pelo beneficiário no exterior é de 100,00.

Como podemos ver, o *gross up* torna ônus da fonte pagadora (empresa brasileira) o IRRF que seria devido pela empresa estrangeira. A conclusão a que se chega, portanto, é a de que quanto menor a alíquota do IRRF, menor o desembolso final da empresa brasileira.

/ 4.1. PROTEÇÃO DA EMPRESA BRASILEIRA

A empresa brasileira pode assumir a condição de beneficiária do rendimento, quando recebe recursos do exterior, e de fonte do rendimento, quando remete recursos ao exterior.

Essas duas posições foram levadas em consideração na apresentação de sugestões de alteração dos ADTs existentes:

(i) para **proteção da empresa brasileira enquanto beneficiária do rendimento**, que recebe recursos do exterior, verificamos que as sugestões devem idealmente privilegiar a determinação de: (i) competência exclusiva de um dos países; (ii) competência compartilhada acompanhada do método da isenção; ou (iii) competência compartilhada acompanhada do método do crédito, adotada, neste caso, a menor alíquota-limite possível para o IRRF/WHT.

(ii) para **proteção da empresa brasileira enquanto fonte do rendimento**, que remete recursos ao exterior, verificamos que as sugestões devem igualmente privilegiar a determinação da alíquota-limite em patamares baixos, reduzindo o desembolso pelo contribuinte brasileiro, nos contratos em que há cláusula de gross up.

/ 4.2. CONVERGÊNCIA DA CONVENÇÃO-MODELO OCDE COM OS INTERESSES DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO

Como mencionado anteriormente, em sua grande maioria, os ADTs celebrados pelos países seguem os padrões (i) da Convenção Modelo da OCDE; e (ii) da Convenção

Modelo da ONU.

A Convenção Modelo da OCDE tende a privilegiar a cobrança do imposto de renda pelo **país de residência** do beneficiário dos rendimentos, o que se dá por meio (i) da concentração da competência tributária no país de residência; e (ii) da limitação da tributação pelo país de fonte no caso de competência compartilhada, com a fixação de alíquotas-limite em percentuais baixos. Essa tendência se explica pelo fato de os seus membros caracterizarem-se, em sua grande maioria, como países exportadores de capital, que concentram as empresas exportadoras de capital³.

A Convenção Modelo da ONU, por sua vez, tende a ampliar a competência do **país de fonte** dos rendimentos, com o objetivo de aumentar a arrecadação dos países importadores de capital. A ampliação da competência do país de fonte se dá por meio: (i) da transformação da competência exclusiva do país de residência em competência compartilhada; e (ii) abertura das alíquotas-limite, que deverão ser estabelecidas caso a caso pelos países envolvidos.

Esse contraste é evidente nos rendimentos objeto da presente análise. No caso dos **royalties**, a principal diferença entre a Convenção Modelo da OCDE para a Convenção Modelo da ONU refere-se à alocação de competência tributária; com relação aos juros e dividendos, a diferença refere-se à fixação de alíquotas-limite para a tributação na fonte. Com respeito aos ganhos de capital - participação societária, a Convenção Modelo da ONU fixa competência compartilhada (residência e fonte) pelo país de fonte em alienações de participação societária específicas, com período e percentuais mínimos. Para as demais situações, fixa competência tributária exclusiva da residência. A Convenção Modelo da OCDE não tem regra para a alienação de participação societária, aplicando-se a regra residual dos ganhos de capital, que é de competência exclusiva do país de residência. Essas diferenças foram resumidas na Tabela 2.

3 A OCDE conta atualmente com 35 Membros: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos da América, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Países Baixos, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça, Turquia.

/ TABELA 02.

Comparativo entre a Convenção Modelo da OCDE e a Convenção Modelo da ONU

RENDIMENTOS	Convenção Modelo da OCDE		Convenção Modelo da ONU	
	Competência tributária	Alíquotas-limite	Competência tributária	Alíquotas-limite
Serviços	R	N/A	R	N/A
Royalties	R	N/A	R + F	Percentuais em aberto
Juros	R + F	10%	R + F	Percentuais em aberto
Dividendo	R + F	5% - 15%	R + F	Percentuais em aberto
Ganho de capital - Participação Societária	R	N/A	R	N/A

LEGENDA

R: Competência tributária exclusiva no país de residência

R + F: Competência tributária compartilhada (residência e fonte)

N/A: Não se aplica

Como visto: (i) em maio de 2017 o Brasil oficializou o seu pedido de acessão à OCDE, sendo interessante para o país buscar a convergência de seus ADTs com a Convenção Modelo da OCDE; (ii) a Convenção Modelo da OCDE tende a privilegiar a cobrança do imposto de renda pelo país de residência do beneficiário dos rendimentos; e (iii) seja enquanto fonte ou enquanto beneficiário do rendimento, é do interesse da empresa brasileira reduzir tanto quanto possível a competência do país de fonte, alocando a carga tributária no país de residência.

O contexto, portanto, é favorável para que sejam feitos pleitos de alteração dos ADTs em linha com os interesses da empresa brasileira, de redução da competência do país de fonte e alocação da carga tributária no país de residência. Em outras palavras, determinadas alterações em direção à aproximação dos ADTs firmados pelo Brasil com a Convenção-Modelo da OCDE seriam convergentes com os interesses das empresas brasileiras.

Levando isso em consideração, são feitas a partir da seção abaixo sugestões específicas de alteração aos ADTs firmados pelo Brasil.

05

/ SUGESTÕES APLICÁVEIS AOS ADTs JÁ CELEBRADOS PELO BRASIL

/ 5.1. ROYALTIES, JUROS, DIVIDENDOS E GANHOS DE CAPITAL – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA:
ALOCÇÃO DE COMPETÊNCIAS E LIMITAÇÃO DE ALÍQUOTAS.

/ 5.1.1. ROYALTIES



SITUAÇÃO ATUAL

- Os 33 ADTs celebrados pelo Brasil adotam a competência compartilhada (residência e fonte) para a tributação dos royalties, neutralizando a dupla tributação pelo método do crédito. As alíquotas-limite variam entre 10% e 25%.

PARÂMETROS PARA SUGESTÕES

- Segundo a Convenção-Modelo da OCDE, a competência é exclusiva do país da residência.
- Analisando os 33 ADTs celebrados pelo Brasil, verificamos que, em vários, há previsão de alíquota-limite de 10%. A previsão de alíquotas-limite mais elevadas para marcas e filmes, por outro lado, é comum em vários ADTs.
- A alíquota do IRRF praticada hoje pela legislação tributária brasileira é 15% para os casos em geral.



SUGESTÃO

(i) Alterar a redação do parágrafo 1º, para passar a prever a competência **exclusiva** do país da **residência do beneficiário** dos rendimentos; e (ii) Suprimir o parágrafo 2º, que autoriza a tributação dos royalties também pelo país de fonte. Dessa forma o dispositivo passará a conter apenas a previsão de competência exclusiva do país de residência, nos moldes da Convenção Modelo da OCDE.

SUGESTÃO ALTERNATIVA

Manter a competência **compartilhada**, porém, **reduzindo as alíquotas-limite** para 10%, nos casos em geral, e para 15%, nos casos de marcas e filmes (preservando alguma gradação para esses casos).

/ 5.1.2. JUROS

**SITUAÇÃO ATUAL**

- ▶ Os 33 ADTs celebrados pelo Brasil adotam a competência compartilhada (residência e fonte). No que se refere às alíquotas-limite fixadas para a tributação pelo país de fonte, a alíquota aplicada de forma mais recorrente nos ADTs celebrados pelo Brasil é de 15%.

