

Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação

Treaty dodging as an Adjustment Problem between Internal Law and Double Taxation Conventions

Guilherme Galdino

*Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Advogado
em São Paulo (SP). E-mail: guigaldinoc@gmail.com.*

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo definir *treaty dodging*, conferindo sua autonomia em face dos outros problemas de ajustamento, quais sejam: o debate acerca da interpretação estática *versus* dinâmica; e o *treaty override*. A partir de decisões judiciais internacionais, procurar-se-á distinguir esses três problemas de ajustamento, de maneira a conceituar a prática do *treaty dodging*.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional, práticas abusivas entre Estados contratantes, problemas de ajustamento, *treaty dodging*.

Abstract

The present study aims to define *treaty dodging*, conferring its autonomy front the other adjustment problems, namely: the static versus ambulatory interpretation debate; and the treaty override. From international case law, one will distinguish these three problems of adjustment, seeking the *treaty dodging* concept.

Keywords: International Tax Law, abusive practices between contracting States, adjustment problems, *treaty dodging*.

Introdução

É fato notório que contribuintes procuram organizar suas relações jurídicas de sorte a pagar menos tributo. Ao se depararem com as várias alternativas presentes na lei tributária, buscam a menos onerosa. Entre o descumprimento do direito vigente e a tributação, valem-se os contribuintes de leis incongruentes, dispositivos mal elaborados, lacunas, problemas na harmonização entre leis domésticas e tratados, e até mesmo de práticas insólitas de modo a reduzir ou até mesmo elidir sua tributação¹. Critérios, conceitos, formulações jurisprudenciais e

¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: GOMES, Fábio Luiz; ALMEIDA, Daniel Freire; e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 372-373.

quejandos foram elaborados sob o escopo de combater as mais arrojadas formas de planejamento tributário.

Todavia, não são só os contribuintes que buscam, por meio de expedientes questionáveis, obter vantagens na ordem tributária². Também os Estados, apesar de celebrarem Acordos para evitar a Dupla Tributação (“ADTs”) – tratados marcados pela autolimitação da jurisdição de tributar com o objetivo de fomentar a troca de bens e serviços e a circulação do capital e de pessoas por meio da eliminação da dupla tributação³ – visam, por meio da edição de leis domésticas ou até pela sua política de ADTs⁴, ampliar sua jurisdição tributária⁵.

Entretanto, raras são as vezes em que se conjugam esforços para lidar com as práticas abusivas por parte dos Estados. Pode-se dizer que, no âmbito do Direito Tributário Internacional, puseram-se ou ao menos há tentativa de se porem em xeque duas modalidades de ações estatais. De um lado, jurisdições comumente denominadas de paraísos fiscais e/ou que contenham regimes fiscais privilegiados são questionadas⁶ e podem ser isoladas comercial ou economicamente⁷, em razão de medidas cooperativas entre os Estados. De outro, o *treaty override* já foi abordado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) que se opôs fortemente a qualquer tipo de lei interna que *conflite*⁸ com dispositivos dos ADTs⁹.

Quanto ao *treaty override*, inobstante os Estados tenham se tornado mais relutantes em editar leis que expressamente conflitem com os ADTs, dada a reação

² Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67; VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 65; ROCHA, Sergio André. Countries’ aggressive tax treaty planning: Brazil’s Case. *Intertax*, v. 44, n. 4, 2016, p. 334; e RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 420 e ss.

³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, p. 20; e OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, § 7 do art. 1, p. C (7)-3.

⁴ Cf. RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 400.

⁵ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67; VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 65; e ROCHA, Sergio André. Countries’ aggressive tax treaty planning: Brazil’s Case. *Intertax*, v. 44, n. 4, 2016, p. 334.

⁶ Cf. OCDE (2015). *Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

⁷ Cf. OCDE (2015). *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*, Action 6 – 2015, Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 94 e ss.

⁸ Para outra abordagem sobre *treaty override* que critique a ideia de conflito, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 682-694.

⁹ OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-10; e OCDE (1989). *Recommendation of the council concerning tax treaty override*, C(89) 146/ Final.

por parte de outros Estados Contratantes¹⁰, medidas menos perceptíveis, com impactos igualmente contundentes, continuaram sendo realizadas. Em outras palavras, os Estados permanecem adotando práticas mais sutis de sorte a ampliar suas vantagens sob a perspectiva dos ADTs.

Em 1986, Klaus Vogel já esclarecia que os Estados Contratantes também poderiam circundar (“circumvent”) os ADTs. Àquela altura, Vogel nomeava essa prática de “treaty circumvention” e já narrava que isso poderia se dar de duas maneiras. A primeira seria na tentativa dos Estados de editarem leis, cujas redações não confrontassem o teor dos tratados, com o escopo de se evadirem de determinadas obrigações presentes nos ADTs, apesar de, em essência, estar presente a situação prevista no ADT. Segundo Vogel, o objetivo era evitar certas consequências que os Estados poderiam considerar indesejáveis. Ao mesmo tempo, os Estados poderiam elaborar leis que artificialmente criassem circunstâncias previstas nos ADTs, cujos resultados fossem desejáveis. Assim, essas leis, conquanto não confrontem com a redação dos ADTs, violam seu conteúdo substancial¹¹.

Somente em momento posterior, Klaus Vogel tratou do *treaty circumvention*, separando-o de outras duas questões que surgem em virtude de alterações nas leis internas dos Estados Contratantes em face dos ADTs, porém o nomeando de *treaty dodging*. Assim, de acordo com Vogel, há três “problemas de ajustamento”¹² que surgem devido a modificações nas leis domésticas dos Estados Contratantes em face dos ADTs: (i) o debate acerca da opção *prima facie* pela interpretação estática ou dinâmica; (ii) o *treaty override*; e (iii) o *treaty dodging*¹³.

Com base nessa distinção apresentada por Klaus Vogel quanto aos “problemas de ajustamento”¹⁴, este trabalho tem como escopo definir o que seja *treaty dodging*, conferindo autonomia a essa prática perante o *treaty override* e o debate da interpretação estática *versus* dinâmica. Como se verá adiante, é necessário tratar de maneira distinta as questões, pois suas características, fundamentações e consequências são diferentes.

Ponto fundamental para essa análise é o conceito de “problemas de ajustamento”. Assim, problemas de ajustamento consistem em obstáculos à harmoniza-

¹⁰ Cf. RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 400.

¹¹ VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, 1986, p. 83-85.

¹² Embora Klaus Vogel tenha utilizado a expressão “conflicts, at least problems of adjustment”, afastou-se o termo *conflito* por este só estar presente no *treaty override*, utilizando-se, assim, apenas “problemas de ajustamento”.

¹³ Cf. VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 65; e VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67.

¹⁴ VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65. Esses problemas já tinham sido apresentados distintamente em VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 63-64.

ção entre os ADTs e o direito interno das partes, os quais surgem em virtude de modificações nas leis domésticas dos Estados Contratantes em face desses tratados. Como se verá, não necessariamente esses óbices são intransponíveis ou mesmo constituem anomalias veiculadas pelas leis domésticas. Simplesmente, são entraves decorrentes de mutações nas leis internas diante dos ADTs anteriormente celebrados.

Ressalta-se ainda que, apesar de Klaus Vogel ter distinguido os *problemas de ajustamento*, conferindo caráter autônomo ao *treaty dodging*, pouco foi discutido pela doutrina no sentido de compreender seu conceito, consequências, normas que o afastam e seus limites. Tanto é assim, que, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, é comum que os problemas de ajustamento sejam confundidos, o que prejudica a efetiva análise da fundamentação e da caracterização dos respectivos institutos jurídicos.

Tendo isso em vista, para conceituar *treaty dodging*, também será necessário traçar as delimitações dos outros problemas de ajustamento de modo que as confusões que permeiam decisões judiciais e estudos doutrinários sejam esclarecidas. Dessa forma, torna-se indispensável a análise de casos da jurisprudência internacional e também de textos que versem sobre o tema dos problemas de ajustamento. No que diz respeito ao escopo, procurou-se abordar tanto as decisões judiciais mais comentadas pela doutrina quanto casos que tivessem sua decisão (ou ao menos um resumo dela) disponível na língua inglesa.

Além disso, inobstante a analogia feita com o planejamento tributário (dos contribuintes) seja interessante sob o ponto de vista alegórico, as relações entre os Estados Contratantes não são pautadas pelas mesmas regras que as relações entre contribuintes e Estados. Assim, serão apresentadas as normas da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969) (“CVDT”) que fundamentam a rejeição ao *treaty dodging*. Nota-se que, conquanto não tenha sido ratificada por todos os países, ou ainda que tardiamente a ratificação tenha ocorrido¹⁵, várias de suas normas, destacando-se as relevantes para este trabalho, são codificações do costume internacional e, portanto, podem ser reputadas válidas para todos os Estados¹⁶.

À luz do exposto, este artigo está dividido em três tópicos. O primeiro versará sobre qual interpretação que *prima facie* deve ser considerada caso o contexto não exija sentido diverso, se a interpretação dinâmica ou se a estática, uma vez que os problemas de ajustamento estão intrinsecamente relacionados à edição posterior de leis internas em face dos ADTs já celebrados, bem como às características dos ADTs. Já o segundo tópico discutirá o conceito de *treaty override* que será adotado e também os problemas de se optar por uma definição ampla, abrangendo o *treaty dodging*, como pode ser visto em parte da doutrina e dos tribunais¹⁷. Poste-

¹⁵ Aprovada pelo Congresso Nacional brasileiro por meio do Decreto Legislativo n. 496, de 17 de julho de 2009, com reserva aos arts. 25 e 6, e promulgada pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

¹⁶ Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 78^a. Rotterdam: IFA, 1993, p. 66.

¹⁷ Casos do Supremo Tribunal dos Países Baixos que serão discutidos no tópico 1.3.2.3. Ver também KEMMEREN, Eric C. C. M. Netherlands – exit taxation and pensions – tax treaty override? In: KEMMEREN, Eric C. C. M. et al. *Tax treaty case law around the globe 2012*, Online Books IBFD,

riormente, no terceiro ponto, baseando-se em decisões relevantes ao debate sobre o *treaty dodging* e também em considerações de autores(as) que tenham examinado esses casos com o propósito de explorar a *ratio decidendi* de cada decisão, tentar-se-á conferir autonomia ao *treaty dodging* diante dos outros problemas de ajustamento, definindo-o e apresentando normas de direito internacional presentes na CVDT que fundamentam, quando verificado, a sua rejeição.

1. Das Leis Internas Promulgadas após a Celebração dos Acordos para evitar a Dupla Tributação: entre a Interpretação Dinâmica e a Estática

Os ADTs são negociados para fomentar a troca de bens e serviços e a circulação do capital e de pessoas por meio da eliminação da dupla tributação¹⁸. Para tanto, os Estados Contratantes limitam suas respectivas jurisdições tributárias por meio de “concessões mútuas”, levando em conta as particularidades de cada um desses Estados, o que resulta em um tratado enquanto um “conjunto de renúncias recíprocas de poderes de tributar” e não como uma regra geral de direito internacional público¹⁹.

Tem-se, assim, que os ADTs são pactuados para vigerem ao menos durante algumas décadas. Embora, em regra, não seja estabelecido um prazo exato para a duração desses tratados²⁰, a dificuldade e o longo processo de negociação do seu teor tornam impraticável emendar um tratado de maneira a seguir as mudanças legislativas domésticas²¹. Dessa forma, os ADTs são criados com o objetivo de sobreviverem apesar das constantes reformas da legislação interna²². Portanto, é desejável que cada ADT continue sendo eficaz com o conteúdo de suas regras até então existentes, mesmo que os dispositivos das legislações internas de cada Estado Contratante sejam alterados. Dadas essas considerações, aparentemente, exige-se que deva ser aplicada a lei doméstica acompanhando suas modificações (interpretação dinâmica) e não a lei interna do momento de celebração do tratado (interpretação estática).

2013; DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 73-97; RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 385 e ss; e *Treaty override*. In: ROGERS-GLABUSH, Julie (ed.). *IBFD international tax glossary*. 7. ed. Amsterdã: IBFD, 2015.

¹⁸ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, § 7 do art. 1, p. C (7)-3.

¹⁹ Sobre a “jurisdição como chave para o problema”, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 690 e ss.; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104 e ss.

²⁰ OCDE (2012). *Model tax convention*, op. cit., § 4 dos arts. 30 e 31, p. C (30/31)-1: “No provisions have been drafted as to the date on which the Convention shall have effect or cease to have effect, since such provisions would largely depend on the domestic laws of the Contracting States concerned.”

²¹ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65.

²² Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65; e BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001, E-26.

Inobstante tais ponderações indiquem certa preferência pela interpretação dinâmica dos artigos dos ADTs (em especial do art. 3(2)), nem sempre houve consenso sobre ela tanto sob o amparo da Convenção Modelo da OCDE²³ (“CM-OCDE”) quanto na prática internacional. Prova disso é que, pelo menos com relação ao art. 3(2), a CM-OCDE apenas concluiu pela adoção *prima facie* da interpretação dinâmica em 1995, alterando o texto do seu dispositivo para deixar claro que, caso o contexto²⁴ não exija interpretação diferente, o significado do termo não definido deve ser baseado na lei doméstica em vigência no momento de aplicação do ADT²⁵.

Como o art. 3(2) está presente desde a CM-OCDE de 1963²⁶ e dispositivos semelhantes já existiam em alguns tratados desde 1945²⁷, nota-se que o consenso sobre qual interpretação *prima facie* deveria ser utilizada, caso o contexto não exigisse interpretação distinta, levou vários anos para ocorrer, pelo menos sob a chancela da OCDE. Contudo, é de se ver que, desde a década de 1980, certa preferência pela interpretação dinâmica já vigorava na prática internacional²⁸.

Ao se examinar o debate entre qual seria a melhor opção, constata-se que os motivos para a rejeição da interpretação estática são, em sua maioria, pragmáticos²⁹. Isso porque, seria muito difícil, em vários casos, determinar exatamente qual era a lei vigente no passado e a sua interpretação, principalmente, se transcorrido um longo período de tempo³⁰. Fosse a intenção dos Estados Contratantes manter as leis domésticas do momento da celebração do ADT, “muito mais lógico e eficiente seria transcrevê-las no texto do tratado”³¹.

²³ O presente trabalho não faz referência à Convenção Modelo da ONU, pois esta segue tanto o disposto no art. 3(2) da CM-OCDE como seus comentários relevantes para a análise deste capítulo, cf. ONU (2011). *Model double taxation convention between developed and developing countries*. Nova Iorque, 2011, p. 86.

²⁴ Para uma análise extensiva do “contexto”, cf. FLÁVIO NETO, Luís. *Os “contextos” na interpretação e aplicação de acordos de tributação*. Tese de doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

²⁵ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, § 11 do art. 3(2), p. C (3)-5: “This paragraph provides a general rule of interpretation for terms used in the Convention but not defined therein. However, the question arises which legislation must be referred to in order to determine the meaning of terms not defined in the Convention, the choice being between the legislation in force when the Convention was signed or that in force when the Convention is being applied, i.e. when the tax is imposed. *The Committee on Fiscal Affairs concluded that the latter interpretation should prevail, and in 1995 amended the Model to make this point explicitly.*” (Destacou-se)

²⁶ OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, Histórico dos Comentários, § 11 do art. 3(2), p. C (3)-14.

²⁷ Sobre as origens do art. 3(2), cf. JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 18-19.

²⁸ Cf. ARNOLD, Brian J. Canada amends income tax conventions interpretation act. *Tax Notes International*, 8 de fevereiro de 1999, p. 1; JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 47 e ss.

²⁹ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

³⁰ Cf. LANGBEIN, Volker. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987, p. 6.

³¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, p. 112.

Em outras palavras, a opção *prima facie* pela interpretação estática tornaria os ADTs inflexíveis. Tanto é assim que, se tomada a interpretação estática literalmente, não haveria sequer a possibilidade de pequenas modificações no direito interno. Por consequência, os tratados rapidamente se tornariam obsoletos³² e haveria, com maior frequência, necessidade de renegociá-los³³ a fim de manter sua operabilidade. Nota-se ainda que, para alguns ADTs, a opção *prima facie* pela interpretação estática significaria voltar à década de 1920 (e.g., o ADT entre a Alemanha e a Itália permaneceu vigente de 1925 até 1992), levando à necessidade de se pesquisar nos antigos documentos qual era o significado de determinado termo aquele tempo³⁴. E, mesmo que fosse adotada *prima facie* uma versão mais liberal da interpretação estática, seria difícil determinar quais mudanças seriam permitidas e quais seriam vetadas³⁵.

Por outro lado, segundo John Avery Jones, a adoção *prima facie* da interpretação dinâmica tem como problema a possibilidade de um Estado Contratante modificar os efeitos do tratado por meio de uma alteração na sua lei interna³⁶. Ademais, Alberto Xavier afirma que, em alguns ordenamentos jurídicos, pode haver dificuldades em se optar *a priori* pela interpretação dinâmica em razão de princípios como o da segurança jurídica, da proteção da confiança e da boa-fé, ou seja, a interpretação dinâmica envolveria elementos de retroatividade³⁷.

Contudo, os problemas que surgem com a interpretação estática não se manifestam sob a interpretação dinâmica³⁸. Ao menos na maioria dos casos, será mais fácil determinar o que o *direito é* do que o que o *direito era*. Outrossim, pequenas alterações no direito interno são aplicáveis para fins do ADT sob a interpretação dinâmica³⁹. Dessa forma, caso o contexto não exija interpretação distinta, a adoção da interpretação dinâmica é mais fácil de ser aplicada e torna o tratado mais flexível. Além disso, a interpretação dinâmica vindica o uso da lei doméstica no momento da aplicação do tratado, o que não significa que a lei utilizada deve ser aquela promulgada após o fato gerador, mas a norma válida no momento da ocorrência da obrigação tributária⁴⁰. Ademais, outro entrave ausente na interpretação dinâmica é a dificuldade de se estabelecer uma data relevan-

³² Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 658.

³³ Cf. JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 41.

³⁴ Cf. VOGEL, Klaus. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation*, v. 57, n. 1. Journals IBFD, 2003, p. 2.

³⁵ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

³⁶ Cf. JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 40.

³⁷ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 161.

³⁸ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

³⁹ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

⁴⁰ Sobre a lei de regência do lançamento no direito tributário brasileiro, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 626-627.

te para se aplicar a lei interna quando adotada a concepção estática, pois haveria a discussão sobre se a data a ser aplicada seria a de celebração ou a de ratificação do ADT⁴¹.

Além dos argumentos já levantados, destaca-se que alguns artigos da CM-OCDE vindicam a interpretação dinâmica, como: (i) o art. 2(4), o qual dispõe que o ADT deverá ser aplicado para quaisquer tributos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos tributos já mencionados no ADT⁴²; e o (ii) art. 10(3), que confere algumas definições exemplificativas do termo “dividendos”⁴³. Não obstante a própria interpretação sistemática de alguns dispositivos dos ADTs⁴⁴ preconize, caso o contexto não exija interpretação diferente, a interpretação dinâmica, ainda é possível que em alguns ADTs seja cabível o debate sobre a prevalência *prima facie* da interpretação dinâmica sobre a estática, especialmente se o tratado fora celebrado antes de 1995, ou não tenha dispositivo similar à *renvoi clause*⁴⁵ ou então adote redação distinta da CM-OCDE. Entretanto, ainda assim, dados os argumentos acima já considerados, é preferível, caso o contexto não exija interpretação distinta, a adoção *prima facie* da interpretação dinâmica.

Por outro lado, a opção pela interpretação dinâmica não significa que toda e qualquer lei doméstica promulgada posterior à celebração do ADT deverá ser aplicada caso haja remissão ao respectivo direito interno. Segundo Avery Jones, mesmo os defensores mais ferrenhos da interpretação dinâmica devem admitir que algumas alterações vão longe demais⁴⁶. Afinal, não se pode supor que a aplicação da *renvoi clause* estabeleça um resultado diverso do que exigira o objeto e o escopo do próprio tratado. Por isso, não é à toa que o art. 3(2) contém a expressão *unless the context otherwise requires*, a qual limita a interpretação dinâmica, uma vez que impede mudanças que claramente vão de encontro ao que ambos os Estados Contratantes previram⁴⁷. Em outras palavras, os Estados Contratantes não podem utilizar o seu direito interno para alterar substancialmente suas obrigações

⁴¹ Cf. JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 48.

⁴² Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65.

⁴³ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65.

⁴⁴ Sobre outros dispositivos presentes ou não na CM-OCDE que sugerem a interpretação dinâmica, cf. JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 29-39. Com a opinião de que pela interpretação sistemática não é possível chegar à conclusão pela interpretação estática, cf. LANG, Michael. *Introduction to the law of the double taxation conventions*. 2. ed. Online Books IBFD, 2013, item 4.3.1.

⁴⁵ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67; e BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. III, p. 641-642.

⁴⁶ Cf. JONES, John F. Avery et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, p. 47.

⁴⁷ Cf. LANGBEIN, Volker. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987, p. 6.

internacionais presentes no ADT⁴⁸, uma vez que isso levaria ao acatamento de modificações em sentido oposto ao objetivo e ao papel do ADT, desequilibrando o “sacrifício das partes” que fora convencionado⁴⁹. Portanto, ainda que, *prima facie*, haja comando expresso pela adoção da interpretação dinâmica, a depender da lei doméstica a ser aplicada, o contexto pode exigir interpretação distinta.

Apesar de haver vantagens práticas ao se referir à lei interna para dar significado a termos não definidos no tratado – uma vez que autoridades fiscais e os tribunais podem aplicar conceitos com os quais estão acostumados, limitando as possibilidades de interpretações contraditórias e promovendo a segurança jurídica na aplicação do ADT⁵⁰ – definições presentes na lei doméstica de um Estado Contratante podem diferir daquelas prescritas na lei interna do outro Estado Contratante. Conseqüentemente, a aplicação desses conceitos pode levar à dupla tributação em situações que o ADT objetivava abranger. Além disso, como já mencionado, na medida em que a referência à lei interna é, em geral, dinâmica, o ADT possibilita aos Estados Contratantes a oportunidade de modificar suas obrigações internacionais unilateralmente ao alterar suas próprias leis internas⁵¹. Em outras palavras, Heleno Tôrres explica que a escolha pela interpretação dinâmica não é imune a restrições em sua aplicação, dado o maior ou menor grau da modificação do significado originário, especialmente, quando há alterações radicais⁵².

Todavia, é importante acentuar que o debate não deve se centrar no problema sobre qual interpretação adotar *prima facie*, se a interpretação dinâmica ou estática, mas na análise do contexto, a qual compreende a questão sobre se o significado de um termo de uma lei interna e a aplicação desse novo termo alterariam substancialmente a “relação tributária” entre os Estados Contratantes. Isso porque a interpretação conforme a exigência do contexto restringe a extensão da aplicabilidade das mudanças no direito interno sob a interpretação dinâmica do art. 3(2)⁵³.

Desse modo, pode-se pressupor que, concordando com uma *renvoi clause* como o art. 3(2) da CM-OCDE, os Estados Contratantes dependem uns dos outros para não fazer uso do seu respectivo Poder Legislativo com o propósito de alterar a aplicação do tratado de forma arbitrária e de maneira que o acordo se torne desequilibrado. Ou, se os Estados Contratantes pretendem mudar a estabilidade do tratado, que eles externalizem essa vontade para que o outro Estado Contratante possa se manifestar apropriadamente. Na ausência dessa “intenção clara”, entretanto, uma alteração desequilibradora da legislação interna não pode

⁴⁸ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

⁴⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, p. 113.

⁵⁰ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 454.

⁵¹ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 455.

⁵² TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriritubutação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 658.

⁵³ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 460.

ser aplicada por um Tribunal sob o fundamento da *renvoi clause*. Exemplo desse raciocínio está presente na modificação de 1984 no ADT entre a Alemanha e a Índia. Nesse tratado, o art. XVI(3)(b) expressamente exige que a Alemanha conceda certos créditos tributários para tributos de acordo com os dispositivos da lei tributária alemã “as it may be amended from time to time without changing the general principle thereof”⁵⁴.

Assim sendo, verifica-se a importância da interpretação uniforme e da segurança jurídica na aplicação tanto do ADT quanto do direito interno que o integra. Baseando-se nisso, os Estados Contratantes devem compreender os dispositivos do tratado da mesma maneira⁵⁵. Todavia, inobstante todos os Estados se beneficiem quando há um nível razoável de segurança jurídica e de interpretação comum entre eles, os interesses nacionais e os vieses em favor de seus sistemas jurídicos frequentemente impelem a interpretação em outra direção⁵⁶. Ademais, como os ADTs são interpretados pelos Estados Contratantes e não por um Tribunal Internacional, não se pode negar a possibilidade de os órgãos julgadores serem influenciados pelos princípios da lei interna. Por consequência, não importa quão bem esses tratados sejam estruturados, sempre haverá problemas referentes à integração dos ADTs pelo direito interno dos dois Estados Contratantes, em especial, quando a lei doméstica seja alterada posteriormente à celebração do tratado⁵⁷.

Além disso, conforme explica Michael Rigby, em virtude de os ADTs geralmente permanecerem vigentes por um longo período de tempo, eles acabam por obstaculizar tentativas de reformar a legislação tributária. Como, em geral, os Estados Contratantes querem implementar reformas rapidamente e a renegociação das suas redes de ADTs constitui um processo demorado, esses países acabam por editar leis que configuram *treaty override* e que buscam contornar as obrigações presentes nesses ADTs⁵⁸. Tanto é assim que, em 1989, a OCDE publicou um relatório denominado *Tax treaty override*⁵⁹. Segundo a OCDE, a segurança jurídica que os ADTs trazem às questões tributárias internacionais “tem, nos últimos anos, sido posta em questão”, e em alguma medida prejudicada, pela tendência de alguns Estados editarem ou proporem leis internas que violam dispositivos dos ADTs⁶⁰.

Ainda que o *treaty override* seja a forma mais conhecida de abuso entre Estados Contratantes, nem sempre toda lei interna posterior a um tratado será consi-

⁵⁴ LANGBEIN, Volker. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987, p. 7.

⁵⁵ Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 78a. Rotterdam: IFA, 1993, p. 61.

⁵⁶ Cf. RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995, p. 1.764.

⁵⁷ Cf. BECKER, Helmut; WURM, Felix. Double-taxation conventions and the conflict between international agreements and subsequent domestic laws. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1988, p. 257.

⁵⁸ Cf. RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 311.

⁵⁹ Este relatório está presente em OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-1 – R(8)-13.

⁶⁰ OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-2.

derada um *treaty override*. É possível que haja distintos problemas quanto à harmonização entre os ADTs e as leis internas posteriores. Nesse sentido, Klaus Vogel, além de tratar do *treaty override*, também cita outros problemas de ajustamento decorrentes de mudanças na legislação doméstica em face dos ADTs existentes. Para o autor, há três tipos de “problemas de ajustamento”:

- se o tratado se refere a termos ou regras da legislação doméstica, e esses termos são modificados;
- se a nova lei ainda corresponde à redação do tratado, inobstante não corresponda mais à sua finalidade ou ao seu objetivo; ou
- se a nova lei conflita com o tratado (*treaty override*)⁶¹.

Enquanto, como se verá no próximo tópico, uma concepção ampla de *treaty override* englobaria os dois últimos problemas de ajustamento, Klaus Vogel trata cada um separadamente. Segundo Vogel, o segundo problema seria o “*treaty dodging*”⁶², o qual contém características próprias que o distingue dos demais. Todavia, antes de se adentrar na definição de *treaty dodging*, é preciso abordar o que se entende por *treaty override*, uma vez que é preciso estabelecer a amplitude do *treaty override*, delimitando de que maneira ele se manifesta. Mesmo porque, ao fim e ao cabo, são os tribunais nacionais que resguardarão o teor dos ADTs celebrados e, portanto, passa a ser fundamental saber os argumentos pelos quais os juízes resolverão a lide. Afinal, se há confusão entre os problemas de ajustamento, os argumentos utilizados em um caso não serão extensivos a outros⁶³.

2. Do Conceito de *Treaty Override*: Delimitação e Problemas de uma Definição Abrangente

Em 2 de outubro de 1989, a OCDE recomendou que os países-membros evitassem a edição de leis domésticas cujo objetivo fosse gerar efeitos em clara contradição às obrigações presentes em ADTs ou cujo escopo fosse anular unilateralmente a aplicação das obrigações constantes em ADTs⁶⁴. No relatório intitulado *Tax treaty override*, a OCDE restringiu o conceito de *treaty override* para tecer diversas considerações sobre essa prática. Acertadamente, a OCDE apresentou três situações que, mesmo envolvendo um *treaty override* ou sendo semelhante a ele ou ainda podendo ter os seus mesmos efeitos, não deveriam ser consideradas um *treaty override*⁶⁵.

⁶¹ VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65. Essa divisão já estava presente em VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 63-64.

⁶² Cf. VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 65.

⁶³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 683.

⁶⁴ Cf. OCDE (1989). *Recommendation of the council concerning tax treaty override*, C(89) 146/Final.

⁶⁵ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-2.

A primeira situação é a de um Estado editar uma lei para reverter o efeito de uma decisão judicial, cujo resultado se afastou da interpretação dominante, explícita ou implicitamente aceita pelos Estados contratantes, de um dispositivo do tratado. Nesta hipótese, a OCDE defende que não há qualquer prejuízo sob a óptica das relações internacionais, desde que a decisão judicial seja realmente contrária às intenções dos Estados contratantes. Para a OCDE, a princípio, a própria decisão judicial pode ser entendida como violadora do ADT⁶⁶.

Já a segunda situação ocorreria quando um Estado modifica a definição de um termo na sua legislação interna, o qual também é usado nos dispositivos dos ADTs, mas que não é especificamente delimitado para os objetivos do tratado. Neste caso, a OCDE distingue a alteração na legislação doméstica que é compatível com o contexto do ADT daquela mudança na legislação interna incompatível com o contexto do tratado⁶⁷.

Por fim, a terceira situação englobaria a adoção de legislação interna incompatível com um dispositivo do tratado, sendo irrelevante a intenção dos órgãos competentes pela promulgação da legislação⁶⁸.

Nota-se, assim, que a OCDE delimitou o *treaty override* de maneira relativamente precisa, pois restringiu o *treaty override* à edição de uma lei doméstica com clara intenção de ir de encontro às obrigações presentes nos ADTs.

Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri sustenta a necessidade de se adotar uma definição clara de *treaty override*. Isso porque um conceito abrangente pode implicar alguns desafios, uma vez que a *ratio decidendi* aplicada para um caso não será necessariamente extensiva a outra, o que levará a uma generalização de problemas e soluções⁶⁹. Para chegar a uma definição, Schoueri faz algumas distinções⁷⁰, as quais serão utilizadas neste trabalho a fim de lapidar o conceito apresentado pela OCDE.

A primeira delimitação é que não deve ser considerada um *treaty override* a hipótese de a legislação simplesmente seguir uma interpretação possível dos dispositivos do tratado. Ou seja, ainda que faça referência expressa, é preciso analisar se o que se busca adotar para *fins de aplicação do tratado* vai ou não de encontro aos dispositivos do ADT. Como é possível que mais de uma interpretação esteja dentro do escopo dos ADTs, caso a lei interna apenas disponha sobre uma delas, não é possível falar-se em *treaty override*⁷¹.

Já a segunda distinção se refere à necessidade de só se conceber um *treaty override* quando a legislação explicitamente determinar a não aplicação de ADTs

⁶⁶ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-2 – R(8)-3.

⁶⁷ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-3.

⁶⁸ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-3.

⁶⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 683.

⁷⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 683-684.

⁷¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 683.

celebrados anteriormente, em determinadas hipóteses. Sem menção expressa, não é possível pressupor se a lei doméstica posterior pretende derrogar normas de ADTs anteriores. Interessante ainda que pouco importa a justificativa para tal ato⁷². Não há que se fundamentar pelo fato de se tratar de uma situação abusiva. Afinal, como inexistente conceito claro de abuso no direito internacional e tampouco há qualquer requisito nos ADTs para que se obtenha um benefício do tratado, dificilmente será possível determinar a existência de uma prática abusiva⁷³.

Tendo isso em vista, haverá um *treaty override* sempre que se editar uma lei doméstica que faça referência expressa determinando a aplicação de uma norma que não condiz com nenhuma interpretação possível do(s) dispositivo(s) dos ADT(s), independente da (existência de) justificativa para tanto.

A partir desse conceito de *treaty override*, vale tecer comentários sobre as situações apresentadas pela OCDE que não podem ser entendidas como *treaty override*.

Na primeira situação levantada pela OCDE – na qual um Estado edita uma lei para reverter o efeito de uma decisão judicial e, assim, manter a aplicação da opinião dominante – não se pode falar em *treaty override*, uma vez que a norma estará conforme a interpretação possível dos dispositivos dos ADTs. Já a segunda forma que envolve a *renvoi clause* e as alterações na lei doméstica que modificam conceitos não (completamente) definidos nos ADTs não é realmente um *treaty override*⁷⁴, uma vez que não há referência expressa e tampouco há uma *derrogação* de normas. Contudo, não deixa de ser um problema a possibilidade de uma interpretação incompatível com o que o contexto exige. Por fim, a terceira situação não se configura um *treaty override*, dado que, embora a lei interna seja incompatível com o ADT, dificilmente se saberá a sua real aplicabilidade perante os tratados⁷⁵ em virtude da inexistência de menção expressa no dispositivo legal.

Além dessas breves considerações sobre o conceito de *treaty override*, deve-se ter em conta a necessidade de se averiguarem as fundamentações mediante as quais se resolvem os casos de *treaty override*.

De acordo com a OCDE, a solução de um caso concreto de *treaty override* variará muito, pois, sob a perspectiva da ordem jurídica interna de cada Estado, as normas de direito internacional, dentre elas os ADTs, poderão ter hierarquias diferentes⁷⁶. Todavia, embora as abordagens tradicionais estejam atreladas aos

⁷² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 683.

⁷³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 685-686; e OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-10.

⁷⁴ ELLIFFE, Craig. The lesser of two evils: double tax treaty override or treaty abuse? *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 2016, p. 74.

⁷⁵ Cf. ELLIFFE, Craig. The lesser of two evils: double tax treaty override or treaty abuse? *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 2016, p. 74.

⁷⁶ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-5. No mesmo sentido, cf. BECKER, Helmut; WURM, Felix. Double-taxation conventions and the conflict between international agreements and subsequent domestic laws. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1988, p. 259; e WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. An international law perspective on tax treaties and domestic law. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006, § 7. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016.

critérios de resolução de antinomias (hierárquico, cronológico e de especialidade⁷⁷) Schoueri apresenta o *jurisdictional approach*, segundo o qual os ADTs e a lei interna versam sobre matérias diferentes, não podendo haver conflito entre eles, e caso a edição de uma lei doméstica constitua um *treaty override*, estará violando sua competência por lhe carecer jurisdição para tanto⁷⁸.

De qualquer forma, este trabalho não tem como objetivo discutir qual fundamentação é preferível para lidar com o *treaty override*. O importante é estabelecer tanto a definição de *treaty override* quanto as abordagens utilizadas para solucionar casos contendo este problema de ajustamento. A partir de tais concepções, ficarão mais visíveis as diferenças em face do *treaty dodging*, o qual é frequentemente visto como um *treaty override*⁷⁹.

Em apertada síntese, portanto, para fins deste trabalho, *treaty override* consiste na edição de uma lei doméstica que contém referência expressa de sorte a impor a aplicação de uma norma não condizente com nenhuma interpretação possível do(s) dispositivos dos ADT(s).

3. Da Autonomia do *Treaty Dodging*

Estabelecidas as delimitações do *treaty override* para este trabalho, passa-se ao debate acerca da autonomia do *treaty dodging*. Embora este ainda não esteja definido, vale mencionar que Vogel nomeou de *treaty dodging* a prática de elaborar uma nova lei capaz de deslocar a jurisdição de tributar, elevando a arrecadação dos tributos⁸⁰. Por isso, neste tópico, a partir de casos – que versem sobre alterações na lei interna que são posteriores aos ADTs em questão, mas que não contenham qualquer referência expressa determinando a aplicação de uma norma que não condiz com nenhuma interpretação possível dos dispositivos desses ADTs – serão apresentadas e discutidas considerações de autores(as) que tenham examinado essas decisões, a fim de que se possa delimitar os contornos do *treaty dodging* e emancipá-lo dos outros problemas de ajustamento.

3.1. Histórico: do Caso Melford à abordagem do Supremo Tribunal dos Países Baixos

Ao abordar o *treaty dodging* de maneira autônoma, Klaus Vogel se referiu ao caso *Her Majesty The Queen vs. Melford Developments Inc.* (Caso Melford) para fazer

⁷⁷ Sobre as abordagens tradicionais, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 686-690.

⁷⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 690 e ss.

⁷⁹ Casos do Supremo Tribunal dos Países Baixos que serão discutidos no tópico 1.3.2.3. Ver também KEMMEREN, Eric C. C. M. Netherlands – exit taxation and pensions – tax treaty override? In: KEMMEREN, Eric C. C. M. et al. *Tax treaty case law around the globe 2012*, Online Books IBFD, 2013; DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 73-97; RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 385 e ss; e *Treaty override*. In: ROGERS-GLABUSH, Julie (ed.). *IBFD international tax glossary*. 7. ed. Amsterdã: IBFD, 2015.

⁸⁰ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67-69. VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 65-67.

algumas observações sobre esse fenômeno. Nota-se que, conquanto em outros dois casos concernentes a dois ADTs que não continham a *renvoi clause*, já tivesse sido debatido o mesmo problema, o Caso Melford é o mais discutido e lembrado, pois o tratado em questão continha a *renvoi clause*. Interessante, porém, que aqueles outros dois casos tiveram a mesma decisão que o Caso Melford, uma vez que em todos eles foi julgado que as alterações na legislação interna de um país não poderiam modificar o conteúdo dos referidos tratados⁸¹.

Dessa forma, a análise de casos que possam versar sobre *treaty dodging* parte do Caso Melford e, depois, aborda outras decisões que também são examinadas pela doutrina internacional. Por isso, este tópico se subdivide em duas partes: (i) Caso Melford; e (ii) outros casos.

3.1.1. Do Caso Melford

Em 28 setembro de 1982, o Supremo Tribunal do Canadá decidiu, no caso *Her Majesty The Queen vs. Melford Developments Inc.*⁸² que a alteração da legislação doméstica canadense sobre comissões de garantia (*garantee fees*), a qual teria passado a abranger o pagamento de juros, não poderia ser levada em conta para fins de aplicação do ADT entre Canadá e Alemanha (“ADT-CA-DE”).

Embora a Lei de Imposto de Renda do Canadá tenha sido alterada em 18 de novembro 1974, entendeu o Supremo Tribunal do Canadá que isso não modificaria os dispositivos do ADT-CA-DE, o qual fora concluído em 1956. Assim, comissões de garantia não estariam abrangidas pelo artigo sobre pagamentos de juros do ADT-CA-DE. Em outras palavras, comissões de garantia não poderiam ser tributáveis de acordo com o art. III (1)⁸³ do ADT-CA-DE, uma vez que esse dispositivo só autorizaria a tributação de lucros de não residentes quando auferidos por meio de um estabelecimento permanente no Canadá⁸⁴.

Ainda que a recorrente (*Her Majesty The Queen*) concordasse com o recorrido (*Melford Developments Inc.*) quanto ao fato de que o beneficiário do pagamento sequer realizava negócios no Canadá, a recorrente pretendia tributar o pagamento feito pelo recorrido ao banco residente na Alemanha (*Vereinsbank*). Consequentemente, segundo o *Justice* do Supremo Tribunal do Canadá, James Wilfred Estey, a sujeição à tributação desse pagamento dependia inteiramente da aplicação da Lei de Imposto de Renda do Canadá, relativa à tributação de não residentes, e do ADT-CA-DE⁸⁵.

⁸¹ Cf. LANGBEIN, Volker. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987, p. 6; e CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 516.

⁸² Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 504-505.

⁸³ Cf. ADT-CA-DE, “Article III (1) The industrial or commercial profits of an enterprise of one of the territories shall not be subject to tax in the other territory unless the enterprise carries on a trade or business in the other territory through a permanent establishment situated therein. If it carries on a trade or business in that other territory through a permanent establishment situated therein, tax may be imposed on those profits in the other territory but only on so much of them as is attributable to that permanent establishment.”

⁸⁴ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 504-505.

⁸⁵ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 505.

No caso em questão, o pagamento feito pelo recorrido tinha a natureza de uma comissão de garantia, uma vez que o beneficiário, o Banco alemão, tinha garantido ao Banco da Nova Escócia (*Bank of Nova Scotia*) um empréstimo feito pela *Melford Developments Inc.* O valor dessa comissão de garantia a ser paga pelo recorrido ao Banco alemão era de um por cento (1%) ao ano sobre o empréstimo recebido pelo Banco da Nova Escócia⁸⁶.

Desse modo, *Her Majesty The Queen* alegou que o pagamento estaria sujeito à tributação retida na fonte de 25% com base nos dispositivos 212(1)(b)⁸⁷ e 214(15)(a)⁸⁸ da Parte XIII da Lei do Imposto de Renda. Como, na visão da recorrente, esse pagamento teria, segundo essa lei interna, a natureza de *juros*, o imposto retido na fonte estaria resguardado pelo ADT-CA-DE. Por outro lado, o recorrido alegou não importar o que a lei doméstica do Canadá prescrevesse, se seus dispositivos infringissem o teor do ADT-CA-DE⁸⁹.

Ao tratar da questão central do caso, o *Justice Estey* afirmou que o problema era se a alteração na Lei do Imposto de Renda do Canadá emendava o ADT-CA-DE de modo a exigir que o pagamento feito pelo recorrido devesse sofrer a tributação na fonte. Conquanto o Juiz do Tribunal Federal de Recursos (*Federal Court of Appeal*), Urie J., tenha alegado que a lei interna não prescrevia que comissões de garantia eram *juros*, mas que deviam ser consideradas como tal, o *Justice Estey* chegou à conclusão oposta. De acordo com o *Justice*, o ponto central do caso era se o art. III(1), *supra*, e o art. III(5)⁹⁰ do ADT-CA-DE impediam ou não a aplicação da Lei do Imposto de Renda do Canadá⁹¹.

Sobre esse aspecto, a recorrente alegou, com base na decisão *Reference as to the Validity of Section 6 of the Farm Security Act*⁹², que *juros* seriam, em termos gerais, a devolução ou consideração ou compensação pelo uso ou retenção de uma quantia de dinheiro por parte de uma pessoa, a qual pertence ou é devida a ou-

⁸⁶ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 506.

⁸⁷ Lei do Imposto de Renda do Canadá, “Part. XIII. 212. (1) Every non-resident person shall pay an income tax of 25% on every amount that a person resident in Canada pays or credits, or is deemed by Part I to pay or credit, to him as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of, [...] (b) interest except...”

⁸⁸ Lei do Imposto de Renda do Canadá, “Section 214(15) For the purposes of this Part, (a) where a non-resident person had entered into an agreement under the terms of which he agrees to guarantee the repayment, in whole or in part, of the principal amount of a bond, debenture, bill, note, mortgage, hypothec or similar obligation of a person resident in Canada, any amount paid or credit as consideration for the guarantee shall be deemed to be a payment of interest on that obligation; (Added by 1974-75-76 (Can.), c. 26, s. 119(2)).”

⁸⁹ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 506.

⁹⁰ ADT-CA-DE, “art. III (5) Paragraphs (1) and (2) shall not be construed as preventing one of the contracting States from imposing pursuant to this Convention a tax on income (e.g. dividends [,] interest, rents or royalties) derived from sources within its territory by a resident of the other territory if such income is not attributable to a permanent establishment in the first-mentioned territory”.

⁹¹ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 508.

⁹² Cf. CANADÁ. Supreme Court. *Reference as to the validity of Section 6 of the Farm Security Act, 1944 of Saskatchewan*, S.C.R. 394, julgado em 13 de maio de 1947, p. 411.

tra. Literalmente, essa afirmação não exigiria que o pagamento de juros tivesse que ser feito ao dono do capital, mas poderia ser feito àquele que o empresta. Contudo, de acordo com o *Justice Estey*, quando se analisa aquela definição naquele caso concreto, era evidente que não houve tentativa alguma de se determinar a extensão do conceito de “juros”. Ademais, o *Justice* afirmou que “juros” se referia ao pagamento pelo uso do capital emprestado por aquele que recebe esse provento. Definição essa que seria resguardada pelo caso *Bennett and White v. The King*⁹³, pois nesse caso o Tribunal rejeitou o argumento de que, assim como juros, comissões de garantia eram despesas correntes e, portanto, dedutíveis. Também nesse caso, os *Justices* Loche J., Rinfret C. J. e Kellock J.⁹⁴ posicionaram-se no sentido de que, embora algumas resoluções considerassem as comissões de garantia como juros, estes seriam pagos diretamente àquele que emprestou o dinheiro, e não a uma terceira pessoa por ter garantido o empréstimo, como são as comissões de garantia.

Já no que diz respeito à interpretação de “renda” presente no art. III(5), o Supremo Tribunal entendeu que, embora o art. III(1) restringisse a tributação somente para casos em que houvesse estabelecimento permanente, o art. III(5) permitia que o Canadá tributasse a renda de empresas alemãs quando essa renda fosse derivada de fontes do território do Canadá, desde que essa renda (i) não fosse atribuível a um estabelecimento permanente, e (ii) fosse proveniente de “e.g. dividends[,] interest, rents or royalties”. Dessa forma, segundo o Tribunal, as comissões de garantia estariam, sim, abrangidas pela ampliação que o conceito de “renda” sofre ao incluir esses quatro tipos de rendimentos. Não necessariamente a renda precisaria ser idêntica aos exemplos indicados, mas deveria estar relacionada ao pagamento devido acerca dos lucros relativos à propriedade⁹⁵.

Entretanto, conforme exposto pelo Supremo Tribunal do Canadá, a presença da expressão “e.g.” tão somente ilustraria que esses quatro tipos de rendimentos não deveriam ser tratados naquele artigo, mas nos artigos posteriores (art. VI, dividendos; art. VII, juros; art. VIII, *royalties*; e art. XIII, aluguéis)⁹⁶. Ademais, a decisão afirmou que a exemplificação contida no artigo deveria ser interpretada à luz do “context of the ordinary usage of the language at the time of the Agreement”⁹⁷, em que não se encontraria fundamento para se restringir a aplicação do art. III(1) no caso de comissões de garantia.

Além disso, a Suprema Corte fez referência ao art. II(2)⁹⁸ do ADT-CA-DE, o qual estabelecia sobre “laws in force” no Canadá “relating to the taxes which are

⁹³ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *Bennett and White v. The King*, S.C.R. 287, julgado em 5 de outubro de 1948, p. 293.

⁹⁴ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *Bennett and White v. The King*, S.C.R. 287, julgado em 5 de outubro de 1948, p. 289-290.

⁹⁵ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 510-511.

⁹⁶ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 511-512.

⁹⁷ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 511.

⁹⁸ ADT-CA-DE, “art. II(2) In the application of the provisions of this Convention by one of the contracting States any term not otherwise defined in this Convention shall, unless the context other-

the subject of this Convention”. Desse modo, a questão era saber se esse trecho se referia às leis existentes em 1956, quando da celebração do tratado, ou se às leis vigentes no momento da aplicação do ADT-CA-DE, o que incluiria a alteração na Lei de Imposto de Renda do Canadá feita em 1974⁹⁹. Sobre esse ponto, o Supremo Tribunal do Canadá decidiu que a expressão “law in force” não poderia compreender leis editadas pelo Canadá que redefinissem procedimentos e mecanismos fiscais com referência a rendas não sujeitas a sua tributação pelo tratado. Afinal, interpretar de outro modo levaria à conclusão de que é possível aos Estados Contratantes alterarem unilateralmente o ADT de acordo com as necessidades de suas leis internas¹⁰⁰.

O Supremo Tribunal do Canadá ainda citou o caso *Associates' Corporation of North America v. The Queen*¹⁰¹, do Tribunal Federal de Recursos (*Federal Court of Appeal*), o qual decidiu sobre a mesma questão, mas com relação ao ADT entre Canadá e Estados Unidos (“ADT-CA-US”) concluído em 1942. Conquanto nesse tratado não houvesse o art. II(2), “renvoi clause”, o Juiz Mahoney concluiu que a alteração da Lei do Imposto de Renda seria incompatível com o que expressava o ADT-CA-US¹⁰².

Por fim, o Supremo Tribunal do Canadá afirmou que o debate não giraria em torno da ideia de que o Parlamento canadense fosse absoluto e, portanto, não poderia se autovincular. A questão seria se um ato legislativo referente à Lei do Imposto de Renda poderia ter como efeito uma alteração no ADT-CA-DE de 1956. Concluiu o Tribunal que se isso fosse possível, todos os outros 26 ADTs vigentes e os outros dez a serem concluídos à época ficariam ameaçados pela modificação da Lei do Imposto de Renda. Isso, porém, não significaria que ADTs não pudessem ser modificados, mas que o Parlamento somente poderia emendar de maneira expressa o acordo¹⁰³.

Em suma, o Supremo Tribunal do Canadá, no caso *Her Majesty The Queen vs. Melford Developments Inc.*, decidiu que qualquer ato legislativo que resultasse em uma alteração ou expansão do conceito de um termo, tal como “juros”, não prevaleceria sobre as expressões presentes no ADT-CA-DE. Ademais, a Corte julgou que, de acordo com o art. III(1) do tratado, o Canadá não poderia tributar as comissões de garantia pagas a um banco da Alemanha porque não haveria estabelecimento permanente naquele país¹⁰⁴.

wise requires, have the meaning which it has under the laws in force in the territory of that State relating to the taxes which are the subject of this Convention”.

⁹⁹ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 511-512.

¹⁰⁰ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 513.

¹⁰¹ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 516.

¹⁰² Cf. BOIDMAN, Nathan. Canada: Supreme Court interprets Canada-Germany tax treaty. *Inter-tax*, v. 11, n. 1, 1983, p. 18.

¹⁰³ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 514.

¹⁰⁴ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 517.

3.1.1.1. Do Caso Melford: consequências e considerações

Segundo Stephen Richardson e James Welkoff, o Caso Melford foi responsável por uma série de eventos relativos à interpretação dos ADTs sob a perspectiva do ordenamento jurídico canadense¹⁰⁵. Isso porque, em 23 de junho de 1983, as autoridades fiscais do Canadá elaboraram um projeto de lei que foi enviado para a *House of Commons* com o intuito de eliminar as consequências da decisão¹⁰⁶.

Menos de nove meses após a decisão do Caso Melford, houve a proposta de edição do Ato Interpretativo dos Acordos de Bitributação (*Income tax conventions interpretations act*, também conhecido como *Treaty interpretation bill*¹⁰⁷), o qual só foi promulgado em dezembro de 1984. O principal dispositivo desse Ato Interpretativo, art. 3º, prescrevia a necessidade de se interpretar de maneira dinâmica e não estática termos não (completamente) definidos no tratado ou que faziam referência à lei interna do Canadá¹⁰⁸. Ademais, o art. 3º determinava a opção pela interpretação dinâmica *não obstante os dispositivos de um acordo de bitributação ou de um Decreto ratificando e declarando a vigência de um tratado no Canadá*. Em outras palavras, o Ato Interpretativo, explicitamente, dava prevalência *prima facie*, caso o contexto não exigisse sentido diverso, à interpretação dinâmica mesmo se houvesse qualquer dispositivo em tratados ou em decretos que prescrevessem o contrário. Buscava-se, assim, readequar a posição canadense consoante a prática internacional vigente¹⁰⁹.

Embora a redação do projeto do Ato Interpretativo prescrevesse que esse dispositivo deveria operar retroativamente¹¹⁰, o texto promulgado foi alterado para conferir efeito prospectivo (*ex nunc*) e também para restringir a interpretação dinâmica em caso de o contexto assim o exigir¹¹¹. Dessa forma, segundo Volker Langbein, a redação do art. 3º do Ato Interpretativo do Canadá foi alterada para se adequar à redação do art. 3(2) do Modelo da OCDE¹¹², o que “aparente-

¹⁰⁵ Cf. RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995, p. 1.765.

¹⁰⁶ Cf. LANGBEIN, Volker. Double taxation agreements: caught in the conflict between national law and international law. *Intertax*, v. 13, n. 6-7, 1985, p. 146.

¹⁰⁷ Cf. LANGBEIN, Volker. Double taxation agreements: caught in the conflict between national law and international law. *Intertax*, v. 13, n. 6-7, 1985, p. 146. Para um resumo desse Ato Interpretativo, cf. DÉRY, Jean-Marc; WARD, David A. Canada. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 78a. Rotterdam: IFA, 1993, p. 264 e ss.

¹⁰⁸ Cf. RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995, p. 1.765.

¹⁰⁹ Cf. ARNOLD, Brian J. Canada amends income tax conventions interpretation act. *Tax Notes International*, 8 de fevereiro de 1999, p. 1.

¹¹⁰ Cf. RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995, p. 1.769.

¹¹¹ Ato Interpretativo dos Acordos de Bitributação, “Notwithstanding the provisions of a convention or the Act giving the convention the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that, to the extent that a term in the convention is: (a) not defined in the convention; (b) not fully defined in the convention; or (c) to be defined by reference to the laws of Canada, that term has, except to the extent that the context otherwise requires, the meaning it has for the purposes of the Income Tax Act, as amended from time to time, and not the meaning it had for the purposes of the Income Tax Act on the date the convention was entered into or given the force of law in Canada if, after that date, its meaning for the purposes of the Income Tax Act has changed.”

¹¹² Cf. LANGBEIN, Volker. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987, p. 5.

mente”¹¹³ conferiu primazia à intenção dos Estados Contratantes no momento da interpretação do tratado e não no da celebração. É bem verdade, porém, que, conforme já mencionado, apenas em 1995 a CM-OCDE foi revista para esclarecer a opção *prima facie* pela interpretação dinâmica, caso o contexto não exija interpretação diferente¹¹⁴.

Mesmo assim, a posição de Volker Langbein encontra amparo na própria exposição de motivos do Ato Interpretativo, a qual dispunha que, como o Canadá estava sistematicamente renegociando seus ADTs com o objetivo de adequá-los à CM-OCDE, era preciso também harmonizar a *renvoi clause* do ADT-CA-DE. Ou seja, buscava-se compatibilizar a posição canadense com a prática internacional vigente¹¹⁵. Contudo, de acordo com Volker Langbein, se o art. 3(2) da CM-OCDE assegura, antes da análise da lei doméstica, o exame do contexto, não há que se argumentar a necessidade de adequação da *renvoi clause* do ADT-CA-DE. Afinal, muito embora não se tenha analisado propriamente o contexto do ADT-CA-DE no Caso Melford¹¹⁶, sua decisão não se afastou do padrão internacional¹¹⁷, mas apenas se pautou pela interpretação estática para coibir uma “modificação unilateral do tratado”¹¹⁸.

Ademais, a preferência pela interpretação estática não significa necessariamente que houve uma aplicação de acordo com o exigido pelo contexto. Isso porque enquanto a adoção da interpretação estática conduz sempre à exegese conforme a lei doméstica vigente no momento da celebração do tratado, na aplicação conforme o contexto, verificam-se a intenção e a conjuntura original das partes. Assim, o Tribunal não só pode, como deve, analisar a linguagem do tratado bem como averiguar outros elementos materiais extrínsecos para determinar a aplicabilidade das circunstâncias particulares da definição interna¹¹⁹.

Além disso, ao mesmo tempo em que se prescreveu dispositivo adotando *prima facie* a interpretação dinâmica, o art. 6º desse mesmo Ato Interpretativo preservou o resultado do Caso Melford quanto a não abrangência das comissões de garantia pelo termo “juros”. Contudo, isso só se deu para ADTs celebrados até 23 de junho de 1983, data essa da proposição do Ato Interpretativo¹²⁰.

Já no que diz respeito à *ratio decidendi* do Caso Melford, Volker Langbein afirma que o julgado trata de um clássico caso de conflito entre uma lei tributária

¹¹³ Cf. LANGBEIN, Volker. Double taxation agreements: caught in the conflict between national law and international law. *Intertax*, v. 13, n. 6-7, 1985, p. 147.

¹¹⁴ OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, § 11 do art. 3(2), p. C (3)-5.

¹¹⁵ Cf. ARNOLD, Brian J. Canada amends income tax conventions interpretation act. *Tax Notes International*, 8 de fevereiro de 1999, p. 1.

¹¹⁶ Cf. HAUSMAN, James S. Interpreting tax treaties – a Canadian perspective. *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 3. Journals IBFD, 2001, p. 94.

¹¹⁷ Cf. LANGBEIN, Volker. Double taxation agreements: caught in the conflict between national law and international law. *Intertax*, v. 13, n. 6-7, 1985, p. 147.

¹¹⁸ Nesse sentido, Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 513.

¹¹⁹ Cf. HAUSMAN, James S. Interpreting tax treaties – a Canadian perspective. *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 3. Journals IBFD, 2001, p. 95.

¹²⁰ Para mais considerações sobre o Ato Interpretativo, ver RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995, p. 1.769 e ss.

doméstica e dispositivos internacionais presentes em um ADT prévio¹²¹. Por outro lado, Stephen Richardson e James Welkoff questionam o fato de o Supremo Tribunal do Canadá ter decidido o caso como se o problema fosse um conflito de leis¹²². Entretanto, conforme relatado no tópico anterior, a própria Suprema Corte definiu como problema central se o art. III(1) e o art. III(5) do ADT-CA-DE impediam ou não a aplicação da Lei do Imposto de Renda do Canadá¹²³, e não como se fosse um conflito de leis. Ademais, o Supremo Tribunal do Canadá ressaltou que ADTs, em si, não instituem tributos, mas simplesmente autorizam os Estados Contratantes, nos termos do tratado, a fazê-lo¹²⁴.

Inobstante a Suprema Corte tenha feito tais considerações, assiste razão a Harry Shannon ao argumentar que o Supremo Tribunal do Canadá confundiu o problema da interpretação “dinâmica-estática” com o *treaty override*¹²⁵, pois a Corte afirmou que a interpretação dinâmica permitiria que Estados Contratantes alterassem unilateralmente o tratado¹²⁶. Em sentido semelhante, James Hausman afirmou que o problema da análise feita no Caso Melford é que ela se limitou a determinar a intenção do Parlamento, observando apenas a legislação doméstica do Canadá. Não houve uma análise propriamente dita do *contexto*, a fim de verificar a intenção dos Estados Contratantes quanto à abrangência do termo “juros”¹²⁷.

Interessante, também, a abordagem de Volker Langbein ao discutir como seria a solução desse caso perante um Tribunal alemão. De acordo com o autor, a decisão final seria idêntica, porém não com tanta ênfase à interpretação estática da *renvoi clause*. Assim, pautar-se-ia pelo art. 31(1) da CVDT, isto é, pelo objeto e escopo do tratado, utilizando-se da lei interna apenas como última *ratio*. E não somente conduzida pela legislação interna antiga¹²⁸.

Constata-se, assim, que as críticas da doutrina à decisão da Suprema Corte do Canadá não são contra o resultado final do caso, mas rechaçam os fundamentos centrais que levaram a essa decisão¹²⁹.

¹²¹ Cf. LANGBEIN, Volker. Double taxation agreements: caught in the conflict between national law and international law. *Intertax*, v. 13, n. 6-7, 1985, p. 145. Em sentido parecido, cf. RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 387-389.

¹²² Cf. RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995, p. 1.768.

¹²³ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 508.

¹²⁴ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 513.

¹²⁵ *Treaty override* aqui no sentido abrangente.

¹²⁶ Cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

¹²⁷ Cf. HAUSMAN, James S. Interpreting tax treaties – a Canadian perspective. *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 3. Journals IBFD, 2001, p. 94.

¹²⁸ Cf. LANGBEIN, Volker. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987, p. 7.

¹²⁹ Cf. DÉRY, Jean-Marc; WARD, David A. Canada. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 78^a. Rotterdam: IFA, 1993, p. 285.

3.1.2. Dos outros casos

3.1.2.1. Do Tribunal Administrativo da Áustria

(*Verwaltungsgerichtshof*)

Em 1982, foi introduzido o art. 22 na Lei sobre o Imposto de Renda (*Austrian Income Tax Act*), o qual estabelecia que a remuneração de diretores administrativos que detivessem mais de 25% das ações de uma empresa deveria ser caracterizada como rendimento de serviços. Enquanto em 2001 surgiu o problema de se adotar ou não essa alteração sob a óptica do ADT entre Áustria e Suíça (“ADT-AT-CH”), celebrado em 1974, no ano de 2006 analisou-se a mesma questão, mas em face do ADT entre Áustria e Liechtenstein (“ADT-AT-LI”), assinado em 1969.

Em ambos os casos¹³⁰, tratava-se de um residente austríaco, diretor administrativo de uma companhia residente no outro Estado Contratante, e que detinha mais de 25% das ações da empresa. Dessa maneira, como em nenhum dos ADTs havia a definição de “serviços pessoais dependentes” e tampouco de “serviços pessoais independentes”, o Tribunal Administrativo da Áustria teve que julgar se aplicaria o art. 14 ou o parágrafo relativo a trabalhadores transfronteiriços, art. 15(4), sob à luz da lei interna austríaca. Se, por um lado, a aplicação do art. 15(4) garantiria a tributação na Suíça a uma alíquota de até 3%, sendo creditável na Áustria, por outro, caso fosse aplicado o art. 14, haveria a tributação exclusiva pela Áustria.

Conquanto a aplicação da lei interna austríaca vigente levasse à aplicação do art. 14, garantindo a tributação exclusiva na Áustria, o *Verwaltungsgerichtshof* decidiu pela aplicação do art. 15(4), uma vez que o art. 3(2) dos tratados não estabeleceria expressamente que fosse adotada *prima facie* a lei interna do momento de aplicação do ADT. Em virtude do esclarecimento dos Comentários da CM-OCDE, o Tribunal Administrativo da Áustria acolheu a tese de que ADTs sem explícita menção à interpretação dinâmica devem ser interpretados estaticamente¹³¹.

3.1.2.2. Do Supremo Tribunal da Dinamarca (Højesteret)

Em 1982, foram introduzidas as Seções 2(1)(c) e 43(2)(h) na Lei sobre o Imposto Retido na Fonte (*Danish Tax at Source Act*), dentro do contexto mundial que começou, por volta da década de 1980, a abordar como as relações de trabalho temporárias deveriam ser tributadas sob a perspectiva tributária internacional. De acordo com tais dispositivos, qualquer pessoa que fosse transferida para trabalhar temporariamente na Dinamarca teria seus rendimentos sujeitos à tributação sobre a renda desse país.

No dia 4 de fevereiro de 2003, o Supremo Tribunal da Dinamarca julgou no Caso *Halliburton Company Germany GmbH v. Ministry of Taxes*¹³² a aplicação dessa lei interna modificada perante o ADT entre Dinamarca e Estados Unidos (“ADT-

¹³⁰ ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*, Caso 2000/15/0116 (resumo), julgado em 20 de setembro de 2001, IBFD Tax Treaty Case Law; e ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*, Caso 2005/15/0158 (resumo), julgado em 19 de dezembro de 2006, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹³¹ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67.

¹³² Cf. DINAMARCA. *Højesteret*, Caso 2, Afdeling, 326/2001 (resumo), julgado em 4 de fevereiro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.

DK-US”), assinado em 1948, e também em face do ADT entre Dinamarca e Canadá (“ADT-DK-CA”), celebrado em 1955. A questão desse caso tratava da aplicabilidade do *Danish Tax at Source Act* em face dos artigos que versavam sobre serviços profissionais dependentes em tais tratados, arts. 11(2) e 9(2), respectivamente. Isso porque, em 1990, uma empresa de responsabilidade limitada alemã, com uma filial na Dinamarca, contratou dois empregados, um residente nos Estados Unidos e outro no Canadá, ambos provenientes do mesmo grupo empresarial, para trabalharem nessa filial durante 71 e 30 dias, respectivamente. Além de ter pagado diretamente às outras empresas do grupo, a filial dinamarquesa não só determinava as funções a serem desenvolvidas pelos empregados, como também arcava com os riscos dos resultados produzidos.

Diante disso, baseando-se nos Comentários da OCDE sobre o art. 15, as autoridades fiscais da Dinamarca defenderam que a filial dinamarquesa deveria ser considerada a empregadora mesmo sendo as empresas americana e canadense responsáveis pelo pagamento. Conseqüentemente, a Dinamarca teria a jurisdição para tributar os rendimentos em questão. Já na visão da contribuinte, essa tributação seria impedida pelos ADTs, pois caberia ao Estado da Residência dos empregados tributar tais rendimentos, de acordo com a exceção ao princípio da fonte presente em tais acordos.

Tendo isso em vista, a maioria dos juízes da Suprema Corte da Dinamarca julgou o caso em favor das autoridades fiscais dinamarquesas, porém, dois juízes decidiram a favor da contribuinte.

De acordo com a posição majoritária, à época da conclusão dos ADTs, nenhum dos Estados Contratantes teria previsto como deveria ocorrer a tributação das relações temporárias de emprego, o que resultaria uma questão em aberto, dada a falta de definição das expressões indispensáveis para a resolução do caso. Assim, a maioria entendeu que, como havia a *renvoi clause* em ambos os ADTs, deveria ser aplicada a lei interna vigente naquele momento, pois o contexto não exigia outra interpretação. Afinal, tampouco se saberia qual era a posição dos Estados Unidos e do Canadá sobre o tema. Desse modo, a maioria dos juízes da Suprema Corte da Dinamarca julgou com base nos Comentários da OCDE sobre o art. 15, modificados em 1992, e também com fundamento no fato de que os novos ADT-DK-US, de 1999, e ADT-DK-CA, de 1997, em nada se distanciariam da CM-OCDE sobre o tema.

Por outro lado, dois juízes decidiram que, como a duração do trabalho de ambos os empregados não teria ultrapassado os períodos mínimos dispostos nos artigos dos ADTs em comento, as empresas residentes nos Estados Unidos e no Canadá continuariam sendo as empregadoras, mesmo sendo elas intermediadoras da relação entre a filial dinamarquesa e os empregados que foram para lá transferidos. Ademais, segundo esses dois juízes, o fato de que a Dinamarca não tivesse feito nenhuma observação sobre os parágrafos relativos às relações temporárias de emprego que foram inseridos nos Comentários sobre o art. 15 em 1992, não significaria que o país aceitou esse conteúdo. Além disso, os dois juízes defenderam que, como a modificação no *Danish Tax at Source Act* seria posterior à celebração dos tratados, haveria uma alteração no tratamento fiscal à luz dos dispositivos dos ADTs. Em outras palavras, a Dinamarca teria introduzido unilateral-

mente um dispositivo sobre relação de trabalho temporária em tratados já vigentes, sem o consentimento do outro Estado Contratante.

Ao discorrer sobre essa decisão, Jørn Qviste afirmou que a maioria dos juízes não teria observado que a interpretação dinâmica só poderia ser aplicada em caso de pequenas alterações na lei doméstica. Ademais, segundo o autor, essa decisão não parecia estar em conformidade com a opinião internacional dominante¹³³.

3.1.2.3. Do Supremo Tribunal dos Países Baixos (Hoge Raad der Nederlanden)

3.1.2.3.1. Dos casos sobre rendimentos fictícios¹³⁴

Em 1º de janeiro de 1997, foi introduzido o art. 12a na Lei do Imposto sobre Salários holandesa (*Dutch Wage Tax Act*) de 1964. Esse novo dispositivo prescrevia uma regra antiabuso, a qual considerava que fosse atribuído um salário para acionistas com participações substanciais em companhias onde eles exerciam atividades sem receber remuneração (adequada). Em outras palavras, essa regra, também denominada de *typical-wage rule*, determinava que aos acionistas, empregados da empresa e com consideráveis participações, fossem computados rendimentos fictícios (*notional income*) como se fosse ao menos setenta por cento (70%) um salário em condições normais.

No dia 5 de setembro de 2003, o Supremo Tribunal dos Países Baixos teve que examinar tanto no Caso 37.651¹³⁵ quanto no Caso 37.670¹³⁶ a aplicação do art. 12a da Lei do Imposto sobre Salários sob a perspectiva do ADT entre os Países Baixos e a Bélgica (“ADT-NE-BE”), celebrado em 1970. Em ambas as decisões, foi necessário decidir a regra distributiva do tratado aplicável aos *rendimentos fictícios* pagos por empresas holandesas e auferidos por residentes belgas.

Antes da modificação da Lei do Imposto sobre Salários, esses rendimentos eram tributados pelo Estado da Residência, neste caso a Bélgica, de acordo com o art. 10 (dividendos), ou conforme o art. 13 (ganhos de capital) do ADT-NE-BE. Contudo, após a introdução da *typical-wage rule*, como os termos “salários, ordenados e outras remunerações similares” e “remunerações de direção e outras retribuições similares” não eram definidos no tratado, o art. 3(2) do ADT-NE-BE determinava que tais expressões fossem definidas consoante a legislação doméstica dos Países Baixos. Dessa forma, as regras alocativas do ADT-NE-BE aplicáveis

¹³³ Cf. QVISTE, Jørn. Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision. *European Taxation*, v. 43, n. 7. Journals IBFD, 2003, p. 278-279.

¹³⁴ Para relatos das decisões, cf. DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1, Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 81; ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 30-33; e SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 – other income. In: VANN, Richard (ed.). *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2014, atualizado em dezembro de 2015, tópico 5.1.2.1.2.

¹³⁵ PAÍSES BAIXOS. *Hoge Raad*, Caso 37.651 (resumo), 5 de setembro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹³⁶ PAÍSES BAIXOS. *Hoge Raad*, Caso 37.670 (resumo), 5 de setembro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.

seriam o art. 15 (serviços profissionais dependentes) ou o art. 16 (remunerações de direção) tributáveis no Estado da Fonte. Ou seja, a introdução do art. 12a na Lei do Imposto sobre Salários deslocou o poder de tributar da Bélgica para os Países Baixos.

O Supremo Tribunal dos Países Baixos decidiu em ambos os casos que o art. 12a da Lei do Imposto sobre Salários extrapolava as limitações impostas pelo ADT-NE-BE, dado que a tributação sobre tais rendimentos não estaria de acordo com o pretendido pelo tratado, tampouco seria permitida sob o art. 3(2). Desse modo, o problema não era a tributação de rendimentos fictícios, mas o deslocamento da jurisdição de tributar renda que, antes de 1997, cabia à Bélgica. Assim, permitir que isso ocorresse seria o mesmo que autorizar a modificação unilateral do ADT-NE-BE pelos Países Baixos, levando a uma alteração no equilíbrio do tratado. Ademais, divergindo da decisão do Tribunal de Apelação (*Gerechthof*), que decidiu pela aplicação do art. 21, a *Hoge Raad der Nederlanden* julgou que nenhuma regra distributiva do ADT-NE-BE deveria ser aplicada, porém, o tratado impediria que os Países Baixos tributassem essa renda.

Segundo Frank Engelen, a decisão não poderia ter sido baseada no art. 3(2) e ter como resultado a não aplicação de uma regra distributiva, pois a *renvoi clause*, por ser uma regra geral de interpretação do tratado, não poderia ser aplicada de forma independente de uma regra alocativa, e muito menos, com base nela, poder-se-ia impedir a tributação de um Estado Contratante. Embora concordando com a decisão final no sentido de que os Países Baixos não poderiam tributar tal renda, o autor afirmou que a Suprema Corte deveria ter se baseado nos artigos da CVDT referentes ao *pacta sunt servanda* e à boa-fé, impedindo que os Países Baixos evadissem de suas obrigações internacionais presentes no ADT-NE-BE¹³⁷.

3.1.2.3.2. Dos casos sobre “Impostos de Saída” sobre participações acionárias substanciais¹³⁸

Após a introdução em 1997 do “imposto de saída” (*exit tax*) sobre participações acionárias substanciais na Lei de Imposto de Renda (*Dutch Income Tax Act*), houve a modificação do regime dessa tributação em 2001. O art. 4.16(1)(h) passou a prescrever que, em caso de emigração de acionista com participação acionária substancial em empresas residentes nos Países Baixos, incidiria o imposto de saída sobre o valor do ganho de capital não realizado durante o período de residência do acionista nos Países Baixos, sendo que o momento de realização seria aquele imediatamente anterior ao da mudança de residência. A cobrança, entretanto, dar-se-ia somente no instante da alienação das ações, exceto se a transferência não ocorresse em um período de até dez (10) anos.

¹³⁷ Cf. ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 33.

¹³⁸ Para relatos das decisões, cf. DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 82-85.

Em fevereiro de 2009, o Supremo Tribunal dos Países Baixos teve que decidir, nos Casos 42.701, 43.760 e 07/12314¹³⁹, se o imposto de saída em participações acionárias substanciais, conforme o regime de 2001, estaria ou não de acordo com os ADTs – todos baseados na CM-OCDE – celebrados com Bélgica (“ADT-NE-BE”), Estados Unidos (“ADT-NE-US”) e Reino Unido (“ADT-NE-GB”), respectivamente. Nos três casos, o contribuinte, seja em conjunto com seu cônjuge ou sozinho, detinha cem por cento (100%) das participações acionárias em uma empresa holandesa.

Ao julgar a questão, o Supremo Tribunal dos Países Baixos se baseou nos comentários do art. 13 da CM-OCDE para afirmar que não houve uma reclassificação da tributação dos ganhos de capital. Em outras palavras, caso se levasse em conta a lei interna anterior à modificação da Lei do Imposto de Renda, o mesmo dispositivo seria aplicado. Portanto, tal como no regime anterior, com a modificação de 2001 o poder de tributar permaneceria ao Estado da Residência, no caso, os Países Baixos. Desse modo, dado que o art. 3(2) seria aplicável em virtude da não definição do termo “alienação” nos ADTs, o Supremo Tribunal dos Países Baixos rejeitou a aplicação de acordo com o contexto, uma vez que a alteração da lei interna não implicou o deslocamento da jurisdição de tributar, devendo-se, dessa maneira, aplicar a interpretação dinâmica, a qual mantinha a tributação sob o manto do equivalente art. 13(5) da CM-OCDE.

3.1.2.3.3. *Dos casos sobre “Impostos de Saída” sobre direitos de pensão*¹⁴⁰

Nos Países Baixos, contribuições previdenciárias que fossem transferidas para fundos de pensão durante o período da relação de trabalho seriam isentas de imposto sobre a renda durante esse mesmo íterim, sendo apenas tributadas quando a pensão fosse efetivamente paga ao pensionista. Ocorre que, em 1º de janeiro de 1995, foi introduzido o art. 11c na Lei do Imposto sobre Salários (*Dutch Wage Tax Act*) de 1964, o qual, com propósito antiabusivo, prescrevia que, em virtude da emigração do contribuinte residente holandês e de qualquer *atitude contaminada* (*tainted action*¹⁴¹) como resgate, alienação dos direitos de pensão ou uso em garantia, a renda seria considerada como salário de empregos anteriores e, portanto, incidiria um imposto de saída sobre essa renda de maneira *lump sum*. Dessa forma, o imposto de saída incidiria no momento em que ocorresse qualquer uma dessas *ações contaminadas*.

Para decidir se esse imposto estaria ou não em conformidade com os ADTs celebrados pelos Países Baixos com outros Estados Contratantes, o Supremo Tri-

¹³⁹ PAÍSES BAIXOS. *Hoge Raad*, Casos 42.701, 43.760 e 07/12314 (resumo), 20 de fevereiro de 2009, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹⁴⁰ Para relato das decisão de 2003, cf. ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 35; e SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 – other income. In: VANN, Richard (ed.). *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2014, atualizado em dezembro de 2015, tópico 5.1.2.1.4.

¹⁴¹ DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 85.

bunal dos Países Baixos julgou cinco casos, sendo o primeiro em 2003¹⁴², o segundo em 2005¹⁴³ e os outros três em 2009¹⁴⁴. Em todas essas decisões, o problema centrava-se em saber se essa modificação introduzida em 1995 deslocaria a jurisdição de tributar, pois, como não havia definição nos tratados em questão sobre “pensões e outros rendimentos similares”, “salários, ordenados e outras remunerações similares” e “remunerações de direção e outras retribuições similares”, o art. 3(2) seria aplicado e, consoante a Lei do Imposto sobre Salários, tais rendas seriam consideradas “salários, ordenados e outras remunerações similares”. Então, segundo a lei interna dos Países Baixos, não seria aplicado o artigo referente a pensões e outros rendimentos similares, tributados pelo Estado da Residência, mas o artigo concernente a serviços profissionais dependentes ou o artigo relativo às remunerações de direção, tributados pelo Estado da Fonte.

Em todos esses casos, o Supremo Tribunal dos Países Baixos decidiu que, como os tratados deviam ser interpretados conforme a boa-fé, art. 31 da CVDT, não seria possível deslocar a jurisdição de tributar por meio da edição de uma lei interna que fosse de encontro ao que fora pactuado no momento da celebração do tratado. Portanto, a Suprema Corte julgou que deveria ser aplicado o correspondente ao art. 18 da CM-OCDE.

Interessante ainda a repercussão que as decisões de 2009 tiveram. No mesmo dia em que o Supremo Tribunal dos Países Baixos decidiu que o art. 11c da Lei do Imposto sobre Salários constituiria um *treaty override*, o Secretário de Estado das Finanças, com receio de que houvesse um déficit orçamentário em razão do surgimento de demandas iguais, anunciou alterações na lei doméstica. Dessa forma, pouco mais de uma semana após a proposta de alteração ter sido enviada para o Parlamento, foi editada uma modificação na lei interna, a qual restringiu a incidência do imposto de saída sobre os direitos de pensão apenas para os casos em que estes recebessem benefícios fiscais. Assim, ainda que restringida, houve a manutenção da incidência desse tributo. Portanto, cabe a afirmação de Kemmeren, segundo quem “[t]he treaty override under the 2009 regime is less, but it is still there”¹⁴⁵.

3.1.2.3.4. Das considerações sobre os casos do Supremo Tribunal dos Países Baixos

Dos casos analisados, é possível encontrar certo padrão na abordagem interpretativa (“interpretative approach”) do Supremo Tribunal dos Países Baixos.

Inicialmente, deve-se deixar claro que em todas as decisões, ainda que de modo implícito, interpretaram-se as *renvoi clauses* como se determinassem *prima*

¹⁴² PAÍSES BAIXOS. *Hoge Raad*, Caso 37.657 (resumo), 5 de setembro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹⁴³ PAÍSES BAIXOS. *Hoge Raad*, Casos 39.610 (resumo), 13 de maio de 2005, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹⁴⁴ PAÍSES BAIXOS. *Hoge Raad*, Casos 43.978, 07/13267 e 08/02288 (resumo), 19 de junho de 2009, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹⁴⁵ KEMMEREN, Eric C. C. M. Netherlands – exit taxation and pensions – tax treaty override? In: KEMMEREN, Eric C. C. M. et al. *Tax treaty case law around the globe 2012*, Online Books IBFD, 2013, p. 8.

facie a interpretação dinâmica. Contudo, em nenhum momento isso significou que a referência dinâmica à lei doméstica se daria sem limites¹⁴⁶.

Dessa forma, segundo Carla De Pietro, deve-se averiguar primeiramente qual é a classificação da renda em questão para se estabelecer a regra distributiva aplicável¹⁴⁷. Caso seja uma alteração dentro dos limites de interpretação condizente com os termos no tratado, como nos casos sobre impostos de saída sobre participações acionárias substanciais, ou na hipótese de o outro Estado Contratante também ter modificado sua lei interna, gerando o mesmo resultado, não havendo desestabilização do equilíbrio do tratado, aplica-se a lei interna sem quaisquer outras considerações¹⁴⁸. No entanto, na hipótese de se verificar que outra regra seja aplicável, sem que haja lei interna do outro Estado Contratante acarretando a mesma consequência, parte-se para análise do deslocamento da jurisdição de tributar sob a perspectiva da celebração do ADT em exame. Neste ponto, todavia, não ficou claro qual seria a decisão a ser tomada se outra regra fosse aplicável, porém mantendo a jurisdição de tributar do outro Estado que não modificou a lei interna. Contudo, havendo deslocamento da jurisdição de tributar, o Supremo Tribunal dos Países Baixos é taxativo no sentido de que isso viola o *pacta sunt servanda* e o princípio da boa-fé presentes, respectivamente, nos arts. 26 e 31 da CVDT.

Ressalta-se que, inobstante em nenhum desses casos houvesse referência expressa da lei interna quanto à aplicabilidade de tais dispositivos em se tratando de ADTs, o Supremo Tribunal dos Países Baixos afirmava que, caso levasse ao deslocamento da jurisdição de tributar, ocorreria um *treaty override*¹⁴⁹.

3.2. Da busca por uma definição de treaty dodging

Das decisões narradas no tópico 3.1, percebe-se que os problemas que permeiam os casos não versam sobre critérios de resolução de antinomia entre os respectivos ADTs e a lei doméstica¹⁵⁰ ou sobre o *jurisdictional approach*¹⁵¹. De outro

¹⁴⁶ Para relatos das decisões, cf. DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 81; e ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 30-33.

¹⁴⁷ Cf. DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 86.

¹⁴⁸ Sobre esse assunto, cf. ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 32.

¹⁴⁹ Cf. DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015, p. 87.

¹⁵⁰ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-5. Sobre as abordagens tradicionais, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 686-690.

¹⁵¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014, p. 690-692.

modo, porém, visualizou-se nessas decisões que há uma certa confusão entre a interpretação estática *versus* dinâmica e a prática de editar uma nova lei capaz de deslocar o poder de tributar, elevando a arrecadação dos tributos. Situação esta que foi, de uma forma ou de outra, analisada em quase todos os casos.

Dessa maneira, antes de adentrar a própria definição e delimitação do que seja *treaty dodging*, vale retomar os problemas de ajustamento classificados por Klaus Vogel, a fim de que esses problemas sejam esmiuçados e mais bem trabalhados a partir dos casos narrados. Portanto, no próximo tópico 3.2.1, tratar-se-á dos problemas de ajustamento de maneira mais detalhada, distinguindo o *treaty dodging* dos demais. Já o segundo tópico, 3.2.2, terá como objetivo delimitar o *treaty dodging* e também terá como escopo destacar as normas da CVDT que fundamentam a rejeição a essa prática.

3.2.1. Do tratamento autônomo do *treaty dodging*: a contribuição de Klaus Vogel

Como já mencionado brevemente no tópico 1, Klaus Vogel foi o primeiro a tratar do *treaty dodging* de forma autônoma¹⁵². Por isso, utilizando-se dos casos anteriormente vistos e da definição de *tax treaty override* apresentada no tópico 2, convém trabalhar novamente com a divisão proposta por este autor a fim de verificar, com base nos casos acima relatados, se o *treaty dodging* pode ser tratado de maneira autônoma.

Segundo Vogel, há três tipos de problemas de ajustamento: (i) discussão quanto à opção pela interpretação estática ou dinâmica; (ii) *treaty dodging*; e (iii) *treaty override*.

O primeiro problema de ajustamento se refere à questão discorrida no tópico 1 sobre se caberia interpretar os termos ou regras da legislação doméstica a que se referem os ADTs de maneira dinâmica ou estática. Ou seja, o primeiro tipo de obstáculo está intrinsecamente relacionado com a opção *prima facie*, caso o contexto não exija sentido diverso, pela interpretação dinâmica da lei interna, em especial, presente na *renvoi clause*. Não há neste caso qualquer violação aos objetivos do tratado, tampouco existe um conflito expresso com o ADT. A questão aqui é se os dispositivos do ADT clamam por uma interpretação dinâmica ou estática. Dessa forma, ao menos para os ADTs que não adotam a redação atual do art. 3(2), haverá a necessidade de discutir esse ponto.

Nos casos do Tribunal Administrativo da Áustria¹⁵³, acertadamente ou não, foi adotada a interpretação estática. Segundo Vogel, o Tribunal, ao considerar que o contexto não exigia interpretação distinta¹⁵⁴, passou para a análise da interpretação dinâmica *versus* estática. De acordo com a Corte Austríaca, o art. 3(2)

¹⁵² Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67-69. VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 65-67.

¹⁵³ ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*, Caso 2000/15/0116 (resumo), julgado em 20 de setembro de 2001, IBFD Tax Treaty Case Law; e ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*, Caso 2005/15/0158 (resumo), julgado em 19 de dezembro de 2006, IBFD Tax Treaty Case Law.

¹⁵⁴ Cf. VOGEