

A Denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional

Luciano Felício Fuck¹

RESUMO:

Este artigo examina as principais consequências jurídicas da denúncia da Convenção Brasil-Alemanha contra a dupla tributação internacional, em especial quanto aos métodos nas operações entre os dois países. Cuida inicialmente dos métodos prescritos na Convenção, quais sejam, o método da isenção com progressividade; método da isenção integral; método da imputação ordinária; e método da imputação com créditos fictícios. Destaca-se a distinção dos métodos da Convenção com os utilizados unilateralmente após a denúncia. Aborda-se o panorama para futura celebração de nova convenção contra a dupla tributação internacional entre os dois países.

PALAVRAS-CHAVE: métodos para evitar a dupla tributação internacional; Convenção Brasil-Alemanha sobre dupla tributação internacional; denúncia; métodos unilaterais.

ABSTRACT:

This article examines the most important consequences of the Brazilian-German double taxation convention, especially regarding the methods employed in the operations between the two countries. It initially deals with the methods prescribed by the convention, that is the exemption method with progressive rates; ordinary exemption method; ordinary credit method; and fictive credits method. It is focused the distinctions between the treaty methods and those unilaterally employed after the termination. It is made an approach about the making of a future new double taxation convention between the two countries.

KEYWORDS: methods to avoid international double taxation; Brazilian-German double taxation convention; termination; unilateral methods.

¹ Luciano Felício Fuck é graduado em Direito pela Universidade de Brasília (UnB), Mestre pela Universidade de Munique – Alemanha (LMU) e advogado tributarista em Brasília-DF. Email: lucianofelicio@gmail.com.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Os meios para evitar a pluritributação internacional vigentes no Tratado Brasil–Alemanha**
Método da Isenção com Progressividade
Método da Isenção Integral
Método da Imputação Ordinária
Método da Imputação com Créditos Fictícios
- 3 A Denúncia do Tratado Brasil-Alemanha e os meios para evitar a pluritributação internacional**
Causas para a Denúncia do Tratado Brasil-Alemanha
Consequências da Denúncia do Tratado Brasil-Alemanha
- 4 Conclusão: Perspectivas na Celabração de novo CDT entre Brasil e Alemanha**

1. Introdução

Freqüentemente, Estados Nacionais procuram fomentar o desenvolvimento de suas relações econômicas no exterior por meio de acordos internacionais, entre os quais se destacam as convenções sobre a dupla tributação internacional (“CDT”). Por meio das CDT os Estados pactuantes obrigam-se a limitar seu direito soberano de tributar a fim de dar segurança jurídica aos contribuintes, estabelecer cooperação entre as autoridades administrativas e, principalmente, evitar a ameaça da dupla tributação internacional².

De fato, a dupla tributação internacional – entendida como o fenômeno em que dois ou mais Estados soberanos impõem sobre o mesmo sujeito passivo tributos semelhantes em razão dos mesmos elementos materiais do fato gerador em

² FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. München: Beck, 2001. p. 24.

idênticos períodos³ – tem irrefutáveis efeitos prejudiciais tanto aos contribuintes quanto aos Estados⁴.

Porque na maioria dos casos, ocorre dupla tributação internacional quando o Estado da Residência supera suas fronteiras para alcançar fatos geradores no exterior relacionados a seus residentes, enquanto o Estado da Fonte ultrapassa suas fronteiras para alcançar contribuintes no exterior, em regra cabe ao Estado da Residência adotar algum método para evitar a concomitante imposição tributária sobre o mesmo contribuinte em razão do mesmo fato gerador⁵. A CDT, entretanto, divide tal responsabilidade, estabelecendo os métodos que cada Estado deve aplicar de acordo com cada situação específica.

Nesse contexto, a República Federativa do Brasil (“Brasil”) e a República Federal da Alemanha (“Alemanha”) celebraram em Bonn, no dia 27.6.1975, convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital (“CDT Brasil-Alemanha”). Recentemente, entretanto, a CDT Brasil-Alemanha foi denunciada, alterando sensivelmente o tratamento tributário das operações transnacionais envolvendo os dois países.

Assim, este despretensioso estudo procurará estabelecer as principais consequências jurídicas da denúncia, em especial quanto aos métodos aplicados para evitar a dupla tributação internacional nas operações entre os dois Estados. Em primeiro lugar, serão analisados os métodos que eram empregados na CDT Brasil-Alemanha para, em segundo momento, destacar a distinção com os métodos

³ É a denominada definição afirmativa incondicionada jurídica intermédia em sentido estrito, neste ponto cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 64.

⁴ Cf. DORNELES, Francisco Oswaldo Neves. “Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda” in *Revista de Direito Tributário* Ano II, n. 3, jan./mar. 1978. p. 251 (251).

⁵ Para o conceito e diferenças entre Estado da Residência e Estado da Fonte veja -VOGEL, Klaus. “Einleitung” N.º 2 p. 117 in VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003.

utilizados após a denúncia da convenção. Por fim, abodar-se-á o panorama para futura celebração de nova CDT entre os dois países.

2. Os meios para evitar a pluritributação internacional vigentes no Tratado Brasil-Alemanha

A CDT Brasil-Alemanha somente foi firmada em 1975 após quase oito anos de negociações. Na época, o Brasil era considerado como o mais importante país em desenvolvimento para celebração de tal tratado⁶, razão pela qual a Alemanha fez diversas concessões unilaterais em benefício do Brasil⁷, a exemplo da concessão de créditos fictícios e isenções referentes apenas aos impostos alemães.

Em termos gerais, a CDT Brasil-Alemanha seguiu as diretrizes do modelo sugerido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), que exerce considerável influência no desenvolvimento e celebração das CDT. Destaque-se que, apesar de o Brasil não ser membro da OCDE, todas as CDT firmadas até o momento seguiram as orientações do modelo da mencionada Organização Internacional⁸.

Com amparo em tal modelo, a CDT Brasil-Alemanha apresentou os seguintes métodos para evitar a dupla tributação internacional: a) método da isenção com progressividade; b) o método da isenção integral; c) método da imputação ordinária; e d) método da imputação com créditos fictícios.

2.1. Método da isenção com progressividade

O método da isenção prevê dispositivos que excluem a obrigação tributária interna, criando exceção à hipótese de incidência dos tributos, ou seja, há

⁶ KRABBE, Helmut. “Übersicht über das deutsch-brasilianische Doppelbesteuerungsabkommen” in *Der Betrieb*, Heft 35, 1974, p. 1641 (1641).

⁷ WEGGENMANN, Hans R. “Auswirkungen der Kündigung des DBA-Brasilien und Handlungsempfehlung” in *Recht der Internationalen Wirtschaft*, Heft 7, 2005, p. 519 (519).

⁸ Há dois outros modelos de CDT relevantes atualmente: o modelo da Organização das Nações Unidas e o modelo utilizado pelos Estados Unidos da América, mas nenhum deles foi empregado pelo Brasil.

exoneração endógena diante da redução legal da norma material tributária⁹, impedindo o surgimento da obrigação tributária, seja por critério pessoal, relativo ao contribuinte, seja por um critério real, relativo ao objeto¹⁰.

O método da isenção impede a formação *ab ovo* do crédito tributário, daí que a dupla tributação internacional é solucionada preventivamente, antes de constituída. Dessa forma, um dos Estados pactuantes renuncia a aplicação de sua norma tributária enquanto reconhece que o outro Estado retém exclusivamente o direito de tributar o fato gerador determinado¹¹.

A modalidade da isenção com progressividade, por sua vez, exclui a incidência das normas tributárias internas sobre o fato gerador acordado, mas considera seus elementos materiais para aferir a alíquota incidente no cálculo do tributo. Assim, apesar de não tributados, os bens, rendas, lucros e produtos isentos repercutem na determinação da alíquota.

Devido a seu caráter oneroso, a isenção com progressividade deve ser expressamente prevista direta e especificamente para abranger cada hipótese de isenção nos CDT, não sendo suficiente sua previsão em normas internas para alcançar isenções concedidas em tratados internacionais¹².

Daí que, na CDT Brasil-Alemanha, a isenção com progressividade refere-se apenas às hipóteses do art. 24, parágrafo 1º¹³, quais sejam: (i) rendimentos de bens imóveis de estabelecimento permanente no Brasil; (ii) rendas e venda de bens

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 916-9.

¹⁰ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 874.

¹¹ MÖSSNER, Jörg Manfred. “Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung” in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135 (149).

¹² SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 1998. p. 753. KLUGE, Volker. *Das Internationale Steuerrecht*. 4º ed. München: Beck, 2000. p. 1.042.

¹³ KRABBE, Helmut. “DBA Brasilien” Art. 24 n. 12 p.92 in DEBATIN & WASSERMAYER, *Doppelbesteuerung*. München: Beck, 2005. GROTHERR, “DBA Brasilien” Art. 24 n. 5. in BECKER, HÖPPNER, GROTHERR & KRAPPEN *DBA-Kommentar*. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2005.

móveis de estabelecimento permanente no Brasil; (iii) dividendos pagos a residentes na Alemanha; (iv) remunerações de trabalhos autônomos e pagos por entes públicos a residentes na Alemanha; e (v) dividendos de estabelecimento permanente no Brasil pagos a residentes na Alemanha. Todas as demais isenções presentes na convenção não são abrangidas pela cláusula da progressividade

Ressalte-se, de outra sorte, que a isenção com progressividade pode também beneficiar o contribuinte, uma vez que prejuízos obtidos no exterior, embora não sejam compensados outros bens na base de cálculo, devem ser considerados no momento de estabelecer a alíquota.

2.2. Método da Isenção Integral

No que se refere à isenção integral, os fatos geradores isentos não interferem de qualquer forma no cálculo final do tributo¹⁴, isto é, não interferem sequer na fixação da alíquota.

Na CDT Brasil-Alemanha, restou concedida a isenção integral nos casos: (i) lucros de empresas que não atuem por meio de estabelecimento permanente, a teor do art. 7º, I; (ii) lucros provenientes de exploração, no tráfego internacional, de navios e aeronaves, a teor do art. 8º; (iii) determinados dividendos, a teor do art. 10, VII; (iv) juros pagos a pessoas de direito público do outro Estado contratante, a teor do art. 11, III; (v) os rendimentos de profissões liberais ou independentes, a teor do art. 14, I; (vi) salários e remunerações de trabalhos dependentes, a teor do art. 15, I; (vii) pagamentos governamentais, a teor do art. 18, I; (viii) pensões e anuidades até o limite de 6.135,60 € por ano; (ix) os elementos de capital não descritos nos incisos I, II e III do art. 23, a teor do art. 23, IV; e (x) transeferências para estudantes e aprendizes que não superem os limites de 3.681,30 € por ano.

¹⁴ OCDE, *Comentários ao Modelo da OCDE para tratados contra a dupla tributação internacional*. 2003, Art. 23, nº. 14.

Destaque-se que a maioria destas isenções ocorrem no Estado da Fonte, prevalecendo o direito do Estado da Residência de tributar exclusivamente o fato gerador.

Além disso, o Tratado Brasil-Alemanha prevê outra isenção integral, concedida unilateralmente pelo Brasil: cuida-se das pensões, anuidades e outros pagamentos realizados pela Alemanha como danos resultantes de ação militar ou perseguição política, conforme disposto no art. 19, II.

2.3. Método da Imputação Ordinária

O método da imputação ordinária, na CDT Brasil-Alemanha, é dirigido sempre ao Estado da Residência. Nesse caso, tributam-se os bens ou atividades em ambos os países, mas o contribuinte pode creditar-se dos tributos pagos no exterior, abatendo sua dívida tributária internamente.

Desse modo, o método da imputação elimina a dupla tributação internacional após sua efetiva configuração¹⁵, uma vez que ambos Estados exercem sua soberania tributária e em ambos existe a obrigação tributária.

Este crédito, porém, não é **integral**, mas **ordinário**, pois limitado ao valor do tributo interno, isto é, ainda que o tributo pago no Estado da Fonte seja superior, o contribuinte somente pode se creditar até o valor devido internamente¹⁶. A apuração de tais limites é calculada por categoria de rendimentos no Brasil (*per category limitation*) e por país na Alemanha (*per country limitation*)¹⁷.

Este era método principal na CDT Brasil-Alemanha, tendo sido aplicado a todas as situações transnacionais que não tivessem outro método designado¹⁸.

2.4. Método da Imputação com créditos fictícios

¹⁵ MÖSSNER, Jörg Manfred. “Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung” in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135 (159).

¹⁶ BORGES, Antônio de Moura. “Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação” *Direito Tributário Atual* Vol. 9. 1989.. p. 2.389 (2.402).

¹⁷ cf. VOGEL, Klaus. “Art. 23” N°. 152 p. 1745 in VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003.

¹⁸ KRABBE, Helmut. “Übersicht über das deutsch-brasilianische Doppelbesteuerungsabkommen” in *Der Betrieb*, Heft 35, 1974. p. 1641 (1645).

A fim de reduzir a ineficácia dos incentivos fiscais concedidos por países em desenvolvimento¹⁹, a CDT Brasil-Alemanha previu hipóteses de concessão de créditos fictícios, só aplicáveis em relação aos impostos alemães.

De acordo com tal sistema, o contribuinte residente na Alemanha tinha o direito de creditar-se de determinado valor fixado em alíquotas pré-estabelecidas por ficção jurídica pela CDT Brasil-Alemanha, independentemente da impropriedade efetivamente paga no Brasil (*matching credit*). Estas alíquotas variavam entre: (i) de 25% ou 20% no caso de dividendos (art. 24 III “a”); (ii) de 20% no caso de juros (art. 24 III “b”); e (iii) de 25% ou 20% no caso de royalties (art. 24 III “c”).

Na prática, os créditos fictícios desoneravam a atividade dos investimentos alemães no Brasil²⁰, principalmente considerando que eram utilizados em combinação com a limitação dos tributos no Estado da Fonte. Com efeito, na CDT Brasil-Alemanha, a alíquota do tributo no Estado da Fonte, estava limitada até (i) 15% e 25,75% no caso de dividendos, a teor do art. 10, II; (ii) 10% e 15% no caso de juros, consoante art. 11, II, “a” e “b”; e (iii) 15% e 25% na hipótese de royalties, conforme o art.12, II, “b”.

3. A Denúncia do Tratado Brasil-Alemanha e os meios para evitar a pluritributação internacional

Em 7.4.2005, a Alemanha denunciou por meios diplomáticos a CDT Brasil-Alemanha, nos termos do seu art. 31. Permanecido em silêncio o governo brasileiro,

¹⁹ VOGEL, Klaus. “Wesen und Wirkungen der Freistellung. Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten”, in: VOGEL, Klaus & outros (coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996. p. 1 (3).

²⁰ SCHNETGÖKE, Monika. “Die fiktive Quellensteueranrechnung bei Dividenden-Einkünften aus Brasilien im Rahmen der §§ 20, 34c EStG”. *Finanzrundschau* 1988, p. 578 (579).

o Ministério Federal das Finanças da Alemanha emitiu em 14.4.2005 nota, informando tal denúncia sem esclarecer o conteúdo da denúncia²¹.

Na oportunidade, alegou o governo alemão a incompatibilidade da CDT Brasil-Alemanha com as atuais políticas e práticas alemãs a respeito de convenções sobre dupla tributação, inclusive com relação a Estados em desenvolvimento²². Nesse contexto, a divergência entre os países e as consequências da denúncia merecem análise mais detalhada.

