



SENADO FEDERAL
Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

PARECER Nº , DE 2025

Da COMISSÃO DE RELAÇÕES EXTERIORES E DEFESA NACIONAL, sobre o Projeto de Decreto Legislativo nº 391, de 2024, que *aprova o texto do Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre Renda, assinado em Brasília, em 24 de agosto de 2022.*

RELATOR: Senador NELSINHO TRAD

I – RELATÓRIO

Vem para análise desta Comissão o Projeto de Decreto Legislativo (PDL) nº 391, de 2024, que aprova o texto do Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinado em Brasília, em 24 de agosto de 2022.

O ato internacional em apreço foi submetido ao crivo congressional por meio da Mensagem nº 479, de 3 de julho de 2024. A exposição de motivos, subscrita pelos Ministros de Estado das Relações Exteriores e da Fazenda, dá notícia de que o Protocolo reflete um equilíbrio entre os interesses dos dois países e atende aos objetivos centrais de instrumentos dessa natureza. Esclarece, além disso, que ele moderniza o acordo em vigor, assinado em 1988 e modificado pelo protocolo de 2013, considerando o contexto de crescente mobilidade das atividades comerciais e de internacionalização das empresas.

O texto ministerial informa, igualmente, que, para além dos objetivos centrais dos acordos para evitar dupla tributação (ADTs, na sigla em inglês), o tratado em causa propõe medidas para favorecer investimentos indianos no Brasil, bem como investimentos brasileiros na Índia. Ademais, o texto pactuado objetiva reforçar as



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

SF/25816.62051-30

possibilidades de cooperação entre as respectivas administrações tributárias.

O documento registra, também, que foram estabelecidos limites à tributação na fonte de dividendos, juros, royalties e serviços técnicos, bem assim de assistência técnica em patamares compatíveis com a rede brasileira de ADTs. Apesar de não se verificar no Brasil a incidência do imposto de renda na fonte sobre a distribuição de dividendos, a exposição de motivos ressalta que o nível máximo de alíquotas foi negociado de modo a estimular os investimentos produtivos recíprocos.

Em continuação e tendo em conta a preocupação de se reduzirem as possibilidades de planejamento tributário agressivo, os ministros ressaltam que se adotou artigo de amplo alcance objetivando o combate à elisão fiscal e ao eventual uso abusivo do acordo. Nesse sentido, a redação do tratado deixa espaço para que a própria legislação tributária doméstica utilize dispositivos com essa finalidade.

Os ministros que subscrevem a exposição de motivos esclarecem, além disso, terem sido adotados todos os preceitos que compõem os padrões mínimos acordados pelos participantes do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem assim outros dispositivos de combate ao planejamento tributário agressivo.

O Protocolo é composto de 23 artigos. O Artigo 1 oferece nova redação para o preâmbulo da Convenção, adicionando, entre os motivos para a sua conclusão, evitar a criação de oportunidade de não tributação ou de tributação reduzida por meio de evasão ou elisão fiscal, inclusive mediante uso abusivo de acordos, cujo objeto seja estender os benefícios previstos na Convenção indiretamente a residentes de terceiros Estados.

O Artigo 2 introduz novo parágrafo 2 ao Artigo 1 da Convenção, que estipula o princípio geral de que o instrumento não deve afetar a tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes, exceto em relação aos benefícios concedidos pelos Artigos 19 (pagamentos governamentais), 20 (professores e pesquisadores), 21 (estudantes e aprendizes), 23 (métodos para eliminar a dupla tributação), 24 (não discriminação), 25 (procedimento amigável) e 27 (agentes diplomáticos e funcionários).

Adiante, o Artigo 3 estabelece nova redação ao Artigo 2 da Convenção, que dispõe sobre os impostos visados, que são os incidentes sobre a renda exigidos



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

por um dos Estados Contratantes, ou por uma de suas subdivisões políticas ou autoridades locais. O dispositivo estabelece, ainda, os impostos aos quais se aplicará a Convenção: “imposto federal sobre a renda”, no caso do Brasil, e “imposto sobre a renda”, no caso da Índia.

O Artigo 4 fixa nova redação para o Artigo 3 da Convenção, que apresenta um conjunto de definições gerais [p. ex.: “pessoa”, “sociedade”, “empresa”, “tráfego internacional”, “nacionais”, “autoridade competente” (no caso do Brasil: o Ministro de Estado da Economia, o Secretário Especial da Receita Federal ou seus representantes autorizados), “ano fiscal” (no caso do Brasil, o ano calendário que comece em primeiro de janeiro)] necessárias para a aplicação do tratado.

Em seguida, o Artigo 5 apresenta nova redação para o Artigo 4 da Convenção, que se ocupa dos residentes. O novo texto estabelece que o residente de um Estado Contratante é definido como qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está sujeita à tributação nesse Estado em razão de seu domicílio, residência, sede legal, local de incorporação, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar, e inclui esse Estado e qualquer de suas subdivisões políticas ou autoridades locais. Esse termo, entretanto, não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita à tributação nesse Estado apenas no tocante ao rendimento de fontes situadas nesse Estado. O dispositivo estabelece, também, critérios de residência para o caso em que a pessoa física ou jurídica for residente de ambos os Estados.

O Artigo 6 confere nova redação ao Artigo 5 da Convenção, que trata de estabelecimento permanente. Para fins da Convenção, a expressão “estabelecimento permanente” é a instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte. Essa definição abrange sede de direção, filial, escritório, fábrica, oficina, mina, poço de petróleo ou gás, canteiro de obras, entre outros. Abarca, por igual, a prestação de serviços, inclusive serviços de consultoria, por uma empresa por meio de funcionários ou de pessoal contratado por essa empresa para tal fim, mas apenas se atividades dessa natureza forem realizadas em um Estado Contratante por um período ou períodos totalizando mais de 183 dias dentro de qualquer período de doze meses começando ou terminando no ano fiscal em questão. O dispositivo indica critérios para consideração desse período para fins de caracterização da prestação de serviços como estabelecimento permanente, elenca uma série de atividades preparatórias ou auxiliares excluídas da definição, discrimina um conjunto de critérios subsidiários de inclusão e exclusão e define o conceito de empresa estreitamente relacionada para fins de aplicação da Convenção.

A seguir, o Artigo 7 oferece nova redação ao Artigo 8 da Convenção, que



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

cuida de transporte marítimo e aéreo, estipulando a regra de que os lucros obtidos por uma empresa de um Estado Contratante provenientes da operação de navios ou aeronaves no tráfego internacional devem ser tributados apenas nesse Estado, o Estado de residência.

O Artigo 8 modifica os parágrafos 2, 4 e 6 do Artigo 10 da Convenção, que trata da tributação de dividendos. Pelo dispositivo alterado, os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente de outro Estado Contratante podem ser tributados no outro Estado (Estado de residência), mas é prevista a possibilidade de tributação no Estado Contratante do qual for residente a sociedade que os pagar (Estado da fonte). Quando o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado, a tributação no Estado da fonte não excederá a: a) 10% do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha pelo menos 20% do capital da sociedade pagadora dos dividendos, ao menos pelo período de 365 dias que preceder o dia do pagamento dos dividendos; ou b) 15% do montante bruto dos dividendos nos demais casos. Quando o beneficiário efetivo dos dividendos no Estado de residência mantiver estabelecimento permanente ou prestar serviços pessoais de caráter independente por intermédio de instalação fixa no Estado da fonte e essa sociedade for a pagadora de dividendos, aplicam-se, respectivamente, as disposições do Artigo 7 (lucro das empresas) ou do Artigo 14 (profissões independentes).

Seguidamente, o Artigo 9 altera os parágrafos 2, 3 (a), 5, 6 e 7 do Artigo 11 da Convenção, que se refere a tributação de juros. Pelo dispositivo modificado, os juros provenientes de um Estado e pagos a um residente do outro podem ser tributados nesse outro (Estado de residência), embora também possam ser tributados no Estado da fonte, de acordo com sua legislação. Porém, se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado, a tributação no Estado da fonte obedecerá a um limite: 10% do montante bruto dos juros em relação a empréstimos concedidos por um período de no mínimo 5 anos, por um banco para o financiamento da compra de equipamentos ou de projetos de investimento e 15% nos demais casos. Quando o beneficiário dos juros for o Governo, órgão ou agência de um Estado Contratante, o Estado da fonte isentará os juros de imposto.

Já o Artigo 10 muda os parágrafos 2, 4 e 5 do Artigo 12 da Convenção, relacionada com a tributação de royalties. O dispositivo como emendado vai permitir a tributação no Estado de residência e no Estado da fonte, entretanto, quando o beneficiário efetivo for residente do outro Estado Contratante, o Estado da fonte estará limitado a tributar até: a) 15% do montante bruto dos royalties provenientes do uso, ou do direito de uso, de marcas de indústria ou de comércio; e b) 10% nos demais



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

SF/25816.62051-30

casos.

O Artigo 11 acrescenta novo Artigo 12-A à Convenção, para tratar da remuneração por serviços técnicos. A expressão “remunerações por serviços técnicos” significa qualquer pagamento como contraprestação por qualquer serviço de natureza gerencial, técnica ou de consultoria, a menos que, entre outros critérios, o pagamento seja feito: a um empregado da pessoa que efetua o pagamento; em virtude de ensino em uma instituição educacional ou pelo ensino prestado por uma instituição educacional; ou por uma pessoa física por serviços para o uso pessoal de uma pessoa física. Pelo dispositivo, a remuneração por serviços técnicos é tributada no Estado de residência, podendo também o ser no Estado da Fonte, limitado ao valor de 10% do valor bruto das remunerações no caso de o beneficiário efetivo ser residente do outro Estado Contratante.

Depois, o Artigo 12 substitui o Artigo 13 da Convenção, que trata de ganhos de capital. Os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da alienação de bens imóveis referidos no Artigo 6, situados no outro Estado Contratante, poderão ser tributados no Estado de situação do bem. O mesmo raciocínio se aplica aos ganhos provenientes da alienação de bens móveis que fizerem parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante mantiver no outro Estado Contratante. Os ganhos que uma empresa de um Estado Contratante que opere navios ou aeronaves em tráfego internacional obtenha da alienação de tais navios ou aeronaves serão tributáveis apenas no Estado de residência. Os ganhos decorrentes da alienação de outros tipos de bens poderão ser tributados em ambos os Estados Contratantes.

O Artigo 13 substitui o Artigo 14 da Convenção, que se ocupa dos serviços pessoais independentes. Em regra, os rendimentos que um residente de um Estado Contratante perceber da prestação de serviços profissionais, ou em decorrência de outras atividades de caráter independente, serão tributáveis apenas no Estado de residência, exceto nas seguintes circunstâncias, quando tais rendimentos poderão ser tributados, também, no Estado da fonte: se ele dispuser regularmente de instalação fixa no outro Estado Contratante a fim de desempenhar suas atividades; nesse caso, apenas a parcela dos rendimentos atribuível àquela instalação fixa poderá ser tributada no Estado da fonte; ou se ele permanecer no outro Estado Contratante por período ou períodos que totalizem ou excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses começando e terminando no ano fiscal considerado; nesse caso, apenas a parcela dos rendimentos provenientes das atividades desempenhadas neste outro Estado poderá ser aí tributada. A expressão “serviços profissionais” abrange, principalmente, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico,



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

educacional ou pedagógico, assim como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

Adiante, o Artigo 14 dá nova redação aos parágrafos 2 e 3 do Artigo 15 da Convenção, que se refere às profissões dependentes. A remuneração recebida de um emprego por um residente de um Estado Contratante é, em geral, tributada nesse Estado (de residência). Contudo, se o emprego for exercido no outro Estado Contratante, passa a ser aí tributada (Estado da fonte), exceto se: o beneficiário permanecer no outro Estado durante período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias; e as remunerações forem pagas por um empregador não residente do outro Estado; e o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador possua no outro Estado. As remunerações de membro da tripulação regular de navio ou aeronave, exercido a bordo de navio ou de aeronave operados em tráfego internacional, serão tributadas no Estado de residência.

O Artigo 15 substitui o Artigo 17 da Convenção, que versa sobre artistas e desportistas. O dispositivo permite a tributação pelo Estado onde exercia a atividade do profissional de espetáculos ou do desportista (Estado da fonte), em caráter pessoal, salvo quando a visita do profissional a um Estado Contratante for substancialmente custeada por fundos públicos do outro Estado Contratante.

Na sequência, o Artigo 16 altera os parágrafos 2 e 3 do Artigo 19 da Convenção, que se encarrega de pagamentos governamentais, desdobrando situações específicas de tributação no Estado da fonte ou no Estado de residência sobre remunerações, excluindo as pensões e serviços prestados no âmbito de uma atividade empresarial do Estado, pagas por um Estado Contratante a uma pessoa física em razão de serviços prestados a esse Estado.

O Artigo 17, por sua vez, substitui o Artigo 23 da Convenção, que trata dos métodos para eliminar a dupla tributação. O dispositivo indica os procedimentos a serem adotados pelos Estados Contratantes para que o contribuinte seja efetivamente tributado em apenas um dos Estados, evitando ou reduzindo a dupla tributação jurídica internacional. Como regra geral, quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante (Estado da fonte), o Estado de residência dever deduzir dos impostos sobre os rendimentos desse residente montante igual ao imposto sobre a renda pago no Estado da fonte. Tal dedução, entretanto, não excederá, em qualquer caso, a fração dos impostos sobre a renda, calculados antes da dedução, que for atribuível, conforme a hipótese, aos rendimentos



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

que possam ser tributados no Estado da fonte.

Segue o Artigo 18 que modifica o parágrafo 2 do Artigo 24 da Convenção, que versa sobre não discriminação, mantendo o teor do texto original quanto à regra geral de tratamento discriminatório, mas acrescentando uma exceção para aplicação discriminatória, pelo Estado da fonte, de alíquotas de imposto sobre os lucros de um estabelecimento permanente que uma sociedade do outro Estado Contratante possua no Estado da fonte.

O Artigo 19 altera a redação do parágrafo 1 do Artigo 25 da Convenção, que se encarrega do procedimento amigável, restringindo o prazo para apresentação de reclamação de cinco para três anos, contados da primeira notificação que resultar em tributação em desconformidade com as disposições da Convenção.

Depois, o Artigo 20 insere novo Artigo 26-A na Convenção, que versa sobre a limitação de benefícios às pessoas abrangidas pelo instrumento para evitar seu uso abusivo, discriminando as condições de qualificação das pessoas físicas ou jurídicas residentes de um Estado Contratante, bem como das transações, atividades e estabelecimentos dessas pessoas nos Estados Contratante. De modo geral, um benefício fiscal previsto não deve ser concedido a uma pessoa abrangida pela Convenção se for razoável concluir que a obtenção do benefício foi o objetivo principal da operação tributável e que a obtenção desse benefício não está de acordo como objetivo e finalidade das disposições do instrumento, sujeito a prova em contrário pela parte prejudicada por meio de requerimento às autoridades competentes dos Estados Contratantes.

O Artigo 21 substitui todo o texto do Protocolo anexo à Convenção. Entre as novas disposições há a previsão de que: a Convenção não impede a aplicação de medidas nacionais relativas à evasão e elisão fiscais; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é considerada imposto visado pelo instrumento; a definição de imposto para efeito da Convenção não inclui penalidades ou multas exigidas em relação a um imposto, não se considerando o montante a pagar por tal falta, omissão, penalidade ou multa para efeito de concessão de crédito tributário; o juro pago como remuneração sobre capital próprio de acordo com a legislação brasileira é considerado juro para os efeitos da Convenção (Artigo 11); é considerado remuneração por serviços técnicos o pagamento de qualquer espécie recebido como remuneração pela prestação de assistência técnica, conforme o Artigo 12(3); e a limitação do imposto retido na fonte a 15% do montante bruto dos lucros de um estabelecimento permanente no Brasil controlado por um residente da Índia [Artigo 10(5)] não é considerada conflitante com o Artigo 24(2), que trata sobre a não discriminação, bem



SENADO FEDERAL
Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

SF/25816.62051-30

como de suas exceções.

Posteriormente, o Artigo 22 prescreve o início da vigência do Protocolo após 30 dias da data do recebimento das notificações de cada Estado Contratante sobre o cumprimento dos procedimentos internos para a entrada em vigor do instrumento, modulando os efeitos para impostos retidos na fonte e para os demais impostos cobertos pela Convenção. O Artigo 23, por fim, estipula que a vigência do Protocolo está atrelada à da Convenção, conforme o Artigo 29 da Convenção, que se ocupa do processo de denúncia do tratado em causa.

Aprovado o projeto de decreto legislativo na Câmara dos Deputados, a matéria foi encaminhada para esta Casa e despachada para a Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional, onde me coube a relatoria.

Não foram recebidas emendas.

II – ANÁLISE

Conforme o art. 103, I, do Regimento Interno do Senado Federal (RISF), compete à Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional opinar sobre proposições referentes aos atos e relações internacionais.

Acerca da proposição em apreço, registramos não haver defeitos no que diz respeito à sua juridicidade. Inexistem, por igual, vícios de constitucionalidade sobre o projeto, porquanto observado o disposto no art. 49, I, e no art. 84, VIII, da Constituição Federal (CF).

A temática da Convenção, por sua vez, reveste-se de superlativa importância para o relacionamento bilateral. E mais, ela se insere no âmbito de preocupação da comunidade internacional na busca por maior transparência fiscal.

Some-se a isso o fato de que a ausência de acordos de dupla tributação (ADTs) afeta a competitividade das empresas transnacionais brasileiras no exterior. A celebração desses tratados, bem como a uniformização da aplicação da rede de atos internacionais nesse sentido atualmente em vigor reduzirão obstáculos e aumentarão a segurança jurídica dos atores envolvidos.

Além do mais, convenções dessa natureza destinam-se a melhorar o ambiente de negócios. Elas impedem, ainda, discriminação entre investidores



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador NELSINHO TRAD

SF/25816.62051-30

estrangeiros e nacionais e ampliam, como mencionado, a segurança jurídica e tributária. Contribuem, por igual, para evitar a dupla tributação e, no caso, para prevenir a evasão e a elisão fiscais.

Nesse passo, o Protocolo em análise proporciona maior cooperação entre as administrações tributárias envolvidas para evitar a dupla tributação, combater o planejamento tributário abusivo, bem como prevenir a evasão e a elisão fiscais. Ao fazê-lo, aproxima esses países das práticas internacionais mais modernas nesse domínio, formando canal de incentivo para investimentos entre os países signatários e levando ao estreitamento bilateral de suas relações comerciais e econômicas.

III – VOTO

Por ser conveniente e oportuno aos interesses nacionais, constitucional, jurídico e regimental, somos pela **aprovação** do Projeto de Decreto Legislativo nº 391, de 2024.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator