

A Convenção Multilateral da OCDE e o Protocolo de Mendoza



It is hard to draw a line between admissible and inadmissible

tax-reduction measures. (...) In light of the angry political mood concerning the tax practices of certain multinational groups, drawing that dividing line is no easy task for the Court of Justice and not every action by any individual to reduce their tax should be open to a verdict of abuse.”[\[1\]](#)

(Juliane Kokott, advogada-geral da Corte Europeia de Justiça)

Em 1º de julho de 2018, na sequência do depósito pela Eslovênia do quinto instrumento de ratificação, entrará em vigor a Convenção Multilateral, destinada a implementar medidas para prevenir a erosão das bases fiscais e o deslocamento artificial de lucros (*Multilateral Convention to Implement Tax Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* ou, simplesmente, MLI), preconizadas pelo Comitê de Assuntos Fiscais da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A convenção foi assinada há pouco menos de um ano, mais precisamente em 7 de junho de 2017, em Paris, por 68 países. Atualmente, já são 78 países integrantes do MLI, e a tendência é aumentar o número de signatários[\[2\]](#). Mais de 1.200 tratados bilaterais já estão alcançados pelas modificações introduzidas pelo MLI.

O principal objetivo dessa pioneira e ousada convenção multilateral é permitir uma atualização imediata e, na maior extensão possível, padronizada dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelos estados contratantes às medidas do projeto Beps[\[3\]](#), acrônimo de Base Erosion and Profit Shifting, projeto esse que teve início na reunião do G20 de 2013, em São Petesburgo.

Com efeito, a opção por um instrumento multilateral foi a solução encontrada para se evitar a demora que ocorreria caso se deixasse que a adoção de referidas medidas dependesse de inúmeras negociações bilaterais entre os países, necessárias para atualizar aproximadamente 3 mil tratados contra a dupla tributação. Na atual economia globalizada, em que a velocidade das mudanças é aterradora, caso as soluções fossem implementadas bilateralmente, muito provavelmente já estariam obsoletas quando



entrassem efetivamente em vigor.

O modelo de convenção multilateral só se tornou possível em vista da flexibilidade do instrumento que permite aos países signatários optarem pela inclusão ou não de certas disposições (*opting-in and opting-out mechanisms*) e escolherem soluções alternativas (*alternative provisions*), além de criar um sistema de notificações recíprocas (*notification system*) que lhes permite saberem quais os tratados e respectivas disposições que serão afetados pela convenção multilateral[4].

As principais medidas do Beps abrangidas pela convenção multilateral são: (i) Ação 2 – Neutralização dos efeitos dos *hybrid mismatches*[5]; (ii) Ação 6 – prevenção de abusos na utilização de tratados; (iii) Ação 7 – prevenção de mecanismos para evitar a caracterização de estabelecimento permanente; e (iv) Ação 14 – introdução de mecanismos para tornar mais efetivas as resoluções de conflitos.

O aspecto inovador do MLI está em que o mesmo não tem a natureza de um mero protocolo adicional que introduz modificações pontuais, mas, sim, de um tratado autônomo que se sobrepõe aos tratados existentes assinados pelos países signatários no que diz respeito às variadas disposições por ele introduzidas.

Com exceção dos Estados Unidos, que consideram que o projeto Beps visou injustamente atingir as multinacionais norte-americanas, todos os países mais desenvolvidos aderiram ao MLI. Na Alemanha, por exemplo, os 32 tratados mais relevantes já estão abrangidos pelo MLI.

Tal como os Estados Unidos, o Brasil optou por não assinar o MLI. Em nosso caso, a principal justificativa dada pela administração fiscal foi considerar que o caráter peculiar do tratado multilateral poderia gerar discussões alongadas no Congresso, retardando a efetiva entrada em vigor das providências em questão. Optou-se, por isso, e também ante o número reduzido de tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil em vigor[6] em comparação com os padrões internacionais, por fazer ajustes bilaterais aos tratados já existentes, bem como por introduzir essas cláusulas nos novos tratados a serem celebrados.

O primeiro tratado brasileiro a ser ajustado às novas medidas preconizadas pela OCDE no âmbito do Beps foi o com a Argentina. Com efeito, em 24 de julho de 2017, foi assinado, na cidade de Mendoza, um protocolo, ainda pendente de aprovação pelo Congresso Nacional, que introduziu uma série de modificações ao tratado original de 17 de maio de 1980 (Protocolo de Mendoza).

Já nos dizeres de seu novo preâmbulo, o tratado não se basta com o objetivo de eliminar a dupla tributação, passando a exigir que essa eliminação se faça “sem criar oportunidades para a não tributação ou tributação reduzida mediante evasão ou elisão fiscal (inclusive por meio de acordos para o uso abusivo de convenções cujo objetivo seja estender indiretamente, a residentes de terceiros Estados, os benefícios previstos nesta Convenção)”.

Como bem anota Ramon Tomazela^[7], a mera inserção dessa disposição tem efeitos limitados, tendo em vista que ela não exclui os resultados que podem advir da aplicação em concreto do tratado. Se a aplicação da disposição convencional em combinação com as leis internas resultar em uma situação de dupla não tributação, não é possível recusar tal efeito apenas pela invocação do preâmbulo para permitir a cobrança de tributo em violação ao tratado.

O Protocolo de Mendoza também atualizou o conceito de estabelecimento permanente, adotando a opção A do artigo 13 do MLI (cfr. artigo 5). Trata-se, no entanto, de providência com baixo impacto prático no Brasil, tendo em vista a inexistência de definição mais ampla pela lei interna de hipóteses de caracterização do conceito, que autorizariam o Brasil a tributar os lucros auferidos por aquele estabelecimento como se lucros de uma pessoa jurídica nacional fossem. É que, na verdade, a política fiscal brasileira tem sido no sentido de gravar as remessas de pagamentos ao exterior com o Imposto de Renda na fonte, escusando-se, assim, dos ônus de uma apuração sintética do lucro. Tal prática, por vezes, se revela incompatível com as restrições ao poder de tributar impostas pelos mesmos tratados, especialmente no que diz respeito aos pagamentos de serviços sem transferência de tecnologia^[8].

Outras medidas preconizadas no MLI que foram adotadas pelo protocolo consistem: (i) no estabelecimento de um período mínimo de 365 dias de detenção da participação societária para aplicação da alíquota reduzida em matéria de dividendos; e (ii) na supressão do método da isenção como modalidade de eliminação da dupla tributação, agora substituído pelo método do crédito para todas as categorias de rendimentos.

Essa segunda providência terá efeitos relevantes sobre os investimentos brasileiros na Argentina, já que a legislação interna (Lei 12.973/2014) prevê a tributação automática no Brasil dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, considerados disponíveis por ficção legal na data da sua apuração e a versão original do tratado não só assegurava (como continua a assegurar), em seu artigo VII, que os lucros de uma sociedade residente em um determinado estado (Argentina) só podem ser tributados naquele mesmo estado, mas também era categórica no sentido de que estariam isentos de tributação no Brasil os dividendos provenientes da Argentina pagos a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% do capital da empresa argentina (artigo XXIII, nº 2).

Dentre as medidas do MLI adotadas pelo Protocolo de Mendoza, a que certamente causará maior polêmica trata-se da introdução de uma cláusula de principal *purpose test* (PPT), nos termos da qual “(...) um benefício da presente Convenção não será concedido em relação a um componente de renda ou de capital se for razoável concluir, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, que obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes da presente Convenção”.



Trata-se, sem dúvida, de disposição que causará as maiores controvérsias no Brasil, podendo enfrentar inclusive resistências no Congresso Nacional, que tem sido refratário à aprovação de normas gerais antielisivas incompatíveis com o princípio da legalidade da tributação, rejeitando reiteradamente providências legislativas nesse sentido, como a versão original da LC 104/2001, a MP 66/2002 e a MP 685/2015.

Cláusulas como essa levantam grandes debates interpretativos nas jurisdições em que têm sido aplicadas, especialmente no âmbito da União Europeia, em que os princípios e liberdades nela assegurados são incompatíveis com o extremo grau de subjetividade que uma cláusula dessa natureza confere à administração fiscal na aplicação do tratado.

Não é por outra razão que na epígrafe desta coluna citamos pronunciamento da advogada-geral da Corte Europeia de Justiça^[9] em processo versando sobre a possibilidade de um Estado-membro (Dinamarca) pretender recusar a aplicação das diretivas que isentam de tributação na fonte o pagamento de juros e dividendos a pessoa jurídica residente em outro Estado-membro (Luxemburgo), por considerá-la não ser o beneficiário efetivo do rendimento, valendo-se, para o efeito, de princípios interpretativos mais restritivos desse conceito, recentemente propostos pela OCDE, em colisão com aqueles adotados na legislação europeia. Nas palavras da advogada-geral, a admissão dessa nova interpretação restritiva significaria dar às administrações fiscais dos países-membros da OCDE o poder de dizer como se devem interpretar as diretivas europeias.

A partir do momento em que se aceita deixar nas mãos da administração fiscal o poder de recusar a aplicação de benefícios para certos contribuintes, “por se considerar razoável concluir que tenha tido como um dos principais objetivos obter um benefício outorgado pela convenção”, estará o particular completamente exposto à subjetividade do aplicador da lei. Não pode haver maior abalo à segurança jurídica dos particulares a outorga à administração de um poder de ler a psique dos indivíduos a ponto de saber quais são seus motivos e objetivos.

A solução preconizada pelo MLI para a resolução de conflitos dessa natureza entre Estados contratantes passa pela adoção obrigatória da arbitragem tributária (artigos 18 a 26), justamente para evitar que as medidas do Beps não acabem por promover a dupla tributação, que os tratados justamente visam evitar. O Brasil, tal como alguns outros estados, ainda resiste em aceitar a arbitragem como modalidade de resolução de conflitos tributários, bastando-se com o procedimento amigável (*mutual agreement procedure* – MAP), recentemente regulado pela Instrução Normativa RFB 1.669/2016.

Muito embora o Brasil não seja signatário do MLI, as novidades trazidas por esse instrumento já nos afetam diretamente, seja pelo emprego de alguma de suas cláusulas em protocolos bilaterais, como foi o caso da Argentina, seja pela sua adoção em novos tratados, como os recentemente assinados com a Suíça, em 3 de maio, e com Singapura, em 7 de maio, que serão objeto de análise mais detalhada nas próximas colunas.

Há, pois, uma nova fronteira a ser desbravada no domínio da tributação internacional, e os profissionais do Direito Tributário no Brasil devem estar cada vez mais atentos e atualizados para poder saber aplicar essas novas regras e conceitos com a melhor técnica jurídica, sempre observando a primazia das garantias conferidas aos contribuintes pela nossa Constituição.

[1] “É difícil traçar a linha divisória entre as medidas de redução de tributo admissíveis e as inadmissíveis. Em vista de um raivoso clima de descontentamento político com as práticas adotadas por certas multinacionais, traçar essa linha divisória tornou-se uma difícil tarefa para a Corte de Justiça e não é qualquer medida adotada por um indivíduo para reduzir tributos que pode receber o veredito de abusiva” (tradução livre).

[2] www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf

[3] O Beps consiste em um conjunto de medidas propostas pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE com vistas a coibir a adoção de certas condutas por parte das empresas multinacionais que resultem em perdas de arrecadação fiscal. Tais práticas consistiam, em apertada síntese, (i) na localização em países de menor tributação da titularidade jurídica de certas receitas ou ganhos de capital, sem que em tal jurisdição houvesse necessariamente uma estrutura física e humana adequada à execução da atividade empresarial no local de seu domicílio (*profit shifting*); e (ii) na obtenção de deduções fiscais em uma jurisdição que não correspondem necessariamente a receitas tributáveis na outra jurisdição (*base erosion*).

[4] <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

[5] Trata-se de expressão de difícil tradução para o português. O conceito abrange situações em que o tratamento tributário conferido por um Estado a determinado rendimento ou a pessoa, combinado com o tratamento conferido pelo outro Estado, gera oportunidades de economia fiscal. Como bem elucidado por Gerard Everaert em sua dissertação de mestrado apresentada em 31 de março de 2014 na Universidade Católica de Lisboa, intitulada *Dedução/não inclusão com hybrid mismatches: Game over?* : “Grosso modo, trata-se da obtenção de uma situação de vantagem (por exemplo a dupla não tributação) resultante do aproveitamento das diferenças de tratamento tributário de certos instrumentos, entidades ou operações situadas em dois ou mais Estados. É importante realçar, desde já, que por regra, tal vantagem resulta de uma descoordenação entre jurisdições e não de um comportamento fraudulento ou elisivo por parte do sujeito. Para além do óbvio impacto nas receitas tributárias, os hybrid mismatches despoletam alguns dos mais interessantes debates na discussão tributária internacional. Será legítimo aos sujeitos passivos o aproveitamento dos casos de descoordenação entre dois ou mais sistemas tributários? 13. Será possível reagir contra estes comportamentos no quadro dos dispositivos existentes ou é necessária a introdução de novos mecanismos ao nível internacional? Existe algum princípio ou regra, ao nível internacional que proíba a exploração destes casos de mismatch? Se sim, a quem compete a resolução dos problemas: ao Estado da fonte? Ao Estado da residência? A um terceiro Estado?” (

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17678/1/TESE%20VF.pdf>)

[6] Estão atualmente em vigor 34 tratados contra a dupla tributação.

[7] <http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina>.

[8] Cfr. O Leading case sobre a matéria no Superior Tribunal de Justiça (

<https://www.conjur.com.brhttps://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/09/acordao-bitributacao-copesul.pdf>



).

[9] <http://www.internationaltaxplaza.info/homepage/news-archive/news-archive-2018/news-archive-march-2018/4369-the-opinion-of-the-ag-in-case-c-115-16-n-luxembourg-1.html>

Date Created

16/05/2018