3.1. Causas para a Denúncia do Tratado Brasil-Alemanha

Pela primeira vez, a Alemanha denuncia uma CDT²³ e as razões são ainda pouco claras. É certo que houve divergências interpretativas das disposições do tratado, como, por exemplo, a tributação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Tendo em vista que os serviços técnicos previstos como royalties no art. 12 da CDT Brasil-Alemanha engloba apenas aqueles ocorridos com transferência de tecnologia, a administração tributária brasileira entendia que os demais serviços técnicos deveriam ser considerados como “rendimento não expressamente mencionado” (art. 22 da CDT Brasil-Alemanha), conforme o ADN COSIT 1/2000²⁴, enquanto as autoridades alemãs, categorizavam-nos como “rendimentos de empresas” (art. 7º da CDT Brasil-Alemanha)²⁵, sujeita a isenção no Estado da Fonte.

²¹ Ministério da Fazenda Alemão (última visita em 17.9.2006)

http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_04/nm_3792/DE/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuernarten/Internationales_Steuerrecht/DBA/013.html

²² Informativo do Ministério da Fazenda Alemão de 14.4.2005 (última visita em 16.9.2005)

http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_04/nm_3792/DE/Aktuelles/013.html.

²³ Apesar de outras CDT terem sido denunciados em relação à Alemanha, como procederam Argentina e Cazaquistão. A propósito, cf. OEPEN, Wolfgang. “A Alemanha denuncia seu tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e Consequências da Denúncia do Tratado sob um ponto de vista alemão”. *Revista de Direito Tributário Internacional* Ano 1 n. 1 p. 209 (210).

²⁴ DOU 19.1.2000, Seção 1, S. 12.

²⁵ A propósito da controvérsia interpretativa cf. WOLF & VON HEK, “Withholding Tax on Cross Border Service Fees in Brazil” *International Tax Review* 2000, p. 400 (400). PEÑA & STADEN, “The

Com toda razão, ROTHMANN critica a interpretação brasileira, que se afasta não só da hermenêutica lógica e teleológica do tratado, como da prática internacional²⁶. Ora se os serviços técnicos não se enquadram na norma especial dos royalties, certamente eles preenchem os requisitos da definição de lucros de empresas com estabelecimento, restando injustificável a aplicação do art. 22, que deve ser aplicado apenas e tão somente quando o rendimento não pode ser classificado nas categorias previstas no arts. 6 a 21 da CDT²⁷.

Além das divergências interpretativas, modificações das circunstâncias fáticas alteraram substancialmente os interesses de ambos os países. Por exemplo, na perspectiva alemã, o avanço da economia brasileira não justificaria mais a concessão de benefícios unilaterais²⁸.

Ademais, a significativa elevação da carga tributária no Brasil – especialmente por meio de contribuições sociais, não abrangidas pelos CDT – demandou a revisão da posição do governo alemão. Registre-se, ainda, que o imposto de renda da pessoa jurídica no Brasil passou a aplicar, além do princípio da fonte, também o princípio da universalidade a partir de 1996, o que demandava nova adaptação na relação entre os dois países.

Ressalte-se que o governo alemão tentou revisar os termos do acordo internacional antes de denunciá-lo. Todavia, a resistência brasileira em renegociar as cláusulas da CDT acarretou a opção pela denúncia unilateral²⁹.

Treatment of Outbound Service Fee Payments under the Brazilian Double Tax Conventions”. *International Tax Review* 2000, p. 372 (373).

²⁶ ROTHMANN, Gerd. “Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional”, **Revista Dialética de Direito Tributário** 76, 2002, p. 33 (33 ff).

²⁷ LEHNER, Moris. “Art. 21” N°. 13 p. 1575 in VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4º ed. München: Beck, 2003.

²⁸ WEGGENMANN, Hans. “Auswirkungen der Kündigung des DBA-Brasilien und Handlungsempfehlungen” *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2005, p. 519 (519).

²⁹ OEPEN, Wolfgang. “A Alemanha denuncia seu tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e Consequências da Denúncia do Tratado sob um ponto de vista alemão”. *Revista de Direito Tributário Internacional* Ano 1 n. 1 p. 209 (219).

3.2. Consequências da Denúncia do Tratado Brasil-Alemanha

Em primeiro lugar, com a ausência da CDT Brasil-Alemanha, às situações transnacionais aplicam-se os métodos unilaterais contra a pluitributação internacional.

Dessa forma, todas as isenções e créditos fictícios deixam de ser empregados, passando a incidir tão somente o método da imputação ordinária, tal como previsto no art. 103 do Regimento do Imposto de Renda (“RIR”) e no art. 5º da Lei nº 4.862/1965, no Brasil, e nos §§ 34c I 1 EstG (Lei do Imposto de Renda das pessoas físicas) e 26 I KStG (Lei do Imposto de Renda das pessoas jurídicas), na Alemanha³⁰. Adicionalmente, a Alemanha também utiliza os métodos da dedução, da redução da alíquota e da redução do tributo³¹, que possuem limitada capacidade de evitar ou reduzir a dupla tributação internacional.

Cite-se, a propósito, o exemplo da tributação dos dividendos – que possuíam créditos fictícios na Alemanha –, cuja mudança de métodos termina com todas as vantagens do contribuinte, tornando a ausência de tributação no Brasil irrelevante.

Certamente, a ausência de CDT entre os dois países desestimulará novos investimentos. O incremento da oneração dos contribuintes pode, inclusive, prejudicar a manutenção de empreitadas transnacionais em andamento.

A denúncia do tratado, porém, implica não só a perda de benefícios e garantias para os contribuintes, colocando-os em desvantagem tanto interna quanto externamente³², como também prejuízo para a segurança jurídica e interrupção da cooperação entre as duas administrações tributárias.

³⁰ SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 1998. p 622.

³¹ Cf. SCHMIDT & HEINICKE. *Einkommensteuergesetz – Kommentar*. 24º. ed. München: Beck, 2005. § 34c Nr. 17. p. 2.008.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Consequências da denúncia do acordo Brasil-Alemanha”. *Revista da Câmara de Comércio Brasil-Alemanha*, Ano 13, Nr. 6, 2005, p. 6 (10).

De fato, a ausência de regras de *tie-breaking rule* no caso de pessoas físicas com dupla residência e de aplicação do princípio *arm's length* pode gerar ainda mais disparidade no entendimento de ambas autoridades administrativas, trazendo muita incerteza para os investidores e operadores jurídicos.

4. Conclusão: Perspectivas na Celebração de novo CDT entre Brasil e Alemanha

Sem sombra de dúvidas, o método da imputação é o principal método para evitar a dupla tributação de situações que transbordem a fronteira entre os dois países tanto antes quanto após a denúncia da CDT Brasil-Alemanha. Nada obstante sua importância, o método da isenção era apenas empregado de maneira excepcional no acordo internacional e não é previsto nos ordenamentos internos de qualquer Estados.

Apesar da manutenção do *Hauptmethode*, a celebração de nova CDT entre o Brasil e a Alemanha é imprescindível para assegurar sua estreita relação comercial, dada a relevância das consequências da denúncia, em especial quanto a segurança jurídica e a ausência de isenções e da imputação de créditos fictícios.

Nada obstante a necessidade de negociação e celebração de outra CDT, não há perspectiva, no curto prazo, infelizmente, de conciliação em novo texto³³. Considerando que as negociações da CDT Brasil-Alemanha duraram mais de oito anos³⁴, dificilmente nova convenção demandaria menos tempo para resolver o impasse entre os dois países.

Entre os pontos fundamentais para acordo, ganha especial relevo a alteração de método principal. Enquanto a Alemanha tem tradicionalmente optado pelo método da isenção, todas as CDT firmados pelo Brasil fixam o método da imputação como primordial.

³³ WEGGENMANN, Hans. "Auswirkungen der Kündigung des DBA-Brasilien und Handlungsempfehlungen" *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2005, p. 519 (520).

³⁴ KRABBE, Helmut. "Übersicht über das deutsch-brasilianische Doppelbesteuerungsabkommen" in *Der Betrieb*, Heft 35, 1974. p. 1641 (1641).

Apesar de o método da imputação e a imputação de créditos fictícios possibilitarem a eliminação da dupla tributação internacional, há vantagens tanto práticas quanto teóricas pesando a favor do método da isenção³⁵.

No que tange aos aspectos práticos, o método da imputação (i) necessita de regras mais complexas, que significam mais custos não só para o contribuinte como para o Fisco; (ii) dificulta a distribuição de lucros para os acionistas de estabelecimentos permanentes localizados no exterior; e (iii) provoca menor capacidade competitiva das empresas no exterior. Consequentemente, os investimentos internacionais tornam-se menos atrativos para estrangeiros.

Antigamente, justificava-se a utilização do método da imputação para evitar a evasão tributária internacional. Todavia, a existência de cláusulas específicas, denominadas *subject-to-tax clauses*, tem sanado satisfatoriamente o problema também no método da isenção.

Quanto ao aspecto teórico, o método da isenção possui maior respaldo técnico por (i) privilegiar o Estado da Fonte em oposição ao Estado da Residência; e (ii) favorecer tratamento isonômico aos contribuintes que estão em concorrência.

Com efeito, enquanto pelo método da imputação, a redução da pressão fiscal no Estado da Fonte não beneficia o contribuinte, mas o Estado da Residência, pelo método da isenção é possível a utilização de incentivos fiscais efetivos. Ademais, o método da isenção favorece um tratamento isonômico entre os contribuintes, sejam nacionais, sejam estrangeiros, bem como mais justo entre os Estados pactuantes³⁶, uma vez que garante com muito mais clareza o prevalecimento do direito de tributar ao Estado da Fonte, que contribui mais acentuadamente na produção da renda tributada.

³⁵ VOGEL, Klaus. “Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?”. GASSNER, HEMETSBERGER-KOLLER, LANG, SASSEVILLE & VOGEL (coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59 (63 e ss.).

³⁶ VOGEL, Klaus. “Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?” *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, p. 4 (7).

No que se refere à relação entre Brasil e Alemanha especificamente, com muito mais razão o método da isenção é mais indicado para garantir a isonomia entre contribuintes e a justiça entre os países, uma vez que dificilmente será mantida a concessão de créditos fictícios. Além disso, uma das poucas vantagens do método da imputação para o contribuinte, qual seja, a possibilidade de considerar prejuízos no exterior na base de cálculo do imposto, não é permitida pelo sistema tributário brasileiro.

A rigor, a vantagem do método da imputação, que inclusive explica a tendência de sua crescente aplicação atualmente³⁷, é a redução do sacrifício na arrecadação pelos estados pactuantes, sobre tudo no Estado da Residência. Todavia, como, via de regra, a Alemanha tributa como Estado da Residência e o Brasil como Estado da Fonte, não se justifica o apego excessivo que as autoridades brasileiras mantêm em relação ao método da imputação.

Dessa forma, nova CDT entre os dois países deveria prevalecer o método da isenção como método principal, apesar de contrariar não só a prática tradicional das mais de 30 CDT firmadas pelo Brasil, como também a atual política fiscal brasileira.

De outra sorte, na Alemanha é clara a tendência de manter e incentivar a utilização do método da isenção pelos expertos do Ministério da Fazenda e dos negociadores de CDT³⁸. Esta é a oportunidade ideal para as autoridades fiscais brasileiras se afastarem do método da imputação e incentivar a neutralidade na importação de capitais.

5. Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

³⁷ WILLIAMS, David W. "Practical issues in the application of double tax conventions", *Cahiers de droit fiscal international* LXXXIIIb, International Fiscal Association, 1998, p. 21 (24).

³⁸ HAUSER, Hansgeorg. "Freistellung oder Anrechnung als Regelmethode in Doppelbesteuerungsabkommen?" in: VOGEL & WASSERMEYER (coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996. p. 47 (52).

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992.

_____. “Meios de solução de conflitos Internacionais de Dupla Tributação” Direito Tributário Atual Vol. 9. 1989.. p. 2.389-418.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DORNELES, Francisco Oswaldo Neves. “Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda” in Revista de Direito Tributário Ano II, n. 3, jan./mar. 1978. p. 251-7.

FROTSCHER, Gerrit. *Internationales Steuerrecht*. München: Beck, 2001.

GROTHERR, Siegfried. “DBA Brasilien” Art. 24 n. 5. in BECKER, HÖPPNER, GROTHERR & KRAPPEN *DBA-Kommentar*. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2005.

HAUSER, Hansgeorg. “Freistellung oder Anrechnung als Regelmethode in Doppelbesteuerungsabkommen? ” in: VOGEL & WASSERMEYER (coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996. p. 47-54.

KLUGE, Volker. *Das Internationale Steuerrecht*. 4º ed. München: Beck, 2000. p. 1.042.

KRABBE, Helmut. “DBA Brasilien” Art. 24 n. 12 p.92 in DEBATIN & WASSERMAYER, *Doppelbesteuerung*. München: Beck, 2005.

_____. “Übersicht über das deutsch-brasilianische Doppelbesteuerungsabkommen” in Der Betrieb, Heft 35, 1974. p. 1641-5.

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung” in: VOGEL, Klaus (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985. p. 135-69.

OESEN, Wolfgang. “A Alemanha denuncia seu tratado de Dupla Tributação com o Brasil – Razões e Consequências da Denúncia do Tratado sob um ponto de vista alemão”. Revista de Direito Tributário Internacional Ano 1 n. 1 p. 209-26.

PEÑA & STADEN, “The Treatment of Outbound Service Fee Payments under the Brazilian Double Tax Conventions”. International Tax Review 2000, p. 372-81.

ROTHMANN, Gerd. “Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional”, Revista Dialética de Direito Tributário 76, 2002, p. 33-40.

SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 2º ed. Köln: O. Schmidt, 1998.

SCHMIDT & HEINICKE. *Einkommensteuergesetz – Kommentar*. 24º. ed. München: Beck, 2005.

SCHNETGÖKE, Monika. “Die fiktive Quellensteueranrechnung bei Dividenden-Einkünften aus Brasilien im Rahmen der §§ 20, 34c EStG”. Finanzrundschau 1988, p. 578-9.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Consequências da denúncia do acordo Brasil-Alemanha”. Revista da Câmara de Comércio Brasil-Alemanha, Ano 13, Nr. 6, 2005, p. 6-10.

VOGEL, Klaus. “Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?”. GASSNER, HEMETSBERGER-KOLLER, LANG, SASSEVILLE & VOGEL (coord.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. Wien: Linde, 1999. p. 59-70.

_____. “Wesen und Wirkungen der Freistellung. Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten”, in: VOGEL, Klaus & outros (coord.) *Freistellung im internationalem Steuerrecht*. München: Beck, 1996. p. 1-19.

_____. "Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? " Bulletin for International Fiscal Documentation 2002, p. 4-10.

VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4^o ed. München: Beck, 2003.

WEGGENMANN, Hans. "Auswirkungen der Kündigung des DBA-Brasilien und Handlungsempfehlungen" Recht der Internationalen Wirtschaft 2005, p. 519-24.

WILLIAMS, David W. "Practical issues in the application of double tax conventions", Cahiers de droit fiscal international LXXXIIIb, International Fiscal Association, 1998, p. 21-57.

WOLF & VON HEK, "Withholding Tax on Cross Border Service Fees in Brazil" International Tax Review 2000, p. 400-2.