

Escopo Geográfico das Regras de Distribuição da Convenção Modelo da OCDE*

Kees van Raad

*Professor de Direito Tributário Internacional na Universidade de Leiden.
Diretor do Programa de Mestrado (LLM) em Direito Tributário Internacional no
Centro de Tributação Internacional (ITC) de Leiden.*

Resumo

As regras de distribuição do Capítulo III da Convenção Modelo da OCDE abrangem todos os tipos de rendimentos que podem estar sujeitos a tributação por ambos os Estados Contratantes. O presente artigo busca tratar dos casos em que determinado rendimento, embora pertencente a uma classe prevista em um dos artigos da convenção (*e.g.*, rendimentos de bens imobiliários), é proveniente de fonte que não se encontra no escopo geográfico do referido dispositivo.

Abstract

The distributive income articles of Chapter III of the OECD Model cover any type of income that may be subject to taxation by both treaty states. The present article is intended to study the cases where a certain type of income (*e.g.*, income from immovable property), which is of a class expressly dealt with in one of the articles of the convention, derives from a source that is not comprehended in the geographical scope of the mentioned provision.

1. Introdução

O Capítulo III (“Tributação da Renda”) da Convenção Modelo da OCDE (CM-OCDE) traz as chamadas regras de distribuição da renda. Os artigos deste capítulo central da CM-OCDE abrangem todos os tipos de rendimentos que podem estar sujeitos a tributação por ambos os estados. Todos os artigos versam, de forma abstrata, acerca de uma categoria de rendimento em particular, enquanto o último artigo (artigo 21 - “Outros Rendimentos”) surge para cobrir rendimentos pertencentes a uma categoria não tratada por nenhum dos artigos que o precedem. No primeiro parágrafo do Comentário de 1963, afirma-se que o artigo 21 visa a apresentar “uma regra geral relativa a itens de rendimento não ‘mencionados expressamente’ nos artigos precedentes da Convenção”.

No Comentário de 1977, tais palavras foram substituídas, adotando-se a seguinte redação: “uma regra geral relativa a itens de rendimento não *tratados* mas também rendimentos provenientes de *fontes* não mencionadas expressamente”.

Antigos textos doutrinários confirmam qual era o entendimento corrente acerca do trecho acima reproduzido do Comentário da OCDE de 1963. Segundo aque-

* Traduzido por Luís Eduardo Schoueri.

les, o artigo 21 cobriria apenas rendimentos como pagamentos por alimentos, prêmios e recompensas e pagamentos da seguridade social, *i.e.*, itens de rendimento que estivessem fora do escopo dos artigos precedentes, já que o escopo aparece nos títulos de tais artigos, como “rendimentos de bens imobiliários” (artigo 6), “lucros das empresas” (artigo 7) etc.

Um exemplo simples, entretanto, mostra a estreiteza de tal entendimento. Assumamos que uma pessoa residente nos Estados Unidos alugue, de uma pessoa residente na Holanda, um apartamento situado em Amsterdã e que, de acordo com a legislação tributária interna dos Estados Unidos, rendimentos de aluguel recebidos por não-residentes de uma pessoa residente nos Estados Unidos estejam sujeitos à tributação no último Estado. Como os rendimentos de aluguel tipicamente são incluídos pelo país de residência do beneficiário (Países Baixos) em sua renda mundial, ocorrerá uma bitributação. Havendo, entre os Estados Unidos e os Países Baixos, um tratado idêntico à CM-OCDE, a tendência seria aplicar o artigo 6 (rendimentos de propriedade imobiliária) para resolver a bitributação. Entretanto, quando se substituem os nomes dos países envolvidos, o dispositivo parece não ser aplicável: “rendimentos recebidos por um residente de [Países Baixos] de bens imobiliários (...) situados no *outro Estado Contratante (...)*”.

Como o apartamento de Amsterdã não está localizado no outro Estado (Estados Unidos), o rendimento de aluguel em questão não está coberto pela regra de distribuição do artigo 6 (rendimentos de bens imobiliários) apesar de o título do dispositivo não parecer conter tal restrição. O dispositivo parece cobrir rendimentos de aluguel apenas quando percebidos por um residente de um Estado Contratante de bens imobiliários situados no outro Estado Contratante. Se um Estado (como os Estados Unidos, no exemplo) tributar os não-residentes sobre rendimentos de aluguel de bens imobiliários sem levar em conta o *situs* do imóvel nos Estados Unidos, mas em virtude de quem paga ser um residente nos Estados Unidos, o rendimento em questão já não estará coberto pelo artigo 6 e este artigo portanto não limitará a tributação pelos Estados Unidos. A redação de 1977 do Comentário do artigo 21 parece expressar isso: enquanto o rendimento de aluguel, no exemplo, é de uma *classe* (*i.e.*, rendimentos de bens imobiliários) expressamente tratada, ainda assim é um rendimento de uma *fonte* definida no dispositivo (o *situs* do imóvel) não coberta pelo artigo, já que o rendimento de aluguel foi percebido por um residente da Holanda, *enquanto* o dispositivo apenas cuida do rendimento proveniente de imóveis localizados nos Estados Unidos. O Comentário de 1977 sobre o artigo 21 realça, pois, que o escopo desse dispositivo é mais amplo que se poderia imaginar tomando por base (o Comentário para) a versão de 1963 do artigo 21.

2. Dois Tipos de Regras de Distribuição: Globais ou Bilaterais

O artigo 6 é um exemplo de regra de distribuição com escopo geográfico restrito: lida apenas com rendimentos de bens imobiliários recebidos por um residente de um Estado Contratante por uma fonte (definida naquele artigo como *situs* do imóvel) no outro Estado. Rendimentos de bens imobiliários que um residente de um Estado Contratante receba de um residente do outro Estado Contratante como pagamento pelo uso de um bem imobiliário situado em um terceiro Estado ou no próprio Estado do beneficiário não estão cobertos pelo dispositivo.

Se analisarmos as regras de distribuição do artigo 6 ao artigo 21 da CM-OCDE, verificaremos que há outros cinco artigos que, tal como o artigo 6, têm seu escopo geográfico de aplicação restrito:

- artigo 10 (dividendos);
- artigo 11 (juros);
- artigo 12 (*royalties*);
- artigo 16 (remuneração de dirigentes); e
- artigo 17 (artistas e atletas).

Aplicam-se apenas se o rendimento percebido pelo residente de um dos Estados derivar de uma fonte definida no outro Estado. Enquanto, como vimos, a fonte definida para o rendimento de bens imobiliários é a localização (*situs*) da propriedade, a fonte nos outros artigos varia:

- residência de quem paga: vide artigos 10, 11 e 12;
- localização do estabelecimento permanente que suporta o custo do pagamento feito ao residente do outro Estado: vide artigos 11 e 12, que prevêm essa como uma segunda fonte (alternativa à residência);
- residência da sociedade da qual o beneficiário é um diretor (artigo 16);
- local onde a atividade esportiva ou artística ocorre (artigo 17).

Se um rendimento *não* derivar de uma fonte no outro Estado, tal como definida nesses quatro grupos de artigos, o artigo em questão *não* se aplica.

Outras regras de distribuição (com a exceção dos artigos 19 e 20, que têm um alcance geográfico peculiar) não estão restringidas da mesma maneira, tendo um escopo mundial:

- artigo 7 (lucros das empresas);
- artigo 8 (navegação);
- artigo 13 (ganhos de capital);
- artigo 15 (rendimentos de trabalho assalariado);
- artigo 18 (pensões).

Esses cinco artigos cuidam de qualquer questão relativa a tributação que um residente de um Estado, percebendo tal espécie de rendimento ou ganho, possa encontrar com relação ao Estado da fonte. Por exemplo, o artigo 15 (rendimentos do trabalho assalariado) confere o poder de tributar exclusivamente ao Estado da residência do empregado, a não ser que as atividades ocorram no outro Estado Contratante e que haja laços adicionais específicos com o outro Estado (presença do empregado no outro Estado por mais de 183 dias; empregador sendo residente do outro Estado; salário a cargo de um estabelecimento permanente do empregador no outro Estado). Se um Estado Contratante desejar, em sua legislação tributária doméstica, tributar o rendimento do trabalho assalariado de um residente do outro Estado com o (único) fundamento no fato de o que o contrato está sendo exercido em favor de um empreendimento do empregador no primeiro Estado (e o salário é deduzido dos lucros tributáveis naquele Estado), o tratado proíbe aquele Estado (de fonte) de tributar e o direito de tributar permanece exclusivamente com o Estado da residência do beneficiário do rendimento do trabalho assalariado. A mesma situação ocorre se o primeiro Estado quiser tributar o rendimento do trabalho assalariado de um empregado não-residente, simplesmente porque o empregador é um residente e sem considerar se a atividade laboral foi exercida no

Estado de residência do empregador. Não há meio para que o rendimento do trabalho assalariado deixe de estar coberto por este artigo. E esta é a característica comum dessas cinco regras de distribuição com escopo ilimitado (*i.e.*, global ou mundial).

3. Aplicação do Tratado quando o Rendimento, por sua Natureza, está Coberto por uma Determinada Regra de Distribuição, mas está fora do Escopo Geográfico daquele Artigo

Utilizou-se acima o exemplo de um residente nos Estados Unidos alugando um apartamento de um residente na Holanda. Assumiu-se, acima, que sob a legislação doméstica dos Estados Unidos, os rendimentos de aluguel percebidos por não-residentes e pagos por um residente nos Estados Unidos estivessem sujeitos à tributação norte-americana. Descobrimos que o artigo 6 do acordo de bitributação entre os Estados Unidos e os Países Baixos não se aplica já que, no que concerne a residentes na Holanda, o escopo daquele artigo é restrito a pagamentos de aluguel recebidos por causa de bem imobiliário localizado nos Estados Unidos. Outro exemplo no qual o artigo 6 do acordo entre os Estados Unidos e os Países Baixos não se aplicaria seria um pagamento de aluguel, feito por um residente nos Estados Unidos a uma pessoa residente na Holanda, relativo a um apartamento em Berlim (Alemanha). Abaixo, assumiremos, mais uma vez, que os Estados Unidos o tributariam e que o artigo 6 do acordo entre os Estados Unidos e os Países Baixos não se aplicaria, já que o rendimento de aluguel recebido pelo residente na Holanda se refere a propriedade imobiliária que, mais uma vez, não está situada nos Estados Unidos mas, desta feita, em um terceiro país.

Quando o artigo 6 não é aplicável, isso significa que o tratado não é aplicável - como às vezes se imagina - e que o Estado da fonte não tem qualquer restrição para aplicar sua legislação tributária doméstica? Para bem responder essa questão, ajudará dar um passo para trás e rever as etapas a serem seguidas na aplicação de um acordo de bitributação. Um acordo de bitributação é aplicável a um determinado rendimento que, não fosse o acordo, estaria sujeito a bitributação, se o beneficiário for um residente de um dos Estados Contratantes (artigo 1 da CM-OCDE). A seguir, deve-se determinar qual das regras de distribuição (artigos 6 a 21 da CM-OCDE) é(são) aplicável(is). Não será excepcional se dois artigos puderem ser aplicáveis, especialmente quando o caso versar sobre rendimentos de atividades empresariais. Um dividendo recebido por uma empresa que exerça uma atividade empresarial muitas vezes será lucro das empresas, coberto pelo artigo 7 e, simultaneamente, será rendimento de dividendos, coberto pelo artigo 10. Em tal caso, deve-se determinar qual artigo tem prioridade sobre o outro (o parágrafo 7 do artigo 7 oferece uma resposta: o artigo 10 prevalece). Mas também podem ocorrer sobreposições (iniciais) envolvendo outros artigos do tratado, como o artigo 15. Quando tal sobreposição se refere aos artigos 16, 17, 18 ou 19, ela é resolvida pelos próprios artigos envolvidos (*v.* por exemplo as palavras iniciais do artigo 15). Deve-se observar, entretanto, ainda que de modo incidental, que nem todas as sobreposições são expressamente consideradas pelo tratado: por exemplo, o acordo não cuida da sobreposição que se dá entre os artigos 15 (rendimentos do trabalho

assalariado) e 20 (estudantes), quando um aprendiz recebe, nesta condição, uma remuneração por um emprego.

Quando inicialmente dois artigos parecem ser aplicáveis, como o caso do rendimento de aluguel recebido por uma empresa residente na Holanda (artigos 6 e 7), pode ocorrer que, numa análise mais detida, um dos artigos se revele não aplicável. Se o residente na Holanda, em nosso exemplo da propriedade imobiliária, que recebe rendimentos de aluguel dos Estados Unidos concernentes ao apartamento de Amsterdã, auferir tais valores enquanto parte de um negócio, em princípio os artigos 6 e 7 poderiam parecer aplicáveis. Como, em virtude do escopo geográfico restrito do artigo 6, este não se aplica, não será o caso da exceção acima referida, prevista no parágrafo 7 do artigo 7 e este último será o (único) artigo aplicável. Se o rendimento de aluguel percebido pelo residente na Holanda não for parte de um negócio, mas rendimento de um investimento privado, na falta de aplicação do artigo 6, deve-se seguir o artigo 21. Assim, este é um exemplo no qual o artigo de “Outros Rendimentos” cobre uma categoria de rendimento (rendimentos de bens imobiliários) que, enquanto categoria, é cuidada no artigo 6, mas este dispositivo se restringe dentro de uma situação geográfica: deve-se cuidar de propriedade imobiliária no outro Estado contratante. Assim, quando a propriedade estiver situada em um terceiro Estado, ou no Estado de residência do beneficiário, e se referir a rendimentos não empresariais do beneficiário, então estes estarão cobertos pelo artigo 21. O resultado da aplicação do artigo 21 é que o Estado de residência do beneficiário terá o direito exclusivo de tributar (resultado equivalente ao que se teria pelo artigo 7: na falta de um estabelecimento permanente no outro Estado, apenas o Estado da residência é que pode tributar).

4. Exemplos da Prática Judicial

Neste item, dois exemplos serão apresentados nos quais o escopo geográfico restrito de dispositivos do acordo não foi corretamente entendido. O primeiro (A, abaixo) refere-se a uma decisão de 2001 da *Hoge Raad* da Holanda (Suprema Corte) e o outro (B) advém de uma opinião apresentada, em 2006, por um dos Advogados Gerais da mesma Corte.

A. A decisão de 2001 da *Hoge Raad* é datada de 21 de fevereiro de 2001 (nº 35.557, relatada em BNB 2001/295). Envolve uma sociedade constituída sob as leis da Holanda - e por tal razão uma sociedade (residente) sujeita à tributação dos Países Baixos sobre sua renda mundial - a qual pagou dividendo a um acionista residente na Bélgica. Os Países Baixos queriam impor a retenção na fonte sobre esse dividendo. A direção efetiva da sociedade ficava em outro país (signatário de um acordo de bitributação) e como resultado da regra de solução de conflitos (*tie-breaker rule*) daquele tratado, a companhia era, para o propósito do acordo, considerada residente naquele país. A *Hoge Raad* holandesa entendeu que como os Países Baixos não podiam tributar a renda mundial da sociedade ali residente, ela já não poderia ser considerada uma empresa residente nos Países Baixos para os fins do acordo de bitributação holandês com a Bélgica. Deixemos de lado o acerto desse entendimento. A questão é que a Corte, com este passo, considerou ser o artigo 10 (dividendos) um artigo que opera de forma es-

tritamento bilateral, aplicável a um dividendo de uma sociedade residente (nos termos do acordo) em um Estado contratante (aqui, os Países Baixos) a um acionista residente (nos termos do tratado) no outro Estado (Bélgica). A Corte entendeu que o artigo se aplica a quaisquer dividendos e permite a aplicação do imposto retido na fonte (reduzido a 15% ou 5%) somente em casos nos quais os requisitos previstos no artigo 10 estejam presentes, inclusive que a sociedade que distribui os dividendos seja residente, para efeitos do tratado, nos Países Baixos. Como a sociedade não era residente em tal sentido, no entendimento da Corte (repita-se: o acerto da decisão fica de lado), a Corte concluiu que os Países Baixos não estavam autorizados a exigir qualquer retenção na fonte.

Uma decisão claramente errônea, no meu entender, pois a Corte, além de falhar ao afirmar que os acordos funcionam *vis-à-vis* países de fonte ao *impor restrições* à aplicação de suas regras tributárias domésticas (no lugar de *permitir* que os países apliquem sua legislação doméstica), errou no entendimento de que o artigo 10 não cuida de qualquer dividendo recebido pelo residente de um dos Estados contratantes, mas apenas aos dividendos que atendam os requisitos concernentes à fonte do dividendo, indicada no artigo: deve ser pago a um acionista residente em um Estado Contratante por uma empresa que seja residente (pelo acordo) no outro Estado. Como a corte entendeu que a empresa *não* era residente (nos termos do acordo) nos Países Baixos, o artigo 10 simplesmente não mais poderia ser aplicado: não há dividendo pago por um residente de um Estado a um residente em outro Estado. A mesma inaplicabilidade do artigo 10 ocorreria se uma sociedade constituída nos Países Baixos tivesse como local de direção efetiva a Bélgica e portanto fosse residente na Bélgica, nos termos do acordo. Em tal caso, a sociedade distribuindo dividendos seria residente de um dos Estados contratantes (Bélgica), mas a exigência do artigo, de que o acionista seja residente do outro Estado contratante (Países Baixos), não teria sido atendida.

B. O segundo exemplo surge da opinião submetida em 22 de dezembro de 2005 no caso 41.329, pendente perante *Hoge Raad*. Referia-se a uma sociedade residente nos Países Baixos que tinha como diretor uma pessoa residente nas Antilhas Holandesas segundo as leis daquele país e, simultaneamente, residente nos Países Baixos, segundo o direito holandês. Segundo a regra de solução de conflitos (*tie-breaker rule*) do “acerto”, equivalente a um acordo, entre os Países Baixos e as Antilhas Holandesas, a pessoa era residente dos Países Baixos. Em sua opinião preparada para a Suprema Corte holandesa, o Advogado-Geral examinou a aplicação do dispositivo do “acerto” correspondente ao artigo 16 da CM-OCDE (remuneração de direção). Dispõe que a remuneração de um dirigente recebida por um residente de um Estado Contratante, na qualidade de membro do Conselho de Diretores, ou de qualquer Conselho de uma sociedade residente do outro Estado Contratante, pode ser tributada pelo outro Estado Contratante. No caso sob exame, entretanto, o diretor, para os fins do “acerto”, era residente do mesmo Estado onde estava a empresa (Países Baixos). Em vez de

entender, portanto, que este dispositivo não pode ser aplicado e examinar qual artigo deveria ser aplicado em seu lugar (por exemplo, em números OCDE, artigo 15 (remuneração de um trabalho assalariado) e artigo 7 (lucros das empresas), o Advogado-Geral entendeu que, como os Países Baixos teriam o direito de tributar se o diretor fosse residente (para os efeitos do “acerto”) das Antilhas Holandesas, seria um absurdo concluir de outro modo num caso no qual o diretor é residente dos Países Baixos. Conseqüentemente, ele entendeu que o dispositivo também deveria ser aplicado ao caso em que o diretor é residente do mesmo Estado em que está a sociedade da qual ele é diretor e que os Países Baixos deveriam, portanto, ter o direito de tributar o valor a título de remuneração de direção.

Este é, a meu ver, outro ponto de vista obviamente errado. Se o dispositivo devesse produzir o resultado esperado pelo Advogado-Geral, ele deveria ter o seguinte texto complementar: “Remunerações de Direção (...) recebidas por um residente de um Estado Contratante, enquanto membro do Conselho de Direção de uma sociedade residente do mesmo Estado Contratante serão tributáveis apenas naquele Estado.” Não sendo cabível o artigo 16, deveria ser determinado se, com base nos fatos, o artigo 15 deveria ter sido aplicado (freqüente no caso de dirigentes administrativos, já que estes geralmente também são empregados da sociedade), resultando no direito de tributar exclusivo ao Estado de residência do diretor (Países Baixos), exceto na parte em que o diretor exercesse o trabalho no outro Estado (o artigo 15.2 deixaria, então, a tributação no Estado onde está a sociedade, as Antilhas Holandesas). Alternativamente - e tipicamente, quando se trata de dirigentes superintendentes - o artigo 7 poderia ser aplicável. Este artigo também deixa a tributação exclusiva no Estado da residência do dirigente (*i.e.*, Países Baixos), exceto se a remuneração puder ser atribuída a um estabelecimento permanente que ele viesse a manter no outro Estado (Antilhas Holandesas), talvez um escritório que ele tivesse a sua disposição na sede da sociedade.

5. Conclusão

Surpreende observar que uma característica fundamental do Modelo da OCDE - *i.e.*, a diferença no escopo geográfico das regras de distribuição - não é bem documentada nem tampouco (e possivelmente por via de conseqüência), em geral, é compreendida corretamente. Ao mesmo tempo, é claro que é uma característica essencial, já que pode dar azo a uma aplicação incorreta do tratado e, conseqüentemente, ao risco de uma bitributação não afastada. Tenho interesse em saber se esta questão também surgiu na prática tributária (jurisprudencial) em outros países e ficaria agradecido por informações dos leitores.