PARÂMETROS PARA SUGESTÕES

- ▶ Segundo a Convenção-Modelo da OCDE, a alíquota-limite é 10%.
- ▶ Em alguns ADTs, existem situações específicas (de modo geral, aquisições de equipamentos em condições especiais; emissões públicas de títulos, contratação de empréstimo com pessoa física) com alíquotas-limite diferenciadas. Na maioria desses casos, a alíquota-limite para a situação específica é 10%. Apenas no caso do ADT Brasil-Suécia, a alíquota para situações específicas é 25%.
- ▶ A alíquota do IRRF praticada hoje pela legislação tributária brasileira é 15% para os casos em geral.

**SUGESTÃO**

Reduzir as alíquotas-limite para 10%. No caso do ADT Brasil-Suécia, a alíquota-limite para situações específicas poderia ser reduzida para 15% (preservando alguma gradação para esses casos).

4 As Alíquotas-Limite de 25% provavelmente decorrem do fato de vários dos ADTs terem sido celebrados quando a alíquota do IRRF era de 25%. Com a criação da CIDE-Remessas, em regra, não há mais cobrança de 25% nessas situações.

/ 5.1.3. DIVIDENDOS



SITUAÇÃO ATUAL

- ▶ Os 33 ADTs celebrados pelo Brasil adotam a competência compartilhada (residência e fonte). As alíquotas-limite variam entre 10% e 25%⁵.

PARÂMETROS PARA SUGESTÕES

- ▶ Segundo a Convenção-Modelo da OCDE, a alíquota-limite é: (i) 5% para os casos de participação societária superior a 25%; e (ii) 15% para as demais situações.
- ▶ Existem alguns ADTs nos quais as alíquotas-limites são inferiores aos patamares da Convenção-Modelo da OCDE (ADTs Brasil-Japão e Brasil-Finlândia).
- ▶ Dividendos pagos por sociedade brasileira com base em lucros são atualmente isentos de imposto de renda.



SUGESTÃO

Reduzir as alíquotas-limite para: (i) 5% para os casos de participação societária superior a 25%; (ii) 15% para as demais situações; e **manter as alíquotas-limite que forem inferiores** a esses patamares.

⁵ A fixação em muitos casos da alíquota de 25% deve-se ao fato de boa parte dos ADTs ter sido celebrada antes de 1996, quando o Brasil tributava o pagamento de dividendos à alíquota de 25%.

/ 5.1.4. GANHOS DE CAPITAL – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA



SITUAÇÃO ATUAL

- ▶ Os ADTs possuem regras variadas para a tributação dos diversos tipos de ganhos de capital. Por exemplo: a tributação do ganho de capital apurado na alienação de propriedade imobiliária deve ocorrer no local de situação da propriedade; a tributação do ganho de capital apurado na venda de navios, barcos e aviões, por sua vez, deve ocorrer no local da sede de direção do proprietário.
- ▶ Para os casos em que não há regra específica, como as participações societárias em geral, a previsão é de competência compartilhada (residência e fonte), sem previsão de alíquota-limite.

PARÂMETROS PARA SUGESTÕES

- ▶ A Convenção-Modelo da OCDE estabelece regras variadas para diversos tipos de ganho de capital. Por exemplo: a tributação do ganho de capital apurado na alienação de navios, barcos e aviões deve ocorrer no local da gerência dos negócios. Para os casos em que não há regra específica, como as participações societárias em geral, a competência é exclusiva do país de residência do beneficiário dos rendimentos.
- ▶ A alíquota mais baixa praticada atualmente no Brasil para o IRRF sobre ganhos de capital de estrangeiros é 15% (art. 21da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.455/2014).



SUGESTÃO

Incluir no dispositivo dos ADTs sobre ganho de capital um parágrafo com a seguinte redação: “Os ganhos decorrentes da alienação de participação societária [não mencionados nos parágrafos precedentes do presente Artigo]⁶ só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.”

SUGESTÃO ALTERNATIVA

Manter a competência **compartilhada**, porém introduzindo a **alíquota-limite de 15%**.

6 Trecho aplicável aos casos em que o acordo já contiver previsão sobre a alienação de participações societárias em situações específicas.

/ 5.1.5. TABELAS

Sintetizamos o cenário atual e as alterações sugeridas aos 33 ADTs, no que se refere à alocação de competência e alíquotas para tributar rendimentos decorrentes de royalties, juros, dividendos e ganhos de capital - participações societárias, em duas tabelas, abaixo. **Na Tabela 3**, sintetizamos o cenário atual e na **Tabela 4**, sintetizamos o cenário que inclui as alterações (estas destacadas em vermelho).

/ TABELA 03.

Cenário atual de alocação de competência e alíquotas dos 33 ADTs vigentes

ROYALTIES				
\$	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE		
		MARCAS	FILMES	DEMAIS CASOS
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R	N/A	N/A	N/A
ÁFRICA DO SUL	R + F	15%	10%	10%
ARGENTINA	R + F	15%	10%	10%
ÁUSTRIA	R + F	25%	10%	15%
BÉLGICA	R + F	20%	10%	15%
CANADÁ	R + F	25%	15%	15%
CHILE	R + F	15%	15%	15%
CHINA	R + F	25%	15%	15%
COREIA DO SUL	R + F	25%	15%	15%
DINAMARCA	R + F	25%	15%	15%
EQUADOR	R + F	25%	15%	15%
ESLOVÁQUIA	R + F	25%	10%	10%
ESPAÑA	R + F	15%	10%	10%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE		
		MARCAS	FILMES	DEMAIS CASOS
FILIPINAS	R + F	25%	10%	15%
FINLÂNDIA	R + F	25%	10%	15%
FRANÇA	R + F	25%	15%	15%
HUNGRIA	R + F	25%	15%	15%
ÍNDIA	R + F	25%	15%	15%
ISRAEL	R + F	15%	15%	15%
ITÁLIA	R + F	25%	15%	15%
JAPÃO	R + F	25%	15%	15%
LUXEMBURGO	R + F	25%	25%	15%
MÉXICO	R + F	15%	15%	10%
NORUEGA	R + F	25%	25%	15%
PAÍSES BAIXOS	R + F	25%	25%	15%
PERU	R + F	15%	15%	15%
PORTUGAL	R + F	15%	15%	15%
REPÚBLICA TCHECA	R + F	15%	15%	15%
RÚSSIA	R + F	15%	15%	15%
SUÉCIA	R + F	25%	25%	15%
TRINIDAD E TOBAGO	R + F	15%	15%	15%
TURQUIA	R + F	15%	10%	10%
UCRÂNIA	R + F	15%	15%	15%
VENEZUELA	R + F	15%	15%	15%

JUROS



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	DEMAIS CASOS
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R + F	10%	10%
ÁFRICA DO SUL	R + F	15%	15%
ARGENTINA	R + F	15%	15%
ÁUSTRIA	R + F	15%	15%
BÉLGICA	R + F	15%	15%
CANADÁ	R + F	10%	15%
CHILE	R + F	15%	15%
CHINA	R + F	15%	15%
COREIA DO SUL	R + F	10%	15%
DINAMARCA	R + F	15%	15%
EQUADOR	R + F	15%	15%
ESLOVÁQUIA	R + F	10%	15%
ESPANHA	R + F	10%	15%
FILIPINAS	R + F	10%	15%
FINLÂNDIA	R + F	15%	15%
FRANÇA	R + F	10%	15%
HUNGRIA	R + F	10%	15%
ÍNDIA	R + F	15%	15%
ISRAEL	R + F	15%	15%
ITÁLIA	R + F	15%	15%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	DEMAIS CASOS
JAPÃO	R + F	12,5%	12,5%
LUXEMBURGO	R + F	10%	15%
MÉXICO	R + F	15%	15%
NORUEGA	R + F	15%	15%
PAÍSES BAIXOS	R + F	10%	15%
PERU	R + F	15%	15%
PORTUGAL	R + F	15%	15%
REPÚBLICA TCHECA	R + F	10%	15%
RÚSSIA	R + F	15%	15%
SUÉCIA	R + F	25%	15%
TRINIDAD E TOBAGO	R + F	15%	15%
TURQUIA	R + F	15%	15%
UCRÂNIA	R + F	15%	15%
VENEZUELA	R + F	15%	15%

DIVIDENDOS



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		EM FUNÇÃO DA PARTICIPAÇÃO	DEMAIS CASOS
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R + F	5% (> 25%)	25%
ÁFRICA DO SUL	R + F	10% (>25%)	15%
ARGENTINA	R + F	10% (>25%)	15%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		EM FUNÇÃO DA PARTICIPAÇÃO	DEMAIS CASOS
ÁUSTRIA	R + F	15%	15%
BÉLGICA	R + F	10% (>10%)	15%
CANADÁ	R + F	15%	15%
CHILE	R + F	10% (>25%)	15%
CHINA	R + F	15%	15%
COREIA DO SUL	R + F	15%	15%
DINAMARCA	R + F	25%	25%
EQUADOR	R + F	15%	15%
ESLOVÁQUIA	R + F	15%	15%
ESPANHA	R + F	15%	15%
FILIPINAS	R + F	10%	25%
FINLÂNDIA	R + F	10%	10%
FRANÇA	R + F	15%	15%
HUNGRIA	R + F	15%	15%
ÍNDIA	R + F	15%	15%
ISRAEL	R + F	10% (>25%)	15%
ITÁLIA	R + F	15%	15%
JAPÃO	R + F	12,5%	12,5%
LUXEMBURGO	R + F	15% (>10%)	25%
MÉXICO	R + F	10% (>20%)	15%
NORUEGA	R + F	15%	15%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		EM FUNÇÃO DA PARTICIPAÇÃO	DEMAIS CASOS
PAÍSES BAIXOS	R + F	15%	15%
PERU	R + F	10% (>20%)	15%
PORTUGAL	R + F	10% (>25%)	15%
REPÚBLICA TCHECA	R + F	15%	15%
RÚSSIA	R + F	10% (>20%)	15%
SUÉCIA	R + F	15%	25%
TRINIDAD E TOBAGO	R + F	10% (>25%)	15%
TURQUIA	R + F	10% (>25%)	15%
UCRÂNIA	R + F	10% (>25%)	15%
VENEZUELA	R + F	10% (>20%)	15%

GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R	N/A
ÁFRICA DO SUL	R + F	NÃO HÁ
ARGENTINA	R + F	NÃO HÁ
ÁUSTRIA	R + F	NÃO HÁ
BÉLGICA	R + F	NÃO HÁ
CANADÁ	R + F	NÃO HÁ

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA		ALÍQUOTAS-LIMITE
CHILE	R + F	NÃO HÁ
CHINA	R + F	NÃO HÁ
COREIA DO SUL	R + F	NÃO HÁ
DINAMARCA	R + F	NÃO HÁ
EQUADOR	R + F	NÃO HÁ
ESLOVÁQUIA	R + F	NÃO HÁ
ESPANHA	R + F	NÃO HÁ
FILIPINAS	R + F	NÃO HÁ
FINLÂNDIA	R + F	NÃO HÁ
FRANÇA	R + F	NÃO HÁ
HUNGRIA	R + F	NÃO HÁ
ÍNDIA	R + F	NÃO HÁ
ISRAEL	R + F	NÃO HÁ
ITÁLIA	R + F	NÃO HÁ
JAPÃO	R	N/A
LUXEMBURGO	R + F	NÃO HÁ
MÉXICO	R + F	NÃO HÁ
NORUEGA	R + F	NÃO HÁ
PAÍSES BAIXOS	R + F	NÃO HÁ
PERU	R + F	NÃO HÁ
PORTUGAL	R + F	NÃO HÁ

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE
REPÚBLICA TCHECA	R + F	NÃO HÁ
RÚSSIA	R + F	NÃO HÁ
SUÉCIA	R + F	NÃO HÁ
TRINIDAD E TOBAGO	R + F	NÃO HÁ
TURQUIA	R + F	NÃO HÁ
UCRÂNIA	R + F	NÃO HÁ
VENEZUELA	R + F	NÃO HÁ

LEGENDA

R: Competência tributária exclusiva no país de residência.

R + F: Competência tributária compartilhada (residência e fonte)

N/A: Não se aplica

Marcas: Royalties provenientes do uso ou da concessão de marcas de indústria ou de comércio

Filmes: Royalties provenientes do uso ou concessão de uso de direito de autor sobre obra literária, artística ou científica, ou uso ou concessão do uso de filmes cinematográficos, de filmes ou de gravações de televisão ou de radiodifusão

Situações específicas: De modo geral, aquisições de equipamentos em condições especiais; emissões públicas de títulos, contratação de empréstimo com pessoa física. Para a identificação da situação específica deve-se consultar o ADT.

Em função da participação: Alguns ADTs fixam Alíquotas-Limite mais baixas para as hipóteses de participação societária superior a determinado percentual. A indicação do percentual mínimo nestas situações é feita pelo símbolo de maior (>). No caso dos ADTs Brasil-Filipinas e Brasil-Suécia, as Alíquotas-Limites mais baixas, de 15%, são aplicáveis no caso de o beneficiário ser pessoa jurídica.

/ TABELA 04.

Alterações sugeridas de alocação de competência e alíquotas dos 33 ADTs vigentes

ROYALTIES



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE		
		MARCAS	FILMES	DEMAIS CASOS
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R	N/A	N/A	N/A
ÁFRICA DO SUL	R	15%	10%	10%
ARGENTINA	R	15%	10%	10%
ÁUSTRIA	R	15%	10%	10%
BÉLGICA	R	15%	10%	10%
CANADÁ	R	15%	10%	10%
CHILE	R	10%	10%	10%
CHINA	R	15%	10%	10%
COREIA DO SUL	R	15%	10%	10%
DINAMARCA	R	15%	10%	10%
EQUADOR	R	15%	10%	10%
ESLOVÁQUIA	R	15%	10%	10%
ESPANHA	R	15%	10%	10%
FILIPINAS	R	15%	10%	10%
FINLÂNDIA	R	15%	10%	10%
FRANÇA	R	15%	10%	10%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	MARCAS	ALÍQUOTAS-LIMITE	
			FILMES	DEMAIS CASOS
HUNGRIA	R	15%	10%	10%
ÍNDIA	R	15%	10%	10%
ISRAEL	R	15%	10%	10%
ITÁLIA	R	15%	10%	10%
JAPÃO	R	15%	10%	10%
LUXEMBURGO	R	15%	10%	10%
MÉXICO	R	10%	10%	10%
NORUEGA	R	15%	10%	10%
PAÍSES BAIXOS	R	15%	10%	10%
PERU	R	10%	10%	10%
PORTUGAL	R	10%	10%	10%
REPÚBLICA TCHECA	R	10%	10%	10%
RÚSSIA	R	10%	10%	10%
SUÉCIA	R	15%	10%	10%
TRINIDAD E TOBAGO	R	10%	10%	10%
TURQUIA	R	15%	10%	10%
UCRÂNIA	R	10%	10%	10%
VENEZUELA	R	10%	10%	10%

JUROS



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	DEMAIS CASOS
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R + F	10%	10%
ÁFRICA DO SUL	R + F	10%	10%
ARGENTINA	R + F	10%	10%
ÁUSTRIA	R + F	10%	10%
BÉLGICA	R + F	10%	10%
CANADÁ	R + F	10%	10%
CHILE	R + F	10%	10%
CHINA	R + F	10%	10%
COREIA DO SUL	R + F	10%	10%
DINAMARCA	R + F	10%	10%
EQUADOR	R + F	10%	10%
ESLOVÁQUIA	R + F	10%	10%
ESPANHA	R + F	10%	10%
FILIPINAS	R + F	10%	10%
FINLÂNDIA	R + F	10%	10%
FRANÇA	R + F	10%	10%
HUNGRIA	R + F	10%	10%
ÍNDIA	R + F	10%	10%
ISRAEL	R + F	10%	10%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	DEMAIS CASOS
ITÁLIA	R + F	10%	10%
JAPÃO	R + F	10%	10%
LUXEMBURGO	R + F	10%	10%
MÉXICO	R + F	10%	10%
NORUEGA	R + F	10%	10%
PAÍSES BAIXOS	R + F	10%	10%
PERU	R + F	10%	10%
PORTUGAL	R + F	10%	10%
REPÚBLICA TCHECA	R + F	10%	10%
RÚSSIA	R + F	10%	10%
SUÉCIA	R + F	15%	10%
TRINIDAD E TOBAGO	R + F	10%	10%
TURQUIA	R + F	10%	10%
UCRÂNIA	R + F	10%	10%
VENEZUELA	R + F	10%	10%

DIVIDENDOS



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		EM FUNÇÃO DA PARTICIPAÇÃO	DEMAIS CASOS
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R + F	5% (> 25%)	15%
ÁFRICA DO SUL	R + F	5% (> 25%)	15%
ARGENTINA	R + F	5% (> 25%)	15%
ÁUSTRIA	R + F	5% (> 25%)	15%
BÉLGICA	R + F	5% (> 25%)	15%
CANADÁ	R + F	5% (> 25%)	15%
CHILE	R + F	5% (> 25%)	15%
CHINA	R + F	5% (> 25%)	15%
COREIA DO SUL	R + F	5% (> 25%)	15%
DINAMARCA	R + F	5% (> 25%)	15%
EQUADOR	R + F	5% (> 25%)	15%
ESLOVÁQUIA	R + F	5% (> 25%)	15%
ESPANHA	R + F	5% (> 25%)	15%
FILIPINAS	R + F	5% (> 25%)	15%
FINLÂNDIA	R + F	5% (> 25%)	10%
FRANÇA	R + F	5% (> 25%)	15%
HUNGRIA	R + F	5% (> 25%)	15%
ÍNDIA	R + F	5% (> 25%)	15%
ISRAEL	R + F	5% (> 25%)	15%

	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE	
		SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	DEMAIS CASOS
ITÁLIA	R + F	5% (> 25%)	15%
JAPÃO	R + F	5% (> 25%)	12,5%
LUXEMBURGO	R + F	5% (> 25%)	15%
MÉXICO	R + F	5% (> 25%)	15%
NORUEGA	R + F	5% (> 25%)	15%
PAÍSES BAIXOS	R + F	5% (> 25%)	15%
PERU	R + F	5% (> 25%)	15%
PORTUGAL	R + F	5% (> 25%)	15%
REPÚBLICA TCHECA	R + F	5% (> 25%)	15%
RÚSSIA	R + F	5% (> 25%)	15%
SUÉCIA	R + F	5% (> 25%)	15%
TRINIDAD E TOBAGO	R + F	5% (> 25%)	15%
TURQUIA	R + F	5% (> 25%)	15%
UCRÂNIA	R + F	5% (> 25%)	15%
VENEZUELA	R + F	5% (> 25%)	15%

GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA



	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTAS-LIMITE
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE	R	N/A
ÁFRICA DO SUL	R	15%
ARGENTINA	R	15%
ÁUSTRIA	R	15%
BÉLGICA	R	15%
CANADÁ	R	15%
CHILE	R	15%
CHINA	R	15%
COREIA DO SUL	R	15%
DINAMARCA	R	15%
EQUADOR	R	15%
ESLOVÁQUIA	R	15%
ESPANHA	R	15%
FILIPINAS	R	15%
FINLÂNDIA	R	15%
FRANÇA	R	15%
HUNGRIA	R	15%
ÍNDIA	R	15%
ISRAEL	R	15%

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA		ALÍQUOTAS-LIMITE
ITÁLIA	R	15%
JAPÃO	R	N/A
LUXEMBURGO	R	15%
MÉXICO	R	15%
NORUEGA	R	15%
PAÍSES BAIXOS	R	15%
PERU	R	15%
PORTUGAL	R	15%
REPÚBLICA TCHECA	R	15%
RÚSSIA	R	15%
SUÉCIA	R	15%
TRINIDAD E TOBAGO	R	15%
TURQUIA	R	15%
UCRÂNIA	R	15%
VENEZUELA	R	15%

LEGENDA

Idem tabela 03.

Em **amarelo**: Alterações sugeridas.

/ 5.2. SERVIÇOS: EQUIPARAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS A ROYALTIES

DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

Os 33 ADTs celebrados pelo Brasil, assim como a Convenção Modelo da OCDE, adotam a competência exclusiva do país de residência do beneficiário para a tributação dos serviços. Em 28 ADTs⁷, porém, há a determinação de que serviços técnicos fiquem sujeitos ao tratamento dado aos royalties. Isso significa que, com relação aos serviços técnicos, será aplicada a competência compartilhada (residência e fonte)⁸.

O problema não está propriamente na atribuição do tratamento de royalties a rendimentos pagos num contexto de prestação de serviços. Isso ocorre nos ADTs celebrados por Portugal, por exemplo, que é membro da OCDE. Portugal reserva-se o direito de tributar como royalties os rendimentos decorrentes da prestação de assistência técnica que esteja vinculada à concessão do direito de uso de direitos autorais, patentes, marcas, fórmulas, etc.⁹.

O problema da equiparação, tal como promovida pelo Brasil, é que não há uma delimitação da sua abrangência, o que faz com que, na prática, todos os

rendimentos decorrentes da prestação de serviços sejam tributados como royalties, mesmo quando desvinculados de transferência de tecnologia ou conhecimento.

Essa prática vai de encontro à lógica adotada pela OCDE e praticada por seus membros.

De acordo com a OCDE, algumas prestações de serviços estão, de fato, associadas a uma transferência de conhecimentos. É o caso do contrato de franquia, por meio do qual o contratado, além de prestar assistência técnica ao franqueado, deve transferir a este seu conhecimento e experiência. Em casos como este, a OCDE entende razoável que os países tenham liberdade para definir se os rendimentos serão tratados como royalties ou prestação de serviços.

Essa natureza híbrida, no entanto, não está presente em todos os contratos de prestação de serviços. A contratação pura de uma prestação de serviços, cuja execução depende de conhecimentos técnicos por parte do prestador, não pode ser confundida com um contrato em que o prestador se obriga a, além de prestar serviços, transmitir conhecimento.

7 África do Sul, Argentina, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Hungria, Índia, Israel, Itália, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

8 Ao contrário do que dispõe a Convenção Modelo da OCDE, que adota a competência exclusiva da residência para a tributação dos royalties, o Brasil adota a competência compartilhada (residência e fonte).

9 Vide item 44 dos Comentários ao Artigo 12 da Convenção Modelo (disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page6, p. 606).

10 Vide item 11 dos Comentários ao Artigo 12 da Convenção Modelo (disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page6, p. 591 e seguintes).

11 Vide item 7 das Posições dos países não membros da OCDE ao Artigo 12 e respectivos comentários (disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page6, p. 1.245).

12 CNI. Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação, p. 18. Disponível em: http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2016/02/17/10557/ADT-AnaliseRedeBrasileiradeacordoseduplatributao_WEB.pdf.

O fato de o prestador de serviços deter conhecimentos técnicos não significa que a transferência desses conhecimentos ao tomador faça parte da contratação. É o caso da consultoria financeira prestada por empresa especializada: o que há é pura e simplesmente uma prestação de serviço, motivo pelo qual a OCDE entende que o rendimento deverá ser tratado como rendimento de prestação de serviços, não de royalties¹⁰.

O Brasil, no entanto, aplica o dispositivo de royalties para *todos* os serviços que demandam algum conhecimento específico, envolvam ou não transferência de tecnologia. Alguns outros poucos países não membros da OCDE procedem da mesma forma, como Argentina, Gabão, Costa do Marfim e Tunísia¹¹.

No caso do Brasil, a determinação mais recente de tributação como *royalties* de todas as remessas para pagamento pela prestação de serviços técnicos, independentemente de estarem atrelados a uma transferência de tecnologia, consta do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 5/2014 (sem destaques no original):

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, **com ou sem transferência de tecnologia**, com base em acordo ou convenção para

evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil; [...]

Esse posicionamento leva o Brasil a tributar pelo IRRF remessas que, a rigor, deveriam ser tributadas apenas pelo país de residência do beneficiário dos rendimentos.

Outro efeito negativo dessa postura é a geração, nos outros países, de restrições para a compensação do imposto pago no Brasil. De acordo com estudo publicado pela CNI em parceria com o FET e a EY, “é comum o país do prestador dos serviços técnicos negar o direito ao crédito de imposto pago no exterior, discordando do tratamento de ‘royalties’”¹².

Essa aplicação distorcida dos ADTs obriga os beneficiários dos rendimentos localizados no exterior a transferirem aos contratantes dos serviços o ônus com o recolhimento do IRRF (*gross up*), onerando consequentemente as operações.

No caso do **ADT Brasil-Argentina**, que foi recentemente alterado para incluir uma definição ampla de serviços técnicos, a alteração não seria a mera inclusão, mas sim a substituição da redação atual pela redação acima.



SUGESTÃO

Incluir dispositivo que esclareça que a equiparação dos serviços técnicos a royalties é válida exclusivamente na hipótese de os serviços envolverem transferência de tecnologia, com a seguinte redação: “Considera-se serviços técnicos os serviços vinculados a uma transferência de tecnologia ou conhecimento”.



EXCEÇÕES

Não é necessário promover a alteração nos **ADTs Brasil-Áustria, Brasil-Finlândia, Brasil-França, Brasil-Japão e Brasil-Suécia**, pois neles não existe a equiparação de serviços técnicos a royalties.

/ 5.3. SERVIÇOS E ROYALTIES: CIDE-REMESSAS

DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

A legislação interna brasileira possui um tributo cujo fato gerador é similar ao do IRRF: a remessa de recursos ao exterior para fins de pagamento a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior de (i) *royalties*, (ii) remuneração pela prestação de serviços técnicos que envolvem transferência de tecnologia, incluindo a assistência técnica e a assistência administrativa, e (iii) remuneração pela prestação de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia. Trata-se da CIDE-Remessas.

A similaridade entre os fatos geradores da CIDE-Remessas e do IRRF leva especialistas a afirmar, inclusive, que a CIDE-Remessas possui natureza de verdadeiro adicional do IRRF.

Todavia, embora tenha sido criada para operar como um adicional do IRRF, a CIDE-Remessas possui

forma de arrecadação diversa: não é devida na forma de retenção, constituindo por isso, necessariamente, custo do importador, que fica onerado pela alíquota de 10%.

A CIDE-Remessas prejudica a aplicação dos ADTs na medida em que não se submete a eles.

A título de comparação, o art. 11 da Lei nº 13.202/2015 fez algo semelhante, ao determinar, para efeito de interpretação, que os ADTs firmados pelo Brasil abrangem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No caso da CIDE-Remessas, as alterações seriam mais profundas, pois, como visto, envolveriam mudanças na estrutura do tributo (o qual passaria a ser devido na forma de retenção).



SUGESTÃO

(i) **Incluir** a CIDE-Remessas no escopo dos ADTs; e (ii) **Alterar** a legislação interna para tornar a CIDE-Remessas devida via retenção na fonte.

/ 5.4. ROYALTIES E JUROS: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

A Convenção Modelo da OCDE apresenta um artigo sobre empresas associadas (Artigo 9º) dividido em dois parágrafos. De forma resumida: (i) se empresas associadas estabelecem entre si condições negociais

diferentes das que prevaleceriam normalmente no mercado (princípio arm's length) e, com isso, deslocam o lucro tributável de um país contratante do ADT para o outro, o país prejudicado pode tributar

o lucro como se ele tivesse sido apurado; e (ii) se o país prejudicado exercer corretamente o direito de tributar previsto no Parágrafo 1º, o outro país deve ajustar o valor tributado.

Os 33 ADTs celebrados pelo Brasil contêm cláusula semelhante à prevista no Artigo 9º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE; mas não contêm cláusula semelhante à prevista no Artigo 9º, parágrafo 2º da Convenção Modelo da OCDE.

Nesse contexto o Brasil promove ajustes de preços de transferência com base no Artigo 9º, Parágrafo 1º, agravando a tributação dos contribuintes brasileiros; todavia, quando o outro país, signatário do ADT com o Brasil, promove ajustes de preços de transferência com base no Artigo 9º, parágrafo 1º, agravando a tributação dos contribuintes estrangeiros, o Brasil não realiza nenhum ajuste para reduzir a tributação do contribuinte brasileiro.

A título de exemplo, suponhamos que numa exportação de serviços entre empresa brasileira e empresa estrangeira associada o país de localização desta considere o preço pago pelos serviços artificial, porque superior ao praticado no mercado. Neste caso, o país estrangeiro poderá glosar parte da despesa da em-

presa estrangeira, o que implicará majoração do seu lucro para fins tributários e, consequentemente, do IR Interno. Diante da aplicação das regras de preço de transferência para a empresa estrangeira, seria razoável que ajustes correspondentes fossem aplicados à empresa brasileira, que foi tributada no Brasil com base nos preços desqualificados pelo país estrangeiro. Se os preços são artificiais para a empresa estrangeira, também deveriam sê-lo para a empresa brasileira.

Não há nos ADTs celebrados pelo Brasil, todavia, dispositivo com determinação nesse sentido.

É oportuno mencionar que, na determinação do que seriam as condições negociais que prevaleceriam normalmente no mercado, os países integrantes da OCDE adotam, em regra, os parâmetros de preços de transferência previstos pela OCDE. Contudo, as regras sobre preços de transferência existentes no Brasil (as quais são aplicáveis, no que interessa ao objeto do presente estudo, às hipóteses de serviços, royalties e juros) adotam critérios diferentes daqueles adotados pela OCDE, o que agrava a distorção causada na aplicação desse artigo pelo Brasil, em relação a suas contrapartes integrantes da OCDE.



SUGESTÃO

Incluir um parágrafo 2º ao dispositivo em todos os 33 ADTs, com a seguinte redação: “Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado Contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituirão lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos.”



06 / SUGESTÃO APLICÁVEL EXCLUSIVAMENTE AO JAPÃO: DETERMINAÇÃO DO VALOR “JUSTO E RAZOÁVEL” DOS ROYALTIES

DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

Em relação aos royalties remetidos do Brasil para o Japão, o ADT Brasil-Japão prevê que o Brasil tem competência para tributar, mas a tributação no Brasil (IRRF) fica limitada a determinados percentuais (entre 25% e 12,5%). Entretanto, o ADT Brasil-Japão também prevê que suas disposições não são aplicáveis à parcela paga a título de royalties que exceder um montante justo e razoável em relação aos direitos pelos quais sejam pagos. Essa previsão é encontrada apenas no ADT Brasil-Japão, não sendo verificada nos demais ADTs celebrados pelo Brasil.

Ao determinar se os royalties são ou não uma compensação razoável e justa, leva-se em conta as disposições da legislação fiscal de cada país. A parte excedente à considerada justa e razoável é tributável



**QUANDO QUAISQUER ‘ROYALTIES’ EXCEDEREM UM MONTANTE JUSTO E RAZOÁVEL EM
RELAÇÃO AOS DIREITOS PELOS QUAIS SEJAM PAGOS, O DISPOSTO NO PRESENTE ARTIGO
SOMENTE SE APLICARÁ AQUELA PARCELA DOS ‘ROYALTIES’ QUE REPRESENTAR ESSE
MONTANTE JUSTO E RAZOÁVEL**

● Art. 11, § 6

de acordo com a legislação de cada um dos Estados Contratantes (ADT Brasil-Japão, Artigo 11, parágrafo 6; Troca de Notas 23/03/1976, item 6).

A legislação interna brasileira impõe limites à dedutibilidade de despesas com royalties. Um desses limites é o de que tais despesas apenas sejam dedutíveis até atingirem um determinado percentual (em regra, 5%, conforme o art. 355 do Decreto nº 3.000/1999) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. A partir desse limite, tais despesas são consideradas indedutíveis na apuração do IR Interno no Brasil.

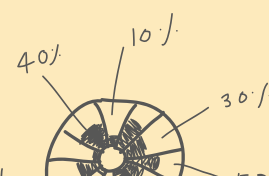
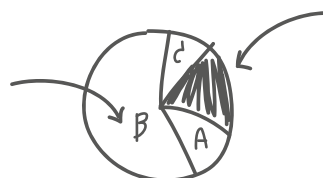
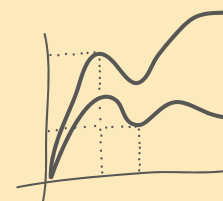
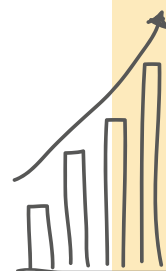
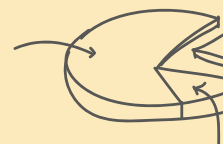
Nesse contexto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem amparo no ADT Brasil-Japão para sustentar que o limite de dedutibilidade, previsto na legislação fiscal, é um parâmetro válido para determinar não só a própria indedutibilidade das despesas com royalties (que já decorre diretamente da lei), mas também a não aplicação do ADT Brasil-Japão a quaisquer valores que superem esse limite.

O estabelecimento de um limite percentual objetivo relacionado à receita de vendas é extremamente criticável, pois não é capaz de medir a razoabilidade da remuneração. Apesar disso, com base no ADT Brasil-Japão, a RFB poderia exigir, nas remessas de royalties para o Japão, a retenção do IRRF pela alíquota de 15% (alíquota “normal”, prevista na MP 2.159-70/2001), em vez de limitar-se ao limite de 12,5% (regra geral) previsto no ADT Brasil-Japão.



SUGESTÃO

Excluir do ADT Brasil-Japão: (i) a primeira parte do Artigo 11, parágrafo 6 - “Quando quaisquer ‘royalties’ excederem um montante justo e razoável em relação aos direitos pelos quais sejam pagos, o disposto no presente artigo somente se aplicará aquela parcela dos ‘royalties’ que representar esse montante justo e razoável”; e (ii) o item 6 da Troca de Notas de 23/03/1976.



/ ANEXO A

QUESTIONÁRIO SOBRE MELHORIAS NA APLICAÇÃO DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA



► Este Questionário faz parte do estudo sobre a melhoria dos Acordos contra a Dupla Tributação da renda (ADTs) já assinados pelo Brasil, coordenado pela Confederação Nacional da Indústria - CNI. As respostas, a serem fornecidas por profissionais que atuam diretamente na apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF devido sobre as remessas de rendimentos para o exterior, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, serão importante fonte de informações para o referido estudo.

ORIENTAÇÕES GERAIS:

- Responder eletronicamente, inserindo respostas dentro dos espaços correspondentes.
- Não apagar nenhum campo. Apenas acrescentar respostas.
- Favor notar que, atualmente, o Brasil tem ADTs em vigor com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia e República Tcheca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.
- Ao longo do Questionário, foi utilizada a expressão “remessa” para o exterior. Ela deve ser interpretada com conteúdo amplo, compreendendo qualquer forma de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos do Brasil para o exterior. Da mesma forma, a expressão “recebimento” compreende qualquer forma de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos do exterior para o Brasil.
- Ao longo do Questionário, é feita referência aos rendimentos de: (i) serviço técnico (sem e com transferência de tecnologia): é o serviço cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, podendo ser realizado por profissionais independentes, por profissionais com vínculo empregatício ou, ainda, ser decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. A transferência de tecnologia ficará caracterizada quando o serviço técnico envolver a cessão de processo ou fórmula secreta ao contratante, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao país e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido¹³; (ii) serviço geral: é o não técnico¹⁴; e (iii) serviço profissional independente: é aquele decorrente de atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico¹⁵.

Agradecemos pela sua colaboração.

13 Exemplos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia: serviços de consultoria financeira e administrativa, análises laboratoriais, serviços de marketing, elaboração de projetos, serviços de manutenção de equipamentos, data center. Exemplos de serviços técnicos com transferência de tecnologia: assistência técnica, licenciamento de software em que há a transmissão do código fonte. Os conceitos utilizados decorrem do art. 17 da IN RFB nº 1.455/2014.

14 Exemplos de serviços gerais: serviços de limpeza, vigilância, digitação.

15 Exemplos de serviços profissionais independentes: médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores, mesmo que as atividades sejam exercidas por sociedades mercantis ou civis. O conceito utilizado decorre dos ADTs.

/ PARTE 1: IDENTIFICAÇÃO

DA EMPRESA

- ▶ NOME:
- ▶ PAÍS(ES) DE ORIGEM DO CAPITAL:
- ▶ PAÍS(ES) DE APLICAÇÃO DO CAPITAL:
- ▶ RAMO DA ATIVIDADE INDUSTRIAL:

DO(S) RESPONSÁVEL(IS) PELO PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO:

- ▶ NOME:
- ▶ SETOR:
- ▶ E-MAIL:
- ▶ TELEFONE DE CONTATO:

/ PARTE 2: REMESSA DE RENDIMENTOS AO EXTERIOR

1. A EMPRESA FEZ REMESSAS DE RENDIMENTOS PARA PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADT, ENTRE 1º DE JANEIRO DE 2015 E A DATA DE RESPOSTA A ESTE QUESTIONÁRIO?

