

**BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL ENTRE BRASIL E PORTUGAL: O DECRETO
Nº 4.012, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2001.**

DISCIPLINA: DIREITO FISCAL

PROFESSOR: PROFA. DRA. GLÓRIA TEIXEIRA

ALUNO: DUÍLIO LIMA ROCHA

Trabalho apresentado na Disciplina de Direito Fiscal
do Curso de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas
com acesso ao Mestrado pela Universidade do Porto
– Portugal, ao abrigo do Protocolo com o IPCP.

Porto – 2011

BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL ENTRE BRASIL E PORTUGAL: O DECRETO Nº 4.012, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2001.

“all of these aspects of tax treaties represent a significant advantage to this mechanism and produce major incentives for countries to sign treaties. Not one of those benefits, however, is as heroic a purpose as the prevention of double taxation”¹.

1 - Introdução

O fenômeno da dupla tributação internacional não é novo. No final do século XIX, na Europa, medidas já eram tomadas, embora muito tímidas, para combater o fenômeno e seus efeitos. Estudos mais consistentes a respeito do assunto passaram a ser realizados a partir de 1921, por meio do Comitê Financeiro da antiga Sociedade das Nações. Atualmente, com o desenvolvimento das relações internacionais, em cujo contexto a economia assume notável acuidade, o fenômeno da dupla tributação internacional passa a revestir-se de grande relevo, por dificultar os fluxos de capitais, as transferências de tecnologia e a expansão das economias nacionais.

A bitributação é um fenômeno do direito tributário que ocorre quando dois entes tributantes cobram dois tributos sobre o mesmo fato gerador, decorre das relações atinentes a mais de um Estado, em conjugação com critérios díspares utilizados por cada Estado para delimitar a competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, desde que definido em cada Estado de forma diferente.

Devemos levar em consideração que tal fenômeno deve ser inibido, pois os prejuízos da dupla tributação internacional influenciam diretamente no desenvolvimento das relações econômicas internacionais, seja por dificultar os movimentos de capitais e de pessoas, seja pela transferências de tecnologia e os intercâmbios de bens e de serviços.

É preciso ressaltar entretanto que, apesar de ser um fenômeno que inibe circulação internacional de capital e, por isso, contrário às atuais tendências de abertura da economia, a pluritributação internacional é um procedimento nacional legítimo e não pode ser limitada por nenhuma lei ou norma constitucional, já que decorre diretamente do poder estatal de tributar.

¹ DAGAN, Tsilly. *The Tax Treaties Myth*, in *International Law and Politics*, v. 32:939, New York, 2000, p. 986.

O que ocorre é que os Estados passaram a adotar duas ordens de medidas - unilaterais e bilaterais, dependendo da política fiscal desejada, a fim de evitar os problemas e injustiças decorrentes da pluritributação internacional.

Dentre as medidas internas (unilaterais) para evitar a bitributação estão a isenção (*tax exemption*), o crédito de imposto (*tax credits*) e a dedução de impostos como despesas. Vejamos as distinções:

- **Isenção (*tax exemption*)** - é o efeito de certas normas que, ao incidirem sobre determinados fatos, previstos nas respectivas hipóteses de incidência isentiva, eliminam a possibilidade de surgimento da obrigação tributária. Pelo sistema do *tax exemption* o Estado se nega a impor qualquer exação (ou aplica uma exação progressiva) a certas categorias redituais de fonte estrangeira.
- **Crédito de Imposto (*tax credits*)** - é um sistema que concede ao contribuinte o direito subjetivo de abater dos impostos sobre a renda devidos ao Estado de residência, sob a forma de crédito, os valores pagos no estrangeiro sobre as mesmas categorias redituais.
- **Dedução de Impostos como Despesas** - consiste na possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto doméstico, sob a forma de despesa, o valor dos tributos efetivamente pagos no exterior. Tal método se justifica pelo fato de que os tributos pagos no exterior são despesas inerentes à produção da renda.

No contexto dos métodos utilizados para eliminar ou reduzir a dupla tributação internacional, é indispensável a referencia a Gloria Teixeira², ensinando que “*os métodos usados para atenuar a dupla tributação intenracional são método de isenção, o método do crédito e o método de dedução*”. Ainda ensinando sobre a matéria temos que “*tais métodos poderão ser aplicados unilateralmente no Estado em que o contribuinte é residente ou ao abrigo de uma convenção sobre dupla tributação*”³.

Lembrando que tais métodos “*podem ser usados alternativamente ou cumulativamente, dependendo sobretudo das políticas comerciais ou de distribuição de*

² TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal, 2a edição revista e ampliada. Almedina 2010, pag 295.

³ *Idem*, pag 295.

receita fiscal entre os Estados envolvidos, influenciadas por atitudes históricas e pela percepção da equivalência entre os impostos estrangeiros e impostos locais”⁴.

Objetivando evitar a bitributação internacional, temos, adicionalmente, o importante papel dos **tratados internacionais**, que possuem um papel fundamental no desenvolvimento das relações econômicas internacionais, visto que estabelecem uma garantia ao investidor do tratamento fiscal que encontrará no país estrangeiro, como também formam um canal de incentivo de investimentos entre os Estados signatários. Grandes esforços têm sido realizados por numerosos Estados para combater a bitributação internacional, resultando na criação de normas internas com tal objetivo, e, principalmente, com a adoção de convenções internacionais bilaterais, por meio das quais os Estados pactuantes concedem alívios tributários, limitando os respectivos poderes de tributação.

Em assim sendo, os tratados internacionais representam a principal medida bilateral capaz de atenuar ou evitar a bitributação internacional pois através deles, os Estados participantes podem delimitar suas respectivas competências tributárias, estabelecendo os limites dentro dos quais podem aplicar o seu ordenamento jurídico interno para evitar o fenômeno da bitributação. Há uma forte vinculação dos tratados internacionais a objetivos, tais como:

- a. Proteção ao contribuinte contra a bitributação internacional;
- b. Prevenção contra o desestímulo aos investimentos em razão da grande tributária;
- c. Proteção do contribuinte contra qualquer tipo de discriminação;
- d. Estreitamento das relações e maior cooperação entre os países em matéria tributária.

O objetivo geral do presente trabalho consiste em examinar o instituto da dupla tributação internacional nos seus vários aspectos, com a atenção especialmente voltada para as relações entre Brasil e Portugal a título de elencar os avanços diplomáticos entre os dois países que culminaram no Decreto Legislativo nº 188/2001, Decreto nº 4012/2001 e na Portaria do Ministério da Fazenda nº 28/2002

⁴ *Idem*, pag 296.

2 – A Bitributação Internacional

Definição amplamente difundida e aceita pela maioria dos autores que se têm ocupado com o assunto, é a que se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico — OCDE, que é a seguinte: "*O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria impositiva e por idêntico período de tempo*"⁵. Tal definição tem o mérito de mencionar expressamente os elementos essenciais da dupla tributação internacional, que são: a) mesmo fato gerador (aspecto material); b) mesmo contribuinte; c) mesmo período tributário; e, d) incidência de impostos comparáveis.

De acordo com o critério da vontade do ente impositor, a dupla tributação se classifica em **intencional** e **não intencional**. A primeira é desejada pelo Estado, enquanto a outra geralmente não o é.

Normalmente acontece na prática que a dupla tributação interna é sempre intencional, ao contrário da internacional, que jamais o é, mas nada obsta seja a dupla tributação interna não intencional, e a internacional seja intencional⁶. Podendo ainda, de acordo com os interesses de ordem política ou econômica, um Estado pode criar intencionalmente uma situação de dupla tributação internacional com o propósito de obter determinados resultados.

A dupla tributação internacional não se confunde com a **dupla tributação interna**, pois enquanto naquela há uma colisão de sistemas tributários de Estados soberanos, nesta a colisão de sistemas tributários ocorre dentro de um mesmo Estado. Para eliminar ou atenuar os efeitos da dupla tributação internacional, utilizam-se principalmente **convenções internacionais**, enquanto o problema da dupla tributação interna é matéria ínsita ao Ordenamento Jurídico do país tributante.

A dupla tributação internacional se diferencia também da denominada **dupla tributação econômica**, porque, naquela, há a identidade do sujeito passivo, enquanto nesta

⁵ *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Madrid – 1978, pag 15, in: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1112005.htm>*

⁶ PIRES, Manuel. Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984. p. 113.

tal identidade não se verifica. Trata-se da distinção preferida pela doutrina e acolhida também pelo Comitê Fiscal da OCDE⁷, entre dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica, conforme se esteja diante do mesmo sujeito passivo, no primeiro caso, ou de sujeitos passivos diversos, neste último caso. E, assim como a dupla tributação jurídica pode ocorrer no âmbito interno de um Estado, o mesmo pode acontecer com a dupla tributação econômica.

A professora Glória Teixeira diferencia com maestria ambos institutos: “*A dupla ou múltipla tributação **jurídica** internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais, enquanto a dupla ou múltipla tributação **econômica** internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado*”⁸.

Há também substancial diferença entre dupla tributação internacional e *bis in idem*, que ocorre quando o mesmo ente tributante cobra mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador. Gerd Willi Rothmann distingue-os muito bem ao dizer que, “*Na hipótese do bis in idem, trata-se da mesma entidade tributante, exigindo dois impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fato gerador*”⁹. O que distingue os dois fenômenos é o número de soberanias tributárias, pois diferentemente da dupla tributação internacional, no *bis in idem* o duplo gravame é encetado pela mesma soberania tributária, cingindo-se, pois, ao âmbito interno dos Estados.

Para proceder à delimitação da sua competência internacional relativamente aos impostos diretos, os Estados se inspiram, ou no **princípio da universalidade**, ou no da **territorialidade**.

3 - O Princípio da Territorialidade

Também conhecido como *Source Income Taxation* ou *Base Territorial*, o princípio da territorialidade significa que todas as situações jurídicas que dêem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território de um Estado, geram uma obrigação tributária.

⁷ Comitê dos Assuntos Fiscais (CAF), principal órgão da OCDE para a política fiscal no no comentário número 37 ao artigo 10 do modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos relativos à renda e ao patrimônio.

⁸ TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal, 2a edição revista e ampliada. Almedina 2010, pag 280.

⁹ ROTHMANN Gerd Willi. Bitributação internacional, in Enciclopédia saraiva do direito, v. 11, Saraiva, 1977. p. 449.

A territorialidade tributária é, afinal, decorrência lógica do próprio poder soberano de qualquer Estado, já que todos os fatos ocorridos dentro do seu território são ordenados e disciplinados pelo seu sistema jurídico. Pode-se concluir que seja a base territorial uma manifestação pura da Jurisdição, aquele poder-dever de que dispõe o Estado para, nos limites territoriais de sua soberania, aplicar o seu Direito.

Acerca da opção entre a territorialidade e a universalidade, Heleno TORRES chega a afirmar: *"Em verdade, tal escolha paira, tão-somente, na opção entre adotar o princípio da universalidade, ou não, porque o princípio da territorialidade é imanente a todo e qualquer ordenamento jurídico. Não há uma terceira opção"*¹⁰.

Segundo o princípio da territorialidade, a imponibilidade dependerá tão-só da localização territorial da fonte geradora da renda, ocorre que a maior integração das praças comerciais e financeiras mundiais experimentada nas últimas décadas desvalorizou a adoção da base territorial pelas economias nacionais, sobretudo em razão da evasão fiscal internacional decorrente de pesados estímulos fiscais estrangeiros e da formação de paraísos fiscais. Obviamente que, quando um Estado tributa apenas as fontes residuais localizadas em seu território, poderá haver uma fuga de investimentos para outras praças onde o tributo não seja tão pesado.

4 - O Princípio da Universalidade

Em oposição à base territorial, o Princípio da Universalidade - também denominado de *Base Global*, *Princípio da Pessoaalidade*, *Princípio da Renda Mundial* ou ainda *World-Wide Income Taxation* – apresenta-se como melhor alternativa às exigências de isonomia entre os contribuintes que têm rendas apenas no mercado doméstico e aqueles que atuam em praças financeiras no exterior, favorecendo-se de benefícios fiscais estrangeiros, obrigando a taxação da renda onde quer que ela venha a ser produzida. A adoção da base global vem se tornando cada vez mais freqüente nas economias contemporâneas, sobretudo aquelas mais desenvolvidas, exportadoras de capital e investimento.

Heleno TORRES¹¹ anota como virtudes do princípio da universalidade, entre outras, a ampliação do financiamento do Estado, decorrente da maximização da sua base fiscal, a

¹⁰ TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. Pag 187.

¹¹ Op cit. pag,

vocação isonômica daquele princípio (v. supra) e, sobretudo, a sua melhor adaptação aos princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.

As principais consequências da adoção da base global, no caso específico do imposto de renda de pessoa jurídica, são: a bitributação internacional da renda e a substancial perda de importância dos paraísos fiscais como atrativos aos capitais internacionais.

5 - Os Tratados Internacionais

DE acordo com Gloria Teixeira, *“as convenções sobre dupla tributação internacional visam eliminar ou atenuar situações de dupla tributação: jurídica ou económica. Através de mecanismos, tais como, aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte, isenções e concessão de créditos, os Estados signatários da convenção atenuam ou eliminam situações de dupla tributação”*¹².

A evolução histórica dos tratados internacionais para evitar a bitributação sobre a renda se divide em três fases: (a) antes da 1ª Guerra Mundial¹³; (b) período entre a 1ª e 2ª Guerra mundial¹⁴; (c) a partir da 2ª Guerra mundial¹⁵.

A celebração dos tratados internacionais contra a bitributação deve obedecer a um trâmite especial, no caso do Brasil, o procedimento para celebração dos tratados internacionais no Brasil, é composto por três fases: a fase preparatória, a fase constitutiva e a fase integrativa de eficácia.

Lembrando que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, expressamente informa que a celebração de acordos internacionais é de competência privativa do Presidente da República, devendo tais tratados internacionais sujeitar-se ao referendo do Congresso Nacional¹⁶. Vale ressaltar, porém, que o objetivo deste referendo limita-se a autorizar ou rejeitar a ratificação do tratado, não podendo, em nenhuma hipótese, interferir no conteúdo do tratado ou alterar o seu texto original.

¹² TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal, 2a edição revista e ampliada. Almedina 2010, pag 280.

¹³ Caracterizado pela Ausência de tratado contra a bitributação.

¹⁴ A partir da 1ª Grande Guerra, os Estados europeus começaram a estipular convenções objetivando a eliminar a bitributação internacional. O primeiro tratado neste sentido data de 1925 e foi celebrado entre Alemanha e Itália, servindo de modelo para a celebração de mais de 20 tratados apenas nessa fase histórica.

¹⁵ Tal fase foi caracterizada por uma intensificação do movimento de celebração de tratados, principalmente Estados Unidos da América e Inglaterra que tinham interesse na ampliação de seus investimentos.

¹⁶ Constituição da República Federativa do Brasil - Art. 84 - Compete privativamente ao Presidente da República VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

A celebração de um tratado internacional, além dos requisitos legais, necessariamente é precedida de várias negociações entre os países envolvidos, daí a fase preparatória também ser conhecida como fase das negociações.

A fase preparatória ou das negociações começa com o envolvimento dos agentes do Poder Executivo, os quais discutem e negociam os termos do tratado, apesar desse trabalho ser bastante facilitado, tendo em vista que os tratados celebrados pelo Brasil obedecem ao modelo de convenção da OCDE.

A parte final desta fase consiste na autenticação, que representa a conclusão do processo de formulação do acordo, e que tem como objetivo a fixação do texto que se submeterá a ratificação. A autenticação pode ser efetuada através de rubrica ou de assinatura.

Todavia, a assinatura refere-se a uma expressão de consentimento apenas do texto produzido nas negociações, e serviria somente para autenticar esse texto, demonstrando uma intenção das partes contratantes em assumir o vínculo posteriormente, ou seja, a assinatura do tratado, por si só, não gera nenhum vínculo ou compromisso entre os Estados.

A fase seguinte é a constitutiva, também denominada de fase da celebração, que se inicia com o referendo do Congresso Nacional, o qual analisará o texto produzido e autenticado na fase anterior, objetivando autorizar a ratificação do tratado por parte do Presidente.

A partir da referida autorização do Poder Legislativo, o Presidente da República deve ratificar o tratado, exprimindo assim, sua vontade de obrigar-se no plano internacional. A ratificação deve ser um ato formal, e se materializa através de um instrumento de ratificação, o qual é assinado pelo chefe do executivo, e a troca dos instrumentos de ratificação por parte dos Estados contratantes fixa o momento da entrada em vigor do tratado celebrado na ordem jurídica internacional.

A última fase do procedimento de celebração de um tratado internacional no Brasil é a fase integrativa de eficácia, que compreende a promulgação e a publicação. A promulgação ocorre através de decreto do Presidente da República, e representa o ato pelo qual o Estado contratante torna público o tratado celebrado.

Além disso, o referido decreto deve ser publicado no Diário Oficial da União, para que produza efeitos "ex tunc" abrangendo, assim, as datas previstas no tratado para a sua entrada em vigor, tendo em vista que na maioria dos tratados celebrados pelo Brasil há a previsão da entrada em vigor após a troca de instrumentos de ratificação.

Em Portugal, a Constituição da República Portuguesa em seu artigo 8 assim determina:

Artigo 8.º - Direito internacional

- 1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.*
- 2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.*
- 3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.*
- 4. As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.*

O procedimento de elaboração de Tratado Internacional encontra-se previsto no artigo 135.º “letra b”¹⁷ da Constituição da República Portuguesa que reza pela Competência nas relações internacionais do Presidente da República, sendo igualmente necessária a aprovação da Assembleia da República, conforme exigência do artigo 161 da CRP¹⁸.

Especial destaque deve ser dado ao artigo 227.º da CRP letra “t” que fala sobre os poderes das regiões autónomas em participar nas negociações de tratados e acordos internacionais que directamente lhes digam respeito, bem como nos benefícios deles decorrentes¹⁹.

¹⁷ CRP - Artigo 135.º : Compete ao Presidente da República, nas relações internacionais: (...) b) Ratificar os tratados internacionais, depois de devidamente aprovados;

¹⁸ CRP - Artigo 161.º - Competência política e legislativa - Compete à Assembleia da República: (...) i) Aprovar os tratados, designadamente os tratados de participação de Portugal em organizações internacionais, os tratados de amizade, de paz, de defesa, de rectificação de fronteiras e os respeitantes a assuntos militares, bem como os acordos internacionais que versem matérias da sua competência reservada ou que o Governo entenda submeter à sua apreciação;

¹⁹ Artigo 227.º - Poderes das regiões autónomas - 1. As regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos: (...) t) Participar nas negociações de tratados e acordos internacionais que directamente lhes digam respeito, bem como nos benefícios deles decorrentes;

Deve-se ressaltar que de acordo com a CRP, artigo 277.º, eventual Inconstitucionalidade por acção de tratados internacionais regularmente ratificados, não impede a aplicação das suas normas na ordem jurídica portuguesa, desde que tais normas sejam aplicadas na ordem jurídica da outra parte, salvo se tal inconstitucionalidade resultar de violação de uma disposição fundamental²⁰. Caso o Tribunal Constitucional se pronunciar pela inconstitucionalidade de norma constante de tratado, este só poderá ser ratificado se a Assembleia da República o vier a aprovar por maioria de dois terços dos Deputados presentes, desde que superior à maioria absoluta dos Deputados em efectividade de funções²¹.

Portugal possui em vigor 51 Convenções, de acordo com o Modelo da OCDE, sendo que várias outras estão em negociação, assinadas ou aprovadas para ratificação. Atualmente Portugal celebrou Convenções para evitar a dupla tributação com os seguintes países²²: Alemanha, África do Sul, Argélia, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Coreia, Cuba, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Paquistão, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

6 - Acordos Internacionais entre Brasil e Portugal – o Decreto nº 4012/2001

De acordo com a Receita Federal do Brasil, entre Brasil e Portugal existem os seguintes pactos objetivando evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento:

²⁰ CRP - Artigo 277.º - Inconstitucionalidade por acção – (...) 2. A inconstitucionalidade orgânica ou formal de tratados internacionais regularmente ratificados não impede a aplicação das suas normas na ordem jurídica portuguesa, desde que tais normas sejam aplicadas na ordem jurídica da outra parte, salvo se tal inconstitucionalidade resultar de violação de uma disposição fundamental.

²¹ CRP - Artigo 279.º 4.

²² De acordo com informações colhidas em 01/12/2011 de:
<http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/GuiadoInvestidor/SistemaFiscal/Paginas/HaacordospreventivosdaduplatributacaoentrePortugalepaisesterceiros.aspx>

- **Decreto Legislativo nº 188/2001** - Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.
- **Decreto nº 4012/2001** - Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.
- **Portaria MF nº 28/2002** – Dispõe sobre métodos de aplicação da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre o Rendimento assinada pela República Federativa do Brasil com a República Portuguesa.

A existência do **Decreto Legislativo nº 188/2001**, promulgado pelo **Decreto nº 4012/2001** - favorece investimentos entre Brasil e Portugal, podendo efetivamente ampliar o fluxo de investimentos bilateral. O novo acordo, entrou em vigor a partir de janeiro de 2000 e substitui a convenção firmada em 1971, denunciada pelo governo brasileiro em junho de 1999.

O respectivo texto do acordo atenua os efeitos da dupla tributação entre os dois países e traz aspectos esclarecedores, como a indicação específica de que o tratado também se aplica à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSL)²³ sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas ao tratado bilateral. No geral, os tratados celebrados pelo Brasil prevêem sua aplicabilidade apenas em relação ao Imposto de Renda.

²³ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001 – Protocolo: No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:

1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a): Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

O texto do acordo inovou, ao qualificar os juros sobre o capital próprio na cláusula de juros ao invés da cláusula de dividendos²⁴. Há ainda a introdução da cláusula do beneficiário efetivo²⁵ e a equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties²⁶.

Temos ainda a exclusão das regiões da Ilha da Madeira, de Santa Maria e a Zona Franca de Manaus de quaisquer benefícios fiscais relativas ao imposto sobre o rendimento que possam favorecer empresas constituídas no Brasil ou em Portugal²⁷. A exclusão abrange também as regiões da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e do Nordeste (Sudene). In casu, tal decisão prejudica empresas ali instaladas, confundindo zonas incentivadas com paraísos fiscais.

No caso do regime de tributação dos juros sobre o capital próprio significa que os juros provenientes do Brasil e pagos a um residente em Portugal (um acionista, por exemplo) podem ser tributados no Brasil e serão disciplinados pela cláusula de juros, ao invés da cláusula de dividendos. No entanto, o poder de tributar do Estado da fonte pagadora não é ilimitado. No caso em que o beneficiário efetivo (que também é um aspecto novo na legislação) for domiciliado em Portugal, o Brasil não poderá estabelecer tributação com alíquotas superiores a 15%.

Caso o beneficiário seja domiciliado em terceiro Estado, não haverá limites à tributação pelo Estado da fonte pagadora, além dos impostos pela própria legislação interna.

²⁴ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, artigo 11

²⁵ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, artigo 10, item 2, letra a.

²⁶ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, artigo 12, item 3: “O termo “royalties”, usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”.

²⁷ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001 – Protocolo:

9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE - Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

Em relação à figura do beneficiário efetivo²⁸, é uma decisão inovadora e em consonância com a tendência mundial de redução das práticas de planejamento tributário com a "treaty shopping"²⁹, evitando a criação de entidades que sejam meros canais de retransmissão de rendimentos, pois o beneficiário tem que ser residente em um dos dois países. Isso ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, inicialmente, não estaria incluso entre seus beneficiários, estrutura seus negócios colocando, artificialmente, entre si e a fonte de rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente que faz jus àqueles benefícios.

Pelo acordo³⁰, a remessa de dividendos de subsidiárias para o país onde está a sede estará sujeita à tributação de 10% do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelos menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de dois anos antes do pagamento dos dividendos. E poderá haver dedução de 95% desses dividendos incluídos na base tributável.

Nos demais casos, a alíquota devida será de 15%. No antigo tratado, o percentual aplicado era de 15% para todos os casos. Vale lembrar, entretanto, que atualmente o Brasil não tributa a distribuição de dividendos a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior, como forma de favorecer o ingresso de investimento a longo prazo e sem fins especulativos.

Lembrando que de acordo com a Professora Gloria Teixeira, *"no âmbito dos impostos sobre o rendimento e capital, Portugal segue o modelo da OCDE, baseado no princípio da residência e a tributação na fonte apenas é permitida em situações excepcionais, com a*

²⁸ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, artigo 11, item 6: *"Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção"*.

²⁹ *"Ato planejado de selecionar, dentre os tratados contra a dupla tributação internacional existentes, o que melhor convier para efeito de uma dada operação que deve ser praticada com algum residente de um outro país com qual o seu não possua nenhum acordo semelhante, mediante interposição de uma pessoa jurídica ou entidade qualificável como residente em um dos estados signatários para obter as respectivas vantagens que as cláusulas da convenção possam lhes oferecer"*. TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: RT, 2001. p. 332.

³⁰ Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001 - Artigo 10º .

aplicação de taxas “reduzidas” de imposto sobre determinados rendimentos (retenções na fonte)³¹”.

Ainda de acordo com a professora Glória Teixeira: *“A rede portuguesa de convenções sobre dupla tributação envolve apenas os rendimentos sobre rendimentos e capitais, restando-se ainda limitadas, pois deixam de fora questões modernamente importantes como o tratamento das organizações não governamentais, utilização abusiva das próprias convenções ou ainda os reembolsos relativos a retenções na fonte, tais limitações podem dar margem à uma facilitação ao cometimento de abusos fiscais por outros países interessados em vantagens fiscais oferecidas por territórios offshore, como exemplos Ilha da Madeira e Santa Maria”³².*

Conclusões

A dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços. As consequências mais visíveis e importantes da dupla tributação internacional são as de natureza econômica, embora o fenômeno produza consequências também nos domínios financeiro, cultural, sócio-político e da justiça.

A realidade prática tem provado que as medidas individuais destinadas a eliminar a dupla tributação internacional são inadequadas e insuficientes considerando principalmente o enorme sacrifício unilateral que envolve e a grande diversidade e a crescente complexidade dos atuais sistemas tributários mundiais.

As convenções bilaterais entre os países constituem a via mais adequada e conveniente para enfrentar a dupla tributação internacional, já que os Estados limitam os respectivos poderes tributários de forma bem mais abrangente do que estariam dispostos a fazê-lo individualmente.

³¹ TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal, 2a edição revista e ampliada. Almedina 2010, pag 280.

³² *Idem*

Dessa forma, os Tratados internacionais em matéria tributária, cumprem uma função fundamental na tarefa de harmonização e coordenação entre as regras tributárias de dois países, o que conduz ao aumento nos níveis de confiança dos investidores estrangeiros de cada uma dessas nações.

Fortalecer a fiscalização sobre a tributação é, ainda, outro importante aspecto dos tratados, que, por meio de troca de informações e intensificação dos procedimentos de cobrança, fomentam cooperação internacional capaz, ainda que timidamente, de conter o crescimento das práticas relacionadas à evasão tributária.

O Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, assinado entre Brasil e Portugal, reflete uma contribuição significativa diante do papel que representa na conquista de relações internacionais harmônicas entre esses dois países, no tocante a evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento. Há, em sua celebração, prova de boa-fé por parte de cada nação signatária, solidificando o respeito mútuo entre os mesmos, assim como a solidez de sua imagem perante outros países.

Referencias Bibliográficas

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Senado Federal: Brasília. Atualizada até a Emenda Constitucional nº nº 67, de 22 de dezembro de 2010
- DAGAN, Tsilly. The Tax Treties Myth, in *International Law and Politics*, v. 32:939, New York, 2000, p. 986.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, 2003.
- MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
- PIRES, Manuel. Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984.
- ROTHMANN Gerd Willi. Bitributação internacional, in *ENCICLOPÉDIA SARAIVA DO DIREITO* - 78 VOLS. NOVA. autor. VÁRIOS JURISTAS. editora / data. SARAIVA 1977.

- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para evitar a dupla tributação internacional. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. Belém: Edições CEJUP, 1993, p.7-32.
- TENÓRIO, Igor, ALMEIDA, Carlos dos Santos. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.
- TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal, 2a edição revista e ampliada. Almedina 2010.
- TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.
- _____ **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: RT, 2001.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a Influência de suas Alterações na Interpretação de Tratados para Evitar a Bitributação. *In*: AMARAL, Antônio Carlos do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 103-110.

ANEXO 01

Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001

DOU de 14.11.2001

Fonte: <http://www.brasil.gov.br>

Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

O **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso VIII, da Constituição,

Considerando que a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa celebraram, em Brasília, em 16 de maio de 2000, a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento;

Considerando que o Congresso Nacional aprovou essa Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 188, de 8 de junho de 2001;

Considerando que a Convenção entrou em vigor em 5 de outubro de 2001, nos termos do parágrafo 2 de seu Artigo 28, **DECRETA:**

Art. 1º A Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

Art. 2º São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da referida Convenção, bem como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do art. 49, inciso I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de novembro de 2001; 180º da Independência e 113º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento

A República Federativa do Brasil e A República Portuguesa, considerando os laços especiais existentes entre os dois países e desejando concluir uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, acordaram o seguinte:

Capítulo I

Âmbito de Aplicação da Convenção

Artigo 1º

Pessoas Visadas - Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Artigo 2º

Impostos Visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o Imposto Federal sobre a Renda,

(doravante denominado "imposto brasileiro");

b) no caso de Portugal:

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);

- a derrama;

(doravante denominados "imposto português").

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

Capítulo II

Definições

Artigo 3º

Definições Gerais

1. Para efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) o termo "Brasil" designa o território continental e insular da República Federativa do Brasil, incluindo seu mar territorial, conforme definido na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, e o correspondente leito marítimo e seu subsolo, assim como qualquer área marítima além do mar territorial, incluindo o leito marítimo e seu subsolo, na medida em que o Brasil, de acordo com o direito internacional, exerça naquela área direitos relativos à exploração e à utilização dos recursos naturais;

b) o termo "Portugal" designa o território da República Portuguesa situado no continente europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim qualquer outra zona onde, em conformidade com a legislação portuguesa e com o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos ou jurisdição relativamente à prospecção e à exploração, à conservação e à gestão dos recursos naturais, vivos ou não, das águas sobrejacentes ao leito do mar e do leito do mar e seu subsolo;

c) o termo "nacional" significa:

i) uma pessoa singular ou física que tenha a nacionalidade de um Estado Contratante;

ii) uma pessoa coletiva ou jurídica, sociedade de pessoas ou associação constituída em conformidade com a legislação vigente num Estado Contratante;

iii) uma entidade que, não sendo pessoa coletiva ou jurídica, for tratada como tal, para efeitos fiscais, pela legislação de um Estado Contratante;

d) as expressões "um Estado Contratante" e "o outro Estado Contratante" significam, de acordo com o contexto, o Brasil ou Portugal;

e) o termo "pessoa" compreende uma pessoa singular ou física, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas;

f) o termo "sociedade" designa qualquer pessoa coletiva ou jurídica ou qualquer entidade considerada como pessoa coletiva ou jurídica para fins tributários;

g) as expressões "empresa de um Estado Contratante" e "empresa do outro Estado Contratante" significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante;

h) a expressão "tráfego internacional" significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorado por uma empresa cuja direção efetiva esteja situada num Estado Contratante, exceto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre lugares situados no outro Estado Contratante;

i) a expressão "autoridade competente" significa:

i) no Brasil: o Ministro de Estado da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou os seus representantes autorizados;

ii) em Portugal: o Ministro das Finanças, o Diretor Geral dos Impostos ou os seus representantes autorizados.

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.

Artigo 4º

Domicílio Fiscal ou Residência

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais.

2. Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:

a) será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;

d) se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no nº 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situado o seu local de direção efetiva.

Artigo 5º

Estabelecimento Estável ou Estabelecimento Permanente

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "estabelecimento estável" ou "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

a) um local de direção;

b) uma sucursal;

c) um escritório;

d) uma fábrica;

e) uma oficina;

f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um local ou um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder nove meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

a) as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;

f) uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas (a) a (e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos nºs 1 e 2, quando uma pessoa – que não seja um agente independente, a que é aplicável o nº 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no número 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

Capítulo III

Tributação dos Rendimentos

Artigo 6º

Rendimentos dos Bens Imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade, o usufruto de bens imóveis e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazidas minerais, fontes e outros recursos naturais. Os navios e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3. O disposto no nº 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

4. O disposto nos nºs. 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes dos bens imobiliários de uma empresa.

3. As disposições anteriores aplicam-se igualmente aos rendimentos derivados dos bens mobiliários ou de serviços conexos com os bens imobiliários que, de acordo com o direito fiscal do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados ou os serviços sejam prestados, sejam assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários.

Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

Artigo 8º

Navegação Marítima e Aérea

1. Não obstante o disposto nos números 1 a 4 do Artigo 7º, os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

2. Se a direção efetiva de uma empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, a direção efetiva considera-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio estiver registado, ou, na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio.

3. O disposto no nº 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

4. Quando sociedades de países diferentes acordam em exercer uma atividade de transporte aéreo sob a forma de um consórcio, o disposto no nº 1 aplicar-se-á à parte dos lucros de um consórcio correspondente à participação detida nesse consórcio por uma sociedade residente de um Estado Contratante.

Artigo 9º

Empresas Associadas

Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,

e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

Artigo 10º

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

4. O disposto nos n.ºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou

os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2, alínea a).

7. O disposto nos nºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

Artigo 11º

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outros Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos juros.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. Não obstante as disposições dos números 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local ou a qualquer instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo ou subdivisão política ou administrativa ou autarquia local são isentos de imposto no primeiro Estado.

4. A limitação estabelecida no nº 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante atribuídos ou pagos a um estabelecimento estável de um residente do outro Estado Contratante, situado em terceiro Estado.

5. O termo "juros", usado neste Artigo, significa os rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros e de outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos assimilados aos rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado de que provêm os rendimentos.

6. O disposto nos nºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o crédito relativamente ao qual os

juros são pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

7. Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com os quais haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

8. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 12º

Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Todavia, essas royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo das royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto das royalties.

3. O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

4. O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo das royalties, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem

relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. As royalties consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com o qual haja sido contraída a obrigação pela qual as royalties são pagas, e esse estabelecimento estável suporte o pagamento dessas royalties, tais royalties são consideradas provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13º

Mais-Valias ou Ganhos de Capital

1. Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários considerados no Artigo 6º e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou de bens mobiliários afetos à exploração desses navios ou aeronaves, só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

4. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens ou direitos diversos dos mencionados nos nºs. 1, 2 e 3 podem ser tributados em ambos os Estados Contratantes.

Artigo 14º

Serviços Profissionais Independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de carácter independente só são tributáveis nesse

Estado, a não ser que tais remunerações sejam pagas por um residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento estável aí situado. Nesse caso, os rendimentos podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial, as atividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

Artigo 15º

Profissões Dependentes

1. Com ressalva do disposto nos Artigos 16º, 18º e 19º, os salários, ordenados e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no nº 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situado o local de direção efetiva da empresa.

Artigo 16º

Remunerações de Direção

As remunerações de direção e outras retribuições similares recebidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de membro da direção, do conselho de administração, do conselho fiscal ou de qualquer outro órgão similar de uma sociedade residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 17º

Artistas e Desportistas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 14º e 15º, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7º, 14º e 15º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

3. O disposto nos nºs 1 e 2 não é aplicável se as atividades exercidas num Estado Contratante forem financiadas principalmente através de fundos públicos do outro Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais ou ainda de entidades cujo capital social seja detido majoritariamente por uma das referidas pessoas. Neste caso, os rendimentos auferidos dessas atividades só podem ser tributados nesse outro Estado.

Artigo 18º

Pensões

1. Com ressalva do disposto no nº 2 do Artigo 19º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no nº 1 deste Artigo, as pensões e remunerações similares pagas nos termos da legislação relativa à segurança ou seguridade social de um Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19º

Remunerações Públicas

1. As remunerações pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular ou física, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, no exercício de funções públicas, podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto no nº 1, as remunerações, incluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular ou física que

tenha a nacionalidade desse Estado, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, no exercício de funções públicas, só podem ser tributadas nesse Estado.

3. O disposto nos Artigos 15º e 18º aplica-se às remunerações e pensões pagas em consequência de serviços prestados em relação com uma atividade comercial ou industrial exercida por um dos Estados Contratantes ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais.

Artigo 20º

Professores

Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que se desloca ao outro Estado Contratante, a convite do Governo desse outro Estado ou de entidade sem fins lucrativos ou de uma universidade ou de outra instituição de ensino ou de pesquisa científica, pertencentes a esse Estado ou a essa entidade, com vista unicamente a ensinar ou fazer pesquisas científicas nas ditas instituições, durante um período não excedente a dois anos, é isenta de impostos em ambos os Estados Contratantes pelas remunerações recebidas em consequência desse ensino ou investigação.

Artigo 21º

Estudantes

1. Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que permanece temporariamente no outro Estado Contratante unicamente para aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação

a) como estudante de uma universidade, colégio ou escola; ou

b) como estagiário; ou

c) como beneficiário de subsídio, pensão, prêmio ou bolsa de estudo concedidos por uma organização religiosa, caritativa, científica ou educativa,

não será tributada nesse outro Estado relativamente às quantias recebidas para fazer face à sua manutenção, estudos ou formação, desde que provenham de fontes situadas fora dele.

2. Os estudantes de uma universidade ou de outro estabelecimento de ensino superior ou técnico de um Estado Contratante que tenham um emprego no outro Estado Contratante, por um período que não exceda um ano, não são tributáveis neste outro Estado pelas remunerações provenientes de tal emprego, desde que este tenha o fim da sua formação prática relativa aos seus estudos e desde que as remunerações não excedam US\$ 10.000 (dez mil dólares dos Estados Unidos da América) anualmente.

Artigo 22º

Outros Rendimentos

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, e donde quer que provenham, não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção, só podem ser tributados nesse Estado.

2. O disposto no nº 1 não se aplica ao rendimento, que não seja rendimento de bens imobiliários como são definidos no nº 2 do Artigo 6º, auferido por um residente de um Estado Contratante que exerce atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade em relação ao qual o rendimento é pago efetivamente ligado com esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

3. Não obstante as disposições dos nºs 1 e 2 deste Artigo, os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos anteriores desta Convenção podem também ser tributados nesse outro Estado.

Capítulo IV

Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

Artigo 23º

Método

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No caso de Portugal, quando uma sociedade residente de Portugal receber dividendos de uma sociedade residente do Brasil sujeita ao imposto federal sobre a renda e não abrangida por qualquer isenção, em que a primeira detenha diretamente uma participação não inferior a 25% (vinte e cinco por cento), Portugal permitirá a dedução de 95% (noventa e cinco por cento) desses dividendos incluídos na sua base tributável, desde que a referida participação tenha sido detida durante os dois anos precedentes, ou desde a data da constituição da sociedade brasileira, se tiver ocorrido posteriormente, mas em qualquer dos casos unicamente se a participação tiver sido detida ininterruptamente durante esse período.

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do nº 1 do Artigo 2º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no nº 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

4. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.

Capítulo V

Disposições Especiais

Artigo 24º

Não Discriminação

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.

2. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

3. Salvo se for aplicável o disposto no Artigo 9º, no nº 8 do Artigo 11º ou no nº 6 do Artigo 12º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado.

4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação

ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

5. Não obstante o disposto no Artigo 2º, as disposições do presente Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25º

Procedimento Amigável

1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente.

O pedido deverá ser apresentado dentro de dois anos a contar da data da comunicação do imposto que tenha dado causa à reclamação ou, no caso de tributação nos dois Estados, da segunda tributação, ou, no caso de imposto devido na fonte, da data do pagamento dos rendimentos que hajam sido tributados, mesmo que se trate da segunda tributação.

2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com a Convenção.

O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados Contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar diretamente entre si a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

Artigo 26º

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As

informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer, mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;

b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;

c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado

mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se "fiscalização simultânea", para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;

c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

Artigo 27º

Membros das Missões Diplomáticas e Postos Consulares

O disposto na presente Convenção não prejudicará os privilégios fiscais de que beneficiem os membros das missões diplomáticas e postos consulares em virtude de regras gerais de direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

Capítulo VI

Disposições Finais

Artigo 28º

Entrada em Vigor

1. A presente Convenção será ratificada pelos Estados Contratantes em conformidade com as respectivas exigências constitucionais e os instrumentos de ratificação serão trocados em Lisboa o mais cedo possível.

2. A Convenção entrará em vigor um mês após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis, pela primeira vez:

a) em Portugal:

i) aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surja em ou depois de 1 de janeiro do ano 2000;

ii) aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de janeiro do ano 2000;

b) no Brasil:

i) no que concerne aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000;

ii) no que concerne aos outros impostos de que trata a presente Convenção, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000.

Artigo 29º

Denúncia

A presente Convenção estará em vigor enquanto não for denunciada por um dos Estados Contratantes. Qualquer dos Estados Contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso especificando o ano de cessação pelo menos seis meses antes de 31 de dezembro do ano assim especificado no referido aviso. Neste caso, a Convenção deixará de produzir efeitos:

a) em Portugal:

i) relativamente aos impostos devidos na fonte cujo fato gerador surja em ou depois de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele especificado no referido aviso;

ii) relativamente aos outros impostos, no tocante aos rendimentos produzidos no ano fiscal com início em ou depois de 1 de janeiro do ano civil seguinte àquele especificado no referido aviso.

b) no Brasil:

i) relativamente aos impostos retidos na fonte, as importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano civil imediatamente seguinte àquele especificado no referido aviso;

ii) relativamente aos outros impostos, no tocante aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano civil imediatamente seguinte àquele especificado no referido aviso.

Em testemunho do que, os abaixo assinados, devidamente autorizados para o efeito, assinam a presente Convenção.

Feito em Brasília, em 16 de maio de 2000, em dois exemplares originais, na língua portuguesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

Pelo Governo da República Federativa do Brasil

Luiz Felipe Lampreia

Ministro das Relações Exteriores

Pelo Governo da República Portuguesa

Joaquim Augusto N. de Pina Moura

Ministro das Finanças e da Economia

Protocolo

No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:

1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a): Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

2. Com referência ao Artigo 2º, nº 3, alínea b): Fica entendido que "derrama" significa o adicional local sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

3. Com referência ao Artigo 7º, nº 3: Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 7º se aplicam às despesas de direção e às despesas gerais de administração realizadas no Estado em que o estabelecimento estável estiver situado ou em qualquer outro lugar.

4. Com referência ao Artigo 11º, nºs 3 e 5

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 11º se aplicam apenas aos juros recebidos por uma instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva do Governo de um Estado Contratante ou de uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local quando a referida instituição for a beneficiária efetiva dos juros.

Fica entendido ainda que, para os efeitos do nº 5 do Artigo 11º, os juros pagos como "remuneração sobre o capital próprio" de acordo com a legislação tributária brasileira são também considerados juros.

5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

6. Com referência aos Artigos 13º, nº 4 e 14º, nº 1

Fica entendido que, na eventualidade de, posteriormente à assinatura da presente Convenção, o Brasil concluir com um terceiro Estado não situado na América Latina uma Convenção que limite - com relação aos rendimentos referidos nos parágrafos mencionados - o poder de tributação do outro Estado Contratante que não seja aquele em que for residente o beneficiário dos rendimentos, uma limitação idêntica será automaticamente aplicada às relações entre o Brasil e Portugal.

7. Com referência ao Artigo 23º, nº 2

Fica entendido que, se o método destinado a eliminar a dupla tributação econômica dos dividendos de fonte estrangeira atualmente previsto na lei portuguesa vier a ser substituído pelo método do crédito indireto, o novo método aplicar-se-á automaticamente aos dividendos pagos por sociedades residentes do Brasil a sociedades residentes de Portugal.

8. Com referência ao Artigo 24º

a) Fica entendido que as disposições do nº 6 do Artigo 10º não conflituam com o disposto no nº 2 do Artigo 24º.

b) Fica entendido que as disposições das legislações dos Estados Contratantes que não permitem que as "royalties", tal como são definidas no nº 3 do Artigo 12º, pagas por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante que exerça atividades empresariais no primeiro Estado Contratante por intermédio desse estabelecimento estável, sejam dedutíveis no momento de se determinar o rendimento tributável do estabelecimento estável acima mencionado, não são conflitantes com as disposições do Artigo 24º da presente Convenção.

c) Fica entendido que o disposto no nº 4 do Artigo 24º não se aplica às obrigações acessórias.

d) Fica entendido que, relativamente ao Artigo 24º, se considera que as disposições da Convenção não são impeditivas da aplicação por um Estado Contratante das respectivas normas internas respeitantes à subcapitalização ou endividamento excessivo.

e) Relativamente ao Brasil, fica entendido que o nº 5 do Artigo 24º se aplica unicamente aos impostos da competência da União.

9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE

Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

Em testemunho do que, os abaixo assinados, devidamente autorizados para o efeito, assinam o presente Protocolo.

Feito em Brasília, em 16 de maio de 2000, em dois exemplares originais, na língua portuguesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

Pelo Governo da República Federativa do Brasil

Luiz Felipe Lampreia

Ministro das Relações Exteriores

Pelo Governo da República Portuguesa

Joaquim Augusto N. de Pina Moura

Ministro das Finanças e da Economia