

Análise de um Caso Controvertido envolvendo Conflitos de Dupla Residência (Decisão da Suprema Corte da Holanda, de 28 de Fevereiro de 2001, nº 35.557)

Marcelo Fróes Del Fiorentino

Advogado em São Paulo. Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.

Resumo

O objeto central do presente estudo consiste na análise de uma decisão proferida pela Suprema Corte da Holanda (nº 35.557, de 28 de fevereiro de 2001) relativa à questão da dupla residência de pessoas jurídicas envolvendo a Holanda, a Bélgica e as Antilhas Holandesas; “decisão” esta proferida após interpretação - pela precitada Suprema Corte - de ao menos cinco normativas distintas: *i.* legislação tributária interna da Holanda; *ii.* Tratado Holanda/Bélgica; *iii.* comentários ao Modelo OCDE; *iv.* Tratado Holanda/Antilhas Holandesas; e *v.* legislação interna das Antilhas Holandesas.

Abstract

The central topic of this issue consists in the analysis of a decision from the Supreme Court of the Netherlands (number 35.557, dated of February 28, 2001) related to the question of dual residence of companies involving the Netherlands, Belgium and the Netherlands Antilles; “decision” obtained after interpretation - by the Supreme Court of the Netherlands - of at least five different legislations: *i.* domestic tax legislation of the Netherlands; *ii.* The Netherlands/Belgium convention; *iii.* the OECD Commentaries; *iv.* The Netherlands/Netherlands Antilles convention; and *v.* domestic legislation of the Netherlands Antilles.

I - Introdução

1. O fenômeno da globalização tem propiciado uma interligação entre os mercados nacionais com uma rapidez jamais vista antes. A necessidade premente de conquistar novos consumidores tem impulsionado empresas que antes estavam adstritas às suas fronteiras (via de regra ao território do país no qual a empresa fora criada e no qual estava estabelecido o seu centro de controle) para novos centros econômicos. A velocidade na obtenção e troca de informações, a facilidade na obtenção de “know how”, a diminuição nas limitações administrativas e burocráticas para a fixação de pessoas jurídicas estrangeiras (como, por exemplo, por meio de agências, subsidiárias, controladas ou por representações pessoais) tem facilitado a tarefa da disseminação da globalização da economia entre as nações das mais diferentes vocações políticas e religiosas.

2. Sem efetuar uma análise conceitual mais ampla e um julgamento a respeito de tal fenômeno (posto que não é este o objetivo do presente trabalho), aceitamos o fenômeno da globalização (sobretudo da economia) como algo irreversível.

Esta constatação empírica será o ponto de partida para explorarmos o assunto a que ora nos propomos a tecer algumas considerações.

3. Dentre as inúmeras consequências da globalização calha averiguar a questão da forma como se consubstancia o liame jurídico entre uma determinada pessoa (seja pessoa física ou jurídica) frente a um determinado Estado soberano. Mais especificamente, é importante avaliar este liame jurídico sob o ponto de vista da sujeição passiva tributária que um determinado sujeito de direito possua frente ao respectivo Estado soberano.

Utilizando-nos aqui da ideia da sujeição passiva tributária como o “dever jurídico que incumbe a um determinado sujeito de direito de carrear determinadas parcelas de seu patrimônio para os cofres públicos, em virtude de prescrições normativas que conferem a um Poder soberano - ente público - o direito subjetivo de exigir tais valores pecuniários independentemente da vontade do sujeito de direito com o fim último de exercitar funções públicas que reverterão em benefício da coletividade”, é crível afirmar que em princípio cada sujeito de direito (pessoa jurídica ou pessoa física) só estaria vinculado (via relação jurídico-tributária) a um único ente público de Direito das Gentes.

A conclusão de que um sujeito de direito só estaria vinculado (do ponto de vista da já mencionada “sujeição passiva tributária”) a um só Estado dotado do requisito da soberania sofreu, entretanto, profundo abalo com o florescimento da globalização. Via constatação empírica é possível notar que não raras vezes um sujeito de direito vê-se na contingência de efetuar dois ou mais pagamentos (entendidos como adimplementos de uma “obrigação jurídico-tributária”) em benefício de dois ou mais Estados.

3.1. A sujeição tributária de um determinado sujeito de direito frente a mais do que um Estado soberano (verificando-se, pois, um concurso de pretensões impositivas entre tais Estados) pode ser aqui definida como “bitributação ou pluritributação internacional” (“double taxation”). Para fins de manutenção do rigor formal que deve presidir o uso da linguagem competente de toda a manifestação científica (dentre elas a “Dogmática Jurídica” ou “Ciência do Direito em sentido estrito”), será objeto de análise posterior uma diferenciação (ainda que sucinta) entre os conceitos de “bitributação interna” *versus* “bitributação internacional” e “bitributação jurídica” *versus* “bitributação econômica”.

4. Como primeira diferenciação deve ser assinalada a existente entre “bitributação interna” e “bitributação internacional”. Nas palavras de Heleno Taveira Tôrres¹: “A bitributação interna verifica-se no interior de um mesmo sistema tributário (autônomo e dotado de exclusividade de aplicação) quando as normas postas em concurso (de dois ou mais tributos) são próprias deste sistema e possuem, como suporte fático, um mesmo fato tributável, ocorrido no próprio território. A dupla (pluri) tributação internacional, diversamente, origina-se do concurso (externo) de pretensões impositivas de dois ou mais Estados independentes e soberanos, cujas respectivas normas referentes a um dado tributo possuem semelhantes

¹ *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo. RT, pp. 374 e 375.

regimes tributários.” Deve ser aqui esclarecido que a “bitributação interna” em Estados Federais (formado por entes de direito público internos dotados de autonomia financeira, jurisdicional e legislativa, mas não dotados do requisito da soberania) somente se verifica na hipótese de um mesmo ente de direito público interno exercer a sua “capacidade tributária ativa” através da imposição de dois tributos de sua respectiva competência em relação a um mesmo contribuinte, “base imponible” e “fato gerador”. Dar-se-ia tal situação no Brasil se a União federal (em sua faceta de ente de direito público interno e não como ente de Direito das Gentes) resolvesse impor a cobrança dos tributos previstos nos incisos I e IV do art. 153 da CF/88 em relação ao mesmo contribuinte, “fato gerador” e “base imponible” (frise-se que atualmente não ocorre a “bitributação interna” entre o II e o IPI, na medida em que as “bases imponíveis” de ambas as exações fiscais diferem entre si).

5. Uma segunda diferenciação importante para a correta fixação das premissas nesta introdução é aquela referente à existente entre a “bitributação jurídica” e a “bitributação econômica”. Ainda segundo Heleno Taveira Tôrres²: “Os comentários ao Modelo OCDE, arts. 23 a) e 23 b), definem o que venha a ser a dupla tributação ‘jurídica’ e a dupla tributação dita ‘econômica’. Consideram a primeira como sendo a situação em que a mesma renda e/ou o mesmo capital são tributáveis nas mãos da mesma pessoa por mais de um Estado. Este caso diferencia-se da dupla tributação econômica, onde duas pessoas diferentes são tributáveis com relação à mesma renda ou o mesmo capital...”. Frise-se que a “dupla tributação econômica” no Brasil foi afastada em virtude do disposto no art. 10 da Lei 9.249/95.

6. Alegria Borrás (explicitando o já dantes mencionado conceito de “bitributação ou pluritributação internacional”) salienta³ que os elementos fundamentais que devam concorrer para que seja possível falar em uma dupla imposição podem ser assim postos:

“a) duas autoridades fiscais diferentes (duas soberanias fiscais independentes), b) dois impostos que tenham o mesmo nome ou nomes diferentes, c) um mesmo elemento material do fato imponible, d) uma única causa de imposição, e) identidade de sujeitos passivos, em relação aos quais somente se colocam problemas no que tange as Sociedades Coletivas, que para algumas legislações possuem personalidade e para outras não, f) já temos visto como Udina incluía em sua definição o fator tempo, reconhecido por outras definições posteriores”.

Em definitiva e em consonância com a definição apresentada pelo Comitê Fiscal da OCDE, utilizaremos como norte a definição apresentada por Klaus Vogel⁴, o qual entende que

“O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode ser genericamente definido como a imposição de tributos comparáveis em dois (ou

² Obra identificada na nota de rodapé nº 1, p. 406.

³ *La Doble Imposicion: Problemas Jurídico-Internacionales*. Madrid. Fabrica Nacional de Moneda y Timbre. 1974, p. 29 (tradução livre).

⁴ *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. Berkeley, vol. 4, Califórnia. Ed. Internacional Tax & Business Lawyer, pp. 5/6 (tradução livre).

mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e por períodos idênticos.”

II - Da Validade das Prescrições Normativas Provenientes do Direito Tributário Internacional junto ao Ordenamento Jurídico Interno Brasileiro

7. Ainda a respeito da fixação de premissas essenciais para o adequado deslinde deste trabalho, aflora a importância da aceitação das prescrições normativas provenientes do “Direito das Gentes” como válidas junto ao âmbito dos ordenamentos jurídicos internos dos Estados individualmente considerados.

8. Não obstante não seja objeto deste trabalho a análise e distinção entre as teorias “monista” e “dualista”, entendemos de rigor empreender uma breve descrição sobre tais teorias e um posicionamento sobre tal distinção.

8.1. Admite-se, como regra geral, a atividade legiferante dos Estados em relação aos fatos imponíveis verificados em seus territórios (“princípio da territorialidade”), bem como a sujeição tributária dos respectivos cidadãos/residentes para fins fiscais pela riqueza auferida em territórios além-mar (tributação baseada no princípio do “world wild taxation”). Como exceção a tal regra geral, vislumbra-se um aumento vertiginoso no chamado “Direito Tributário Internacional”. Em apertada síntese, podemos definir o Direito Tributário Internacional como “um conjunto de linguagem prescritiva que visa precipuamente a regulação de condutas de sujeitos de direito envolvidos em situações jurídicas dotadas de elementos de estraneidade, possuindo tal linguagem prescritiva os Tratados e as Convenções bilaterais ou multilaterais como os “veículos introdutores de normas” por excelência”. Deve ser enfatizado, em complementação a esta definição, que a regulação de condutas no âmbito do Direito Tributário Internacional não se apresenta de uma majoração na carga tributária a ser suportada por determinado “sujeito passivo tributário” quando em comparação com a respectiva ordem jurídica tributária interna, mas sim como um limite negativo (dever de abstenção) de tal ordem jurídica tributária interna suplantar determinado nível quantitativo de imposição de carga tributária a ser arcada por tal “sujeito passivo tributário”.

Do disposto no subitem 8.1 decorre a distinção fundamental entre as teorias “monista” e “dualista”. Para a teoria “monista”, tanto o Direito interno quanto o Direito internacional constituem uma mesma ordem jurídica. Já os adeptos da teoria “dualista” vislumbram duas ordens jurídicas distintas, quais sejam a ordem jurídica de Direito interno e a ordem jurídica de Direito internacional. Preleciona Betina Treiger Grupenmacher⁵, em adendo a tal explicação introdutória, que:

“A monista sustenta, de um modo geral, a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional. Tal corrente admite duas vertentes: o monismo com primazia do direito interno e o monismo com primazia do direito internacional. O monismo com primazia do direito interno encontra sua origem na doutrina de Hegel, o qual afirma ter o Estado soberania absoluta, não sujeita a qualquer outro sistema jurídico. Como assevera Celso D. de Albuquerque Mello, para seus seguidores,

⁵ *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo. Dialética. 1999, pp. 67 e 68.

o ‘direito internacional é um direito interno que os Estados aplicam na sua vida internacional’, é um ‘direito estatal externo’. A teoria monista, com primazia do direito internacional, por sua vez, cujo precursor foi Kelsen, nega a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos, um interno e outro internacional. Entendem os seus seguidores que só a ratificação dos tratados produz, concomitantemente, efeitos no ordenamento interno e internacional. (...) Em oposição à doutrina monista está a doutrina dualista, liderada por Triepel (em 1899 na obra *Volkerrecht und Landesrecht*). Ao contrário dos monistas, os dualistas reconhecem no ordenamento interno e no internacional duas ordens distintas, afirmando a necessidade de lei especial interna que reproduza os termos e regras do tratado internacional. Para os dualistas, portanto, o direito internacional e o interno são ordens jurídicas distintas que sequer podem conflitar-se, já que não mantêm entre si qualquer tipo de relação. A ordem internacional vincula o Estado perante o ‘Direito das gentes’, isto é, vincula-o nas suas relações com outros Estados também soberanos, enquanto a ordem interna tem efeito vinculante exclusivamente em relação aos nacionais do respectivo Estado.”

8.2. Devido à “identidade sintática” de todas as “normas jurídicas” (formadas por uma “hipótese normativa” conectada a um “consequente normativo” através da “causalidade jurídica” expressa pelo “modal deôntico neutro” - identidade sintática esta que pode ser expressa na representação “dado A, então deve-ser B”), não podemos admitir a existência de mais do que uma ordem jurídica, *razão pela qual nos filiamos a “corrente monista”*. A adoção de uma única ordem jurídica não significa desprezar o reconhecimento da existência de diferentes “fontes do direito” (“atos de enunciação”), quer estejamos frente ao Direito interno ou ao Direito internacional. Conforme a subdivisão na teoria “monista” apresentada acima, *nos posicionamos como adeptos do monismo com preponderância do Direito internacional*, na medida em que a nosso sentir coloca-se uma escolha entre dois princípios, quais sejam: (a) o princípio da soberania plena e (b) o princípio do *pacta sunt servanda*. Adotar-se o princípio da soberania plena (portanto, adotar-se o monismo com preponderância do Direito interno) significa, em última análise, tornar letra morta (sem força vinculante) o pactuado entre os Estados no âmbito do “Direito das Gentes”.

9. Não obstante a adoção do monismo com preponderância do Direito internacional, é importante a inserção de alguns limites no que concerne ao sistema tributário constitucional brasileiro. Dado que não consta na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (entendida como sendo do tipo “rígida” pela dificuldade de alteração de alguns de seus preceitos e pela impossibilidade da alteração de outros - parágrafo 4º do art. 60 da CF/88) um preceito constitucional explícito no sentido de consagrar a preponderância do Direito Tributário Internacional frente a preceitos constitucionais tributários (não obstante numerosas e respeitáveis opiniões em contrário, que asseveram que tal preponderância está albergada pela Magna Carta, ainda que de forma implícita, por preceitos constitucionais como o parágrafo único do art. 4º ou o parágrafo 2º do art. 5º), não podemos aceitar que um preceito normativo proveniente de fontes do Direito Tributário Internacional venha de qualquer forma contrariar o disposto em qualquer preceito normativo constitucional tributário.

10. Estabelecida a preponderância das regras jurídicas constitucionais tributárias brasileiras frente às regras jurídicas de Direito Tributário Internacional, cacha agora averiguar a forma pela qual opera a preponderância dos preceitos normativos de Direito Tributário Internacional frente aos preceitos normativos de Direito Tributário Pátrio infraconstitucional.

10.1. Em países como a Espanha, a mera celebração de um Tratado internacional (com o conseqüente reconhecimento do Estado espanhol de sua vinculação quanto ao cumprimento do estabelecido no Tratado em relação ao(s) outro(s) Estado(s) contratante(s)) significa a imediata validade dos preceitos provenientes de tal Tratado no âmbito do Direito interno (situação esta que a doutrina denomina de “recepção imediata e simultânea” dos preceitos normativos decorrentes de Tratado no âmbito do Direito interno). No Brasil, o fenômeno da “recepção imediata e simultânea” não se concretiza. E tal não concretização decorre de expressos preceitos constitucionais (inc. I do art. 49, c/c o inc. VIII do art. 84). Em apertada síntese, entendemos que o Presidente da República (como representante da República Federativa do Brasil no que tange às suas relações internacionais mantidas com outros Estados soberanos no plano dos Tratados e Convenções Internacionais) possui total independência frente ao Poder Legislativo para averiguar da oportunidade e conveniência da celebração de um Tratado Internacional. Transcorrido todo o íterim procedimental requerido pela práxis internacional para a vinculação dos Estados soberanos entre si no estrito âmbito dos Tratados e Convenções bilaterais ou multilaterais, cabe ao Congresso Nacional única e exclusivamente concordar ou não com os termos do Tratado Internacional apresentado pelo Presidente da República. A mera “troca de notas” (a ser efetuada sob os auspícios do Presidente da República) já sinaliza a plena aceitação e vinculação do Estado brasileiro em relação aos termos de um dado Tratado internacional frente a demais co-participes. Para que os termos de tal Tratado sejam válidos também no âmbito interno, faz-se necessária a acima mencionada concordância do Congresso Nacional (via expedição de um Decreto legislativo) cumulada com a posterior publicação e promulgação de tais preceitos normativos internacionais a cargo do Presidente da República; verificando-se, posteriormente, a validade (pertinencialidade) dos preceitos normativos decorrentes originariamente de um Tratado internacional em relação ao Direito positivo interno brasileiro.

Três anotações merecem ser feitas aqui para o esclarecimento do disposto no subitem 10.1 *supra*. A primeira é a de que a nosso sentir os preceitos normativos internacionais, quando válidos no âmbito do Direito positivo interno pátrio, não perdem a sua condição de “atos internacionais”; só podendo ser revogados mediante a utilização do mecanismo da “denúncia” previsto nos Tratados internacionais (refutamos a tese de que ocorre a “transformação” dos preceitos normativos internacionais em internos quando da verificação da validade de tais preceitos frente ao sistema jurídico nacional). Citamos, a corroborar tal esclarecimento, as lições de Luis Eduardo Schoueri⁶: “13.8.1 Numa explicação figurativa bastante feliz, Vogel ensina que os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre

⁶ *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética. 1999, p. 168.

o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não. Pouco interessa se a pesquisa se inicia a partir da máscara ou do texto, já que o resultado é o mesmo; logicamente inexistente qualquer preferência, devendo a pesquisa seguir, caso a caso, o caminho que for mais prático.” *A segunda* (a qual decorre da primeira anotação) é que em sendo verificada a denúncia de determinado preceito normativo internacional, o correspondente preceito normativo interno que havia tido sua aplicação suspensa por tal preceito normativo internacional volta a possuir vigência e eficácia plenas (não vislumbramos, assim, o fenômeno da repristinação, vetado pelo nosso ordenamento jurídico). *A terceira anotação* consubstancia-se na “transposição” do “veículo introdutor de normas” dos preceitos normativos internacionais. Antes de adquirirem validade em relação ao ordenamento jurídico positivo brasileiro, tais preceitos normativos possuíam como “veículo introdutor de normas” original o Tratado ou a Convenção internacional. Após a verificação da validade, tais preceitos passam a possuir um novo “veículo introdutor de normas” (o Decreto Executivo), não obstante a redação confusa do art. 98 do CTN.

III - Breves Comentários a Respeito da Caracterização dos Preceitos Normativos Tributários Internacionais Formadores do Direito Tributário Internacional

11. A doutrina parece aceitar com foros de unanimidade a ideia de que os preceitos normativos tributários internacionais decorrentes dos Tratados ou das Convenções celebrados pelos Estados soberanos constituem parte integrante do denominado Direito Tributário Internacional (embora utilize - em sua maioria - os vocábulos “Tratados ou Convenções” mencionados na frase ora sob comento na acepção de “fonte do direito” e não na acepção por nós adotada de “veículo introdutor de normas”).

12. Com o intuito de direcionar melhor a ora análise, entendemos conveniente realizar mais algumas classificações visando nos debruçarmos sobre aquilo que realmente constitua o objetivo deste estudo. Assim, podemos prefigurar Tratados ou Convenções internacionais sobre diferentes matérias (Convenções da Organização Internacional do Trabalho/OIT que disciplinam primordialmente tópicos relacionados à proteção do empregado, entendido como parte hipossuficiente em uma relação trabalhista; Convenções da Organização Mundial da Saúde/OMS, as quais dispõem, entre outras, sobre medidas preventivas visando a melhoria dos padrões de higiene e saúde globais etc). Em relação à matéria, iremos nos cingir aos Tratados e Convenções internacionais que regulamentem a matéria tributária dotada de elementos de estraneidade (matéria tributária esta que pode ser entendida como tudo aquilo que se relaciona a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos).

13. Na gama limitada dos Tratados e Convenções internacionais em matéria tributária, vislumbramos ao menos dois tipos distintos de Tratados. O *primeiro tipo de Tratado internacional* seria aquele que possui como “tributos a serem regulamentados” os chamados “tributos indiretos”, que incidiriam sobre a circulação jurídica de pessoas e bens, dos quais os exemplos típicos seriam os Tratados celebrados no âmbito da Comunidade Econômica Europeia (que dispõe, entre outras coisas, a

respeito da instituição, entre os países membros, do “princípio do destino” quanto ao Estado soberano para arrecadar o Imposto sobre valor agregado - “value added tax - VAT” - incidente em relação à circulação jurídica verificada nos territórios dos países membros de mercadorias e serviços). O *segundo tipo de Tratado internacional* seria aquele que possui como “tributos a serem regulamentados” os chamados “tributos diretos”, que incidiriam sobre a renda e o capital das pessoas físicas e pessoas jurídicas, do qual os exemplos típicos seriam os Tratados relativos a evitar a dupla tributação internacional em matéria de renda e capital e a prevenir a evasão fiscal (os quais serão objeto de análise mais pormenorizada mais a frente). Para os fins deste estudo, iremos utilizar o segundo tipo de Tratado internacional aqui mencionado.

14. Em continuidade à atividade de adequada delimitação do “objeto central” deste estudo, *podemos visualizar ao menos quatro “modelos” de Tratados tributários internacionais tendentes a evitar a dupla tributação internacional em matéria de renda e a prevenir a evasão fiscal*, “modelos” estes que se constituem em linhas mestras a serem seguidas pelos Estados soberanos quando da fixação dos termos dos respectivos Tratados internacionais (frise-se que em relação a qualquer dos “modelos” de Tratados tributários internacionais a serem mencionados abaixo deve ser feita a ressalva que os mesmos só serão parte integrante do Direito Tributário Internacional quando forem efetivamente utilizados pelos Estados soberanos quando da celebração dos Tratados internacionais - assim é correto dizer que os “modelos” de Tratados não possuem nenhuma força vinculante). Como *primeiro “modelo” de Tratado no gênero ora sob comento* deve ser mencionado o chamado “modelo do Pacto Andino”, o qual é utilizado na celebração de Tratados internacionais por um grupo de países da América do Sul (sem a participação de nenhum dos países pertencentes ao Mercosul) e que consagra de forma radical o “princípio da tributação exclusiva pelo Estado da fonte produtora dos rendimentos”. Como *segundo “modelo” de Tratado no gênero sob análise* pode ser mencionado o denominado “modelo ONU”, o qual diverge profundamente do “modelo do Pacto Andino” sobretudo pelo fato de consagrar o interesse dos países “exportadores de capital” (consagração esta que ocorre via reconhecimento formal do desprestígio do “princípio da fonte” em detrimento do fortalecimento do “princípio da residência”). Também a consagrar o “princípio da residência” podemos citar *um terceiro “modelo” de Tratado, o denominado “modelo norte-americano”*. Enfatizamos, como característica marcante da legislação tributária norte-americana, o fato de que a busca pela plena realização do “world wild taxation” (tributação em bases globais) não utiliza o “princípio da residência”, mas sim o “princípio da nacionalidade”. Pelo “princípio da residência” um Estado impõe o seu poder cogente de exercer a sua competência e capacidade tributárias em relação aos sujeitos de direito considerados pela legislação de tal Estado como “residentes” para fins fiscais (assim, tributam-se as rendas dos residentes obtidas tanto de fontes produtoras de riquezas internas quanto externas, desde que obviamente tais rendas sejam auferidas por tais residentes). Já pelo “princípio da nacionalidade” um Estado impõe seu poder cogente de exercer sua competência e capacidade tributárias em relação aos sujeitos de direito considerados pela legislação de tal Estado como “nacionais” para fins fiscais (assim, tributam-se as rendas dos nacionais obtidas tanto de fontes produtoras de riquezas internas quanto

externas, desde que obviamente tais rendas sejam auferidas por tais nacionais; tributação esta que se efetivará mesmo que o nacional seja considerado “não residente” para fins fiscais pelo Estado em questão). Apenas para demonstrar a pequena adesão dos Estados soberanos pelo “princípio da nacionalidade”, podemos mencionar a adoção de tal princípio por apenas dois países (os Estados Unidos da América e as Filipinas). Por fim, como *quarto e último* “modelo” de Tratado do gênero que estamos a analisar calha mencionar o “modelo OCDE”. Cumpre assinalar que este “modelo” tem sido utilizado pela grande maioria dos países “exportadores de capital” (os ditos “países desenvolvidos”) e mesmo por países “importadores de capital” (os ditos “países em desenvolvimento”). Mesmo países que não aderiram à Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico/OCDE (como o Brasil) utilizam o “modelo” de tal organização quando da celebração dos respectivos Tratados bilaterais para evitar a dupla tributação da renda e prevenir a evasão fiscal. O “modelo OCDE” adota como supedâneo o “princípio da residência” (embora em relação a alguns tipos de rendimentos determine a aplicação exclusiva do “princípio da fonte” como, por exemplo, em relação aos rendimentos derivados de propriedades imobiliárias). Por sua grande abrangência na atualidade (bem como por sua aplicação prática na resolução dos casos de “dual residence” que serão objeto de comentários neste estudo), reservamo-nos uma posterior análise mais aprofundada do “modelo OCDE”.

15. Faz-se necessária - após a análise prévia do Tratado-modelo derivado da OCDE - uma explicitação a respeito da caracterização dos “Comentários relativos aos artigos da Convenção Modelo da OCDE” (doravante denominados simplesmente “Comentários”); ou, em outras palavras, uma explicitação da força vinculante - se existente - dos Comentários para os fins de interpretação de um Tratado celebrado e derivado do Tratado-modelo da OCDE.

15.1. Entendemos que os Comentários - *para os países membros da OCDE* - se constituem em parte integrante dos Tratados celebrados por tais países membros. Tal conclusão está amparada em *prescrições normativas derivadas da* “Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969” (conhecida como “Tratado sobre Direito dos Tratados” e doravante denominada simplesmente como “*Convenção de Viena*”). A “Convenção de Viena” é um “veículo introdutor de normas” de Direito Internacional público expressamente reconhecido no âmbito do “Direito das Gentes”. As prescrições normativas decorrentes da “Convenção de Viena” não regulam de forma direta e imediata as condutas dos sujeitos de direito abrangidos por um determinado Tratado ou Convenção internacional, mas sim prescrevem condutas na forma como devam ser celebrados e interpretados os Tratados pelos Estados soberanos. Melhor explicitando tal característica, entendemos correto identificar os preceitos normativos da “Convenção de Viena” como “normas de estrutura”, em oposição aos preceitos normativos decorrentes de um Tratado específico que se consubstanciam em “normas de comportamento” (utiliza-se aqui a definição de “normas de estrutura” como aquele conjunto de linguagem prescritiva cujo objetivo primordial consiste na forma pela qual novas estruturas normativas serão produzidas e introduzidas em um dado ordenamento jurídico; ao passo que as “normas de comportamento” cristalizam-se em um conjunto de linguagem prescritiva

cujo objetivo primordial consiste na regulação das condutas de sujeitos de direito em relações intersubjetivas em determinadas condições de tempo e espaço).

As prescrições normativas derivadas da Convenção de Viena que amparam a conclusão exposta no presente subitem (“Comentários” entendidos como parte integrante dos Tratados celebrados pelos países membros da OCDE e cuja matriz se consubstancia na “Convenção modelo da OCDE”) consistem, primordialmente, nas regras previstas no art. 31 da indigitada Convenção: “1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade. 2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexo: a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado - verifica-se aqui a possibilidade da equiparação dos ‘Comentários’ à noção de ‘instrumento relativo ao tratado’ - 3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: (...) c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicável às relações entre as partes (...)” (ainda que os “Comentários” não sejam equiparados à noção de “instrumento relativo ao tratado” é factível asseverar da inserção de tais “Comentários” no disposto na alínea “c”, sob comento). É defensável, por fim, afirmar que os “Comentários” (ainda que não estejam subsumidos à nenhuma das hipóteses do art. 31 *supra* referido) se constituem em “meios suplementares de interpretação” a teor do que prescreve o art. 32⁷ da “Convenção de Viena”.

15.2. Entendemos que os Comentários - *para os países não membros da OCDE mas que utilizam a respectiva Convenção modelo como parâmetro para a celebração das Convenções internacionais próprias (como é o caso do Brasil)* - se constituem em “meios suplementares de interpretação” tal como estatuído pelo acima aludido art. 32 da “Convenção de Viena”. Tal afirmação nos parece inquestionável - especificamente em relação às Convenções a serem celebradas pelo Brasil - em função da publicação do Decreto Legislativo nº 496, de 17 de julho de 2009 (o qual “Aprova o texto da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena, em 23 de maio de 1969, ressalvados os arts. 25 e 66”). Em amparo à afirmação aqui exposta (além do art. 32 do Decreto Legislativo nº 496/09, o qual reproduz o disposto no art. 32 da “Convenção de Viena”), prescreve o art. 4º do indigitado Decreto Legislativo nº 496/09 que:

“Sem prejuízo da aplicação de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção a que os tratados estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção, esta somente se aplicará aos tratados concluídos por Estados após sua entrada em vigor em relação a esses Estados.”

⁷ Art. 32 da “Convenção de Viena”: “Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestadamente absurdo ou desarrazoado.”

IV - Análise de uma Decisão da Suprema Corte da Holanda (“Hoge Raad 28th February 2001 nr 35.557”) em um Caso envolvendo um Conflito de Dupla Residência de Pessoa Jurídica

16. O conflito objeto da presente análise e que foi decidido pela Suprema Corte da Holanda envolve uma discussão a respeito de dupla residência envolvendo a Holanda, a Bélgica e as Antilhas Holandesas. Faz-se oportuna, para a melhor compreensão de tal conflito, a apresentação da respectiva situação fática: *i.* uma pessoa jurídica (sociedade de responsabilidade limitada) foi constituída - estabelecida - de conformidade com as leis internas da Holanda (tal pessoa jurídica, para fins de simplificação, será referida doravante como “Dutch B.V.”); *ii.* “Dutch B.V.” possuía dois acionistas (duas pessoas físicas - marido e mulher) inicialmente residentes na Holanda; *iii.* os dois acionistas - em 18 de julho de 1990 - emigraram para a Bélgica e desde então tornaram-se (para fins fiscais) residentes belgas de forma ininterrupta; *iv.* em 11 de setembro de 1990 “Dutch B.V.” decidiu transferir o seu controle efetivo da Holanda para as Antilhas Holandesas; *v.* em 27 de janeiro de 1992, 24 de julho de 1992 e 28 de janeiro de 1993 “Dutch B.V.”, através da compra de suas próprias ações, transferiu respectivamente f 1.998.528, f 3.000.000 e f 4.000.000 de sua reserva de lucros para os seus acionistas; *vi.* “Dutch B.V.”, ao apresentar sua declaração de rendimentos, fez incluir na mesma que os pagamentos efetuados em favor de seus acionistas (vide item *v*) não eram sujeitos à tributação pela legislação holandesa (pelo fato de que à época em que tais pagamento foram efetuados “Dutch B.V.” não era mais considerada residente na Holanda para fins fiscais); e *vii.* a autoridade administrativa competente holandesa não concordou com tal posicionamento da “Dutch B.V.” e lavrou um auto de infração em detrimento da mesma (exigindo o pagamento de imposto de renda na fonte incidente sobre tais pagamentos à alíquota inicial de 20% com posterior redução da alíquota para 15%).

A questão, em apertada síntese, consiste em saber se a Holanda teria ou não direito de exigir seu imposto de renda na fonte em relação a tal distribuição de dividendos⁸.

⁸ A discussão a respeito da natureza dos pagamentos pecuniários efetuados pela “Dutch B.V.” - se tal pagamento pecuniário seria, para os acionistas, uma receita de dividendos ou um ganho de capital decorrente da alienação de ações - foi objeto de percuente análise realizada por Jan W. J. de Kort (“University of Utrecht”, “HR 28 February 2001, nr 35.557: the Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case”. *Intertax*, volume 29. Issue 12, pp. 402/406. Kluwer Law International 2001). Aduz tal doutrinador que: “Antes da acima mencionada questão ser respondida, as consequências fiscais da compra de suas próprias ações por uma companhia de acordo com a lei holandesa devem ser revistas. Em linhas gerais, do ponto de vista do acionista pessoa física a compra pela companhia pode ser considerada como sendo um rendimento de dividendos ou um ganho de capital decorrente da alienação das ações pelo acionista. De acordo com a lei aplicável de 1992, ganho de capital não conduzia a uma tributação exceto nos casos nos quais o acionista possuía uma participação substancial, o que significava uma participação de ao menos 33% do capital social. Se a compra é considerada de acordo com o ponto de vista do acionista, pode-se concluir que ele alienou suas ações utilizando as regras da alienação de ações. O litígio jurídico da Suprema Corte holandesa, entretanto, mostrou que esta não é a abordagem correta para a compra por uma companhia de suas próprias ações: para fins tributários a compra deve ser considerada do ponto de vista da companhia. Comprar suas próprias ações significa que a companhia está sendo parcialmente liquidada, resultando no pagamento de um dividendo. Consequentemente a quantia recebida pelo acionista deveria ser considerada como um dividendo.

17. É importante esclarecer agora as principais normativas que foram discutidas em tal decisão da Suprema Corte da Holanda, quais sejam: (a) legislação tributária interna da Holanda; (b) previsões normativas provenientes de um Tratado baseado no modelo OCDE (Tratado celebrado entre a Bélgica e a Holanda); (c) “Comentários” ao modelo OCDE⁹; (d) previsões normativas provenientes de um “regulamento”¹⁰ aplicável no âmbito do Reino da Holanda (tal “regulamento” pode ser também considerado como sendo um Tratado entre a Holanda e as Antilhas Holandesas). Frise-se que conforme estatuído na decisão da Suprema Corte da Holanda, sob uma perspectiva legislativa histórica, a intenção era tratar o “regulamento” de forma similar aos Tratados tributários celebrados entre países independentes; e (e) previsões normativas decorrentes da legislação interna das Antilhas Holandesas.

17.1. Transcrevemos, com o intuito de esclarecer as normativas descritas nas letras *b* e *d* do item 17, as lições de Jan W. J. de Kort (obra já citada):

“Seguindo esta linha de raciocínio no caso abordado por este trabalho, o artigo 10 do tratado celebrado entre a Bélgica e a Holanda (tal tratado será referido daqui por diante como ‘tratado’) é aplicável. De acordo com as provisões do tratado, o dividendo é sujeito a tributação no país de residência da pessoa beneficiária de tal pagamento (art. 10, § 1, do tratado). O tratado confere um direito limitado de tributação do pagamento de dividendos na fonte ao país no qual a companhia pagadora do dividendo é residente (art. 10, § 2, do tratado). No caso revisto neste trabalho o problema não é restrito à aplicação do tratado. Como afirmado antes, a localização da efetiva administração da companhia situa-se nas Antilhas Holandesas.

do e tributada como tal (...) A Suprema Corte holandesa respondeu esta questão [se a compra de ações sob comento deveria ser enquadrada, para fins de aplicação de um Tratado internacional, de acordo com o art. 10 da Convenção modelo da OCDE - ‘dividendos’ - ou se em conformidade com o art. 13 de tal Convenção modelo - ‘ganhos de capital’] (...) a receita decorrente da compra por uma companhia de suas próprias ações deveria ser considerada como dividendo e aplicado pois o art. 10 da Convenção modelo da OCDE.” (tradução livre)

⁹ *Parágrafo 10 dos Comentários ao art. 4º (da Convenção modelo da OCDE de 1963, visto que o Tratado Holanda/Bélgica foi celebrado sob o influxo de tal versão da Convenção Modelo da OCDE):* “O disposto no número 01 confere uma definição da expressão ‘residente de um Estado contratante’ para os fins da Convenção. A definição se refere ao conceito de residência adotado nas leis nacionais. Como critérios para a tributação de um residente a definição menciona: domicílio, residência, local de controle ou outro critério similar. No que concerne às pessoas físicas, a definição visa cobrir as várias formas de ligação pessoal ao Estado, a qual, nas legislações fiscais nacionais, forma a base para uma mais abrangente tributação (responsabilidade tributária total) ...”. A menção a este Parágrafo 10 dos Comentários ao art. 4º (Convenção modelo da OCDE de 1963) é importante porque quando da celebração do Tratado Holanda/Bélgica não existia a parte final do número 01 do art. 4º da Convenção modelo atualmente existente (“... Este termo, entretanto, não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto neste Estado somente em relação aos rendimentos de fontes localizadas neste Estado ou a patrimônio aí situado”).

¹⁰ *Art. 34, subseção 2, BRK:* “Quando alguém diferente de uma pessoa física de acordo com as definições do art. 2º, subseção 1, letra *d*, é um residente de ambos os países, ele será considerado como sendo residente do país onde o controle atual está situado. O que é definido na pretérita sentença também é válido para a aplicação da Lei tributária do dividendo de 1965, a não ser que a razão decisiva para a transferência do local de controle tenha sido a prevenção (elisão) no pagamento dos impostos incidentes sobre tais dividendos.” (tradução livre)

Embora tanto a Holanda quanto as Antilhas Holandesas sejam parte do Reino da Holanda, existe uma convenção específica regulando assuntos fiscais em casos onde duas partes do Reino estão envolvidas. Embora este Regulamento tributário para o Reino da Holanda (doravante referido como 'regulamento') seja comparado em larga escala a um tratado tributário, ele é parte da legislação interna holandesa. Como em Tratados bilaterais, o Regulamento contém uma regra determinando o país da residência de companhias portadoras de dupla residência dentro do Reino.” (tradução livre)

17.2. Já em relação à normativa descrita na letra *a* do item 17 (esclarecimento a respeito de tal normativa), leciona Stephan Damen¹¹ que:

“De acordo com o artigo 2 (4) do ato fiscal do Imposto de renda de pessoa jurídica holandês, uma companhia incorporada de acordo com as leis da Holanda é sempre considerada como localizada na Holanda e tratada como residente por tal país, sendo tributada de acordo com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica em suas rendas globais.”

17.3. Por fim (e no que tange à normativa descrita na letra *e* do item 17), acreditamos - pela ausência de menção expressa à mesma pela Suprema Corte da Holanda - que a legislação interna das Antilhas Holandesas não previa qualquer tipo de tributação em relação aos pagamentos de dividendos por uma pessoa jurídica considerada residente para fins fiscais.

18. Superadas as menções das principais normativas que foram de algum modo apreciadas pela Suprema Corte da Holanda quando da prolação da respectiva decisão ora sob comento, insta agora mencionar as conclusões apresentadas pela corte inferior, pelo Advogado-Geral Wattel e pela própria Suprema Corte da Holanda.

18.1. *As conclusões da Corte inferior* (de conformidade com a análise constante na obra já referida de Stephan Damen) podem ser assim sumariadas:

“A corte inferior decidiu que, ao tempo da distribuição de lucros, Dutch B.V. era considerada residente das Antilhas Holandesas para os fins do tratado tributário Holanda/Antilhas Holandesas, já que a razão decisiva para a transferência do controle efetivo não foi a de evitar o imposto de renda na fonte holandês.” (tradução livre)

18.2. *O Advogado-Geral Wattel* não entendia que a regra constante no art. 34, subseção 2, BRK (“Regulamento” ou Tratado Holanda/Antilhas Holandesas) pudesse ser aplicada para pessoas que não fossem residentes em quaisquer dos países previstos no Regulamento, como era o caso dos acionistas da “Dutch B.V.” (considerados residentes belgas). Não obstante isto, o Advogado-Geral Wattel encontrou outra razão para a vedação da imposição do imposto de renda na fonte pela Holanda. Argumentando que uma pessoa jurídica que tivesse sido incorporada conforme uma legislação que não fosse a holandesa (mas que possuísse todas as demais circunstâncias relevantes idênticas àquelas apresentadas pela “Dutch B.V.”) não

¹¹ “International Tax Group of Andersen, Amsterdam”, in “Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies Under Tax Treaties with Third Countries”. Bulletin July 2001, pp. 290/292. 2001. International Bureau of Fiscal Documentation.

estaria sujeita à tributação holandesa, vislumbrou tal Advogado-Geral uma ofensa ao “princípio da não discriminação” (afirmando também que tal diferenciação no que tange ao tratamento tributário seria inadequada e desproporcional).

18.3. Já a *decisão da Suprema Corte da Holanda* (de conformidade com a análise constante na obra já aludida de Jan W. J. de Kort) pode ser assim resumida:

“A decisão da Suprema Corte não seguiu as razões quer seja da corte inferior quer seja do advogado geral, mas decidiu ao invés que a companhia não era residente na Holanda. De acordo com o Tratado entre a Holanda e a Bélgica, a companhia teria sido um residente na Holanda se ela tivesse responsabilidade tributária integral na Holanda. Não era este o caso porque conforme o ‘Regulamento’ a companhia não era um residente na Holanda. Como resultado disto a companhia somente seria responsável tributária na Holanda em relação a sua receita global que fosse tributada na Holanda de acordo com as previsões do ‘Regulamento’. Consequentemente, a companhia não era responsável tributária integral na Holanda ...” (tradução livre). Explicando ainda mais tal decisório, afirma Stephan Damen (obra já aludida) que:

“A Suprema Corte holandesa proferiu uma decisão memorável e importante. Inicialmente anotou que o art. 10 (1) do Tratado Holanda/Bélgica estipula que os lucros distribuídos para acionistas belgas devem ser tributados na Bélgica. O art. 10 (2) estipula, entretanto, que tal distribuição de lucros pode ser tributada na Holanda, mas a uma alíquota reduzida. A tributação pelo país da fonte é permitida somente se Dutch B.V. fosse considerada um residente holandês para os fins do Tratado Holanda/Bélgica. A Suprema Corte explicou que, conforme art. 4(1) do Tratado Holanda/Bélgica e art. II do Protocolo ao Tratado, Dutch B.V. seria considerada como sendo residente holandês se, conforme as leis da Holanda - modificadas ou alteradas sob as bases de acordos internacionais - a companhia fosse responsável tributária em tal país por razões de seu domicílio, residência, local de administração ou qualquer outro critério de natureza similar. De acordo com os parágrafos 3º e 10 dos Comentários ao art. 4º (versão 1963) (...) isto significa uma (...) ‘responsabilidade tributária integral’. A Suprema Corte observou que, dado que o local da administração efetiva de ‘Dutch B.V.’ se situa na Antilhas Holandesas, tal empresa somente estaria sujeita à tributação na Holanda no que concerne à parte de sua receita global alocada na Holanda de acordo com o Tratado Holanda/Antilhas Holandesas. De acordo com a Suprema Corte, isto não se constituía em uma ‘responsabilidade tributária integral’ como requerido pelo art. 4(1) do Tratado Holanda/Bélgica; como resultado - tomando em consideração o art. II do Protocolo - ‘Dutch B.V.’ não poderia ser considerada residente na Holanda para fins do Tratado Holanda/Bélgica.” (tradução livre)

19. O transcrito no presente tópico (item *IV*) permite a apresentação de ao menos três importantes conclusões: (a) o Tratado Holanda/Antilhas Holandesas prevaleceu em relação à previsão normativa interna holandesa, em função de a companhia possuir seu efetivo local de controle e administração nas Antilhas Holandesas (e em razão da ausência de demonstração - pelo Fisco holandês - de que

a transferência de tal local de controle da Holanda para as Antilhas Holandesas tenha sido motivada pela razão principal de evitar a tributação pelo imposto de renda na fonte holandês); (b) é razoável concluir que a Suprema Corte decidiu que, para os fins de um Tratado tributário celebrado entre um país I (Holanda) e um país S, a “responsabilidade tributária integral” resultante da ficção legal de residência holandesa do art. 2º (4) do ato do Imposto de Renda de pessoa jurídica holandês de 1969 pode ser superada por um Tratado tributário celebrado entre a Holanda e um país R; e (c) a Suprema Corte holandesa pareceu considerar o “Regulamento” como alteração ou modificação das leis da Holanda.

20. Não obstante os elogios tecidos a tal decisório por parcela da doutrina europeia (como demonstrado *supra*), entendemos cabível a apresentação de ao menos duas críticas em relação a tal decisão: *i.* o disposto no parágrafo 10 dos “Comentários” ao art. 4º (versão de 1963 do modelo OCDE) somente se referia à pessoas físicas; e *b.* não havia, quando da celebração do Tratado Holanda/Bélgica, a respectiva menção do quesito da “responsabilidade tributária plena” como requerimento para que uma companhia fosse considerada residente para fins fiscais na Holanda.