() Sim () Não

- ▶ Se a resposta marcada neste item for “Não”, pular para a Parte 3 do Questionário.

1.1. SE A RESPOSTA MARCADA NO ITEM ANTERIOR FOR “SIM”, FAVOR DESCREVER BREVEMENTE O CONTEXTO EM QUE SE DÁ A REMESSA DE RENDIMENTOS PELA EMPRESA PARA PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADTS (TIPOS DE CONTRATOS E DE RENDIMENTOS, PAÍS DO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS, UTILIDADE FORNECIDA PELO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS À EMPRESA ETC.).

- ▶ RESPOSTA:
-
-
-
-
-
-
-

2. A EMPRESA UTILIZA OS ADTS PARA DEIXAR DE RECOLHER O IRRF NAS REMESSAS DE RENDIMENTOS PARA PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADTS? (FAVOR MARCAR TODAS AS OPÇÕES APLICÁVEIS)

() Sim

() Não, porque, apesar de as remessas serem feitas para países com os quais o Brasil possui ADT, os tipos de rendimentos não estão abrangidos pelos ADTs

() Não, porque, apesar de as remessas serem feitas para países com os quais o Brasil possui ADTs e os tipos de rendimentos estarem abrangidos pelos ADTs, segundo os ADTs os tipos de rendimentos são tributáveis no Brasil

() Não, porque, apesar de as remessas serem feitas para países com os quais o Brasil possui ADTs, os tipos de rendimentos estarem abrangidos pelos ADTs e não serem tributáveis no Brasil no entendimento da empresa, no entendimento da RFB os rendimentos são tributáveis no Brasil

() Outro (especificar):

3. COM RELAÇÃO ÀS REMESSAS DE RENDIMENTOS PELA EMPRESA AO EXTERIOR DE 1º DE JANEIRO DE 2015 A 30 DE ABRIL DE 2017, FAVOR INFORMAR, POR TIPO DE RENDIMENTO, OS TRÊS PAÍSES (SE HOUVER) COM OS QUAIS O BRASIL MANTÉM ADTS PARA OS QUAIS FORAM REMETIDOS OS MAIORES MONTANTES DE RECURSOS:

	PAÍS 1	PAÍS 2	PAÍS 3
SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA			
SERVIÇOS TÉCNICOS COM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA			
SERVIÇOS GERAIS (NÃO TÉCNICOS)			



	IV. PAÍS 1	V. PAÍS 2	VI. PAÍS 3
DIVIDENDOS			
JUROS			
JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO			
ROYALTIES			
SERVIÇOS PRESTADOS POR PROFISSIONAIS INDEPENDENTES			
OUTROS (ESPECIFICAR NO CAMPO ABAIXO)			
ESPECIFICAÇÃO DO CAMPO "OUTROS":			

4. HOUVE SITUAÇÕES EM QUE A EMPRESA PRECISOU REALIZAR O GROSS UP REFERENTE AO IRRF PARA REMETER OS RENDIMENTOS PARA PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADTS?

() Sim () Não

4.1. SE A RESPOSTA MARCADA NO ITEM ANTERIOR FOR “SIM”, FAVOR INDICAR OS TIPOS DE RENDIMENTOS EM QUE A NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE **GROSS UP** FOI MAIS COMUM E O MOTIVO DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DO **GROSS UP** (POR EXEMPLO, EXIGÊNCIA CONTRATUAL).

► RESPOSTA:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

4.2. NOS CASOS EM QUE O BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS EXIGIRAM A REALIZAÇÃO DE GROSS UP, HOUVE SITUAÇÕES EM QUE A EMPRESA DEIXOU DE PROMOVER A CONTRATAÇÃO EM RAZÃO DO ÔNUS GERADO PELO **GROSS UP?**

() Sim () Não

/ PARTE 3: RECEBIMENTO DE RENDIMENTOS DO EXTERIOR

5. A EMPRESA RECEBEU RENDIMENTOS DE PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADT, ENTRE 1º DE JANEIRO DE 2015 E A DATA DE RESPOSTA A ESTE QUESTIONÁRIO?

() Sim () Não

► Se a resposta marcada neste item for “Não”, pular para a Parte 4 do Questionário.

5.1. FAVOR DESCREVER BREVEMENTE O CONTEXTO EM QUE SE DÁ O RECEBIMENTO PELA EMPRESA DE RENDIMENTOS DE PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADTS (TIPOS DE CONTRATOS E DE RENDIMENTOS, PAÍS DE ORIGEM DOS RENDIMENTOS, UTILIDADE FORNECIDA PELA EMPRESA À FONTE PAGADORA DOS RENDIMENTOS, ETC.).

► RESPOSTA:
.....
.....
.....

6. A EMPRESA UTILIZA OS ADTS PARA DEDUZIR, NA APURAÇÃO DE IRPJ/CSLL, O IMPOSTO DE RENDA RETIDO PELAS FONTES PAGADORAS QUANDO DO RECEBIMENTO DE RENDIMENTOS DE PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADTS? (FAVOR MARCAR TODAS AS OPÇÕES APLICÁVEIS)

() Sim

() Não, porque, apesar de os rendimentos serem recebidos de países com os quais o Brasil possui ADT, os rendimentos não estão abrangidos pelos ADTs

() Não, porque, apesar de os rendimentos serem recebidos de países com os quais o Brasil possui ADTs e estarem abrangidos pelos ADTs, segundo os ADTs o imposto de renda retido pelas fontes pagadoras não é passível de dedução

() Não, porque, apesar de os rendimentos serem recebidos de países com os quais o Brasil possui ADTs, estarem abrangidos pelos ADTs e segundo os ADTs o imposto de renda retido pelas

fontes pagadoras ser passível de dedução no entendimento da empresa, no entendimento da RFB os rendimentos não são passíveis de dedução

() Outro (especificar):
.....
.....
.....
.....
.....
.....

7. COM RELAÇÃO AOS RECEBIMENTOS DE RENDIMENTOS PELA EMPRESA DO EXTERIOR DE 1º DE JANEIRO DE 2015 A 30 DE ABRIL DE 2017, FAVOR INFORMAR OS TRÊS PAÍSES (SE HOUVER) COM OS QUAIS O BRASIL MANTÉM ADTS DE ONDE FORAM RECEBIDOS OS MAIORES MONTANTES:

	PAÍS 1	PAÍS 2	PAÍS 3
SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA			
SERVIÇOS TÉCNICOS COM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA			
SERVIÇOS GERAIS (NÃO TÉCNICOS)			
DIVIDENDOS			
JUROS			
JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO			
ROYALTIES			

PAÍS 1	PAÍS 2	PAÍS 3
SERVIÇOS PRESTADOS POR PROFISSIONAIS INDEPENDENTES		
OUTROS (ESPECIFICAR NO CAMPO ABAIXO)		
ESPECIFICAÇÃO DO CAMPO "OUTROS":		

8. NO RECEBIMENTO DE RENDIMENTOS DE SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA, ORIUNDOS DE PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADT, A EMPRESA SOFRE, DE MODO GERAL, O DESCONTO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE?

() Não aplicável, porque a empresa não recebe rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia oriundos de países com os quais o Brasil possui ADT

() Sim

() Não

() A resposta varia em função do país (especificar as respostas em relação a cada país):

.....

.....

.....

.....

.....

8.1. SE A EMPRESA SOFRER O DESCONTO, QUAL É O DISPOSITIVO UTILIZADO PELA FONTE PAGADORA PARA ENQUADRAR OS RENDIMENTOS?

() Não sabe informar

() "Royalties"

() "Profissões independentes"



() Outro (especificar):
.....
.....
.....
.....
.....
.....

9. NOS CASOS EM QUE A EMPRESA RECEBE RENDIMENTOS DE PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL MANTÉM ADTS, HÁ SITUAÇÕES EM QUE A EMPRESA NÃO CONSEGUE COMPENSAR INTEGRALMENTE O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE NO EXTERIOR?

- () Não
- () Sim, porque a empresa apura prejuízo fiscal
- () Sim, por dificuldades burocráticas
- () Sim, por outros motivos (esclarecer):
.....
.....
.....
.....
.....

10. A EMPRESA SOFRE A RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE EM RAZÃO DE CARACTERIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO EXTERIOR?

() Sim () Não

10.1. SE A RESPOSTA MARCADA NO ITEM ANTERIOR FOR “SIM”, FAVOR FORNECER DADOS COMPLEMENTARES - NATUREZA DO ESTABELECIMENTO E PAÍS DE LOCALIZAÇÃO.

► RESPOSTA:
.....
.....
.....
.....
.....
.....

/ PARTE 4: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

11. A EMPRESA POSSUI CONTROLADAS (DIRETAS OU INDIRETAS) E/OU COLIGADAS LOCALIZADAS EM PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADTS

() Sim () Não

- Se a resposta marcada neste item for “Não”, pular para a Parte 5 do Questionário.

11.1. SE A RESPOSTA MARCADA NO ITEM ANTERIOR FOR “SIM”, FAVOR DESCREVER BREVEMENTE A ESTRUTURA (SE A EMPRESA POSSUI CONTROLADAS DIRETAS, CONTROLADAS INDIRETAS, COLIGADAS, BEM COMO OS PAÍSES EM QUE ESTÃO LOCALIZADAS)

► RESPOSTA:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

12. NOS CASOS EM QUE A EMPRESA POSSUI CONTROLADAS (DIRETAS OU INDIRETAS) E COLIGADAS NO EXTERIOR, LOCALIZADAS EM PAÍSES COM OS QUAIS O BRASIL POSSUI ADT, A EMPRESA DEIXA DE INCLUIR A PARCELA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO EQUIVALENTE AOS LUCROS POR ELAS AUFERIDOS NA BASE DE CÁLCULO DE IRPJ/CSLL, COM BASE NA UTILIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE “LUCROS DAS EMPRESAS”?

() Não aplicável, porque a empresa não figura como controlada ou coligada de empresa em país com o qual o Brasil possui ADT

() A empresa não tem conhecimento se são incluídos

() Sim, são incluídos

() Não são incluídos (especificar motivo):

.....

.....

.....

.....

.....

/ PARTE 5: CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

14. A EMPRESA DISCUTE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL ALGUM ASSUNTO RELACIONADO À APLICAÇÃO DOS ADTS? (FAVOR MARCAR TODAS AS OPÇÕES APLICÁVEIS)

- () Não
- () Sim, referente à aplicação nas remessas de rendimentos para o exterior
- () Sim, referente à aplicação nos recebimentos de rendimentos do exterior
- () Sim, referente à aplicação à tributação de lucros no exterior
- () Sim, referente a outros assuntos

14.1. EM CASO AFIRMATIVO, FAVOR DETALHAR O CONTEÚDO DA DISCUSSÃO, DADOS DO PROCESSO (TAIS COMO NÚMERO E LOCALIZAÇÃO, SE DECORRE DE UMA FISCALIZAÇÃO, AUTUAÇÃO FISCAL, AÇÃO JUDICIAL AJUIZADA PELA EMPRESA ETC.) E O ESTÁGIO EM QUE SE ENCONTRA.

▶ RESPOSTA:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

/ PARTE 6: OUTROS ASPECTOS

15. FAVOR DESCREVER OUTRAS DIFICULDADES ENFRENTADAS NA APLICAÇÃO DOS ADTS, OU SUGESTÕES DE MELHORIA, INCLUSIVE NO QUE SE REFERE ÀS ALÍQUOTAS APLICADAS, RELATIVAMENTE À REMESSA DE RENDIMENTOS, O RETORNO DE RENDIMENTOS, OU A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADAS (DIRETAS OU INDIRETAS) E COLIGADAS NO EXTERIOR.

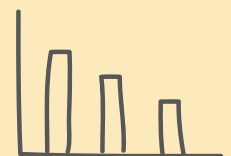
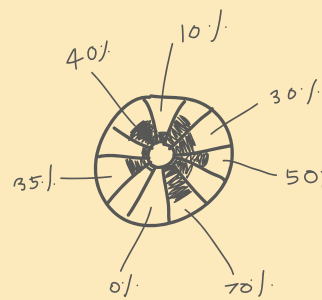
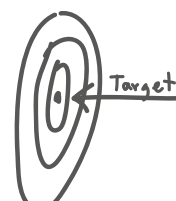
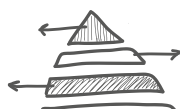
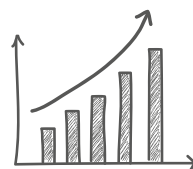
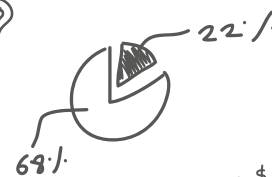
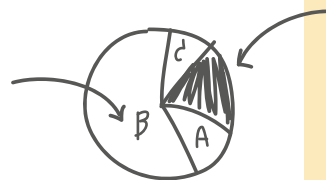
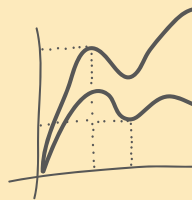
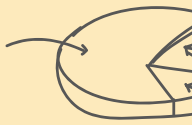
▶ RESPOSTA:

.....

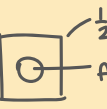
.....

.....

.....



$$A+B = \frac{c^2 + cx^2}{3 \times 4}$$



CNI

Robson Braga de Andrade
Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial – DDI

Carlos Eduardo Abijaodi
Diretor de Desenvolvimento Industrial

Gerência Executiva de Assuntos Internacionais

Diego Zancan Bonomo
Gerente-Executivo de Assuntos Internacionais

Gerência Negociações Internacionais

Fabrizio Sardelli Panzini
Gerente de Negociações Internacionais

Carolina Matos
Eduardo Alvim
Silvia Menicucci
Equipe Técnica

DIRETORIA DE COMUNICAÇÃO – DIRCOM

Carlos Alberto Barreiros
Diretor de Comunicação

Gerência Executiva de Publicidade e Propaganda – GEXPP

Carla Gonçalves
Gerente-Executiva de Publicidade e Propaganda

Elemento Design
Produção Editorial

DIRETORIA DE SERVIÇOS CORPORATIVOS – DSC

Fernando Augusto Trivellato
Diretor de Serviços Corporativos

Área de Administração, Documentação e Informação – ADINF

Maurício Vasconcelos de Carvalho
Gerente-Executivo de Administração, Documentação e Informação

Alberto Nemoto Yamaguti
Normalização

Fialho Canabrava Andrade Salles Advogados
Consultoria





CNI
Confederação Nacional da Indústria
Sede – Setor Bancário Norte
Quadra 1 – Bloco C
Edifício Roberto Simonsen
70040-903 – Brasília – DF
Tel.: + 55 (61) 3317-9000
Fax: + 55 (61) 3317-9994

Serviço de Atendimento ao Cliente - SAC
Tels.: +55 (61) 3317-9989 / (61) 3317-9992
sac@cni.org.br

www.portaldaindustria.com.br/cni/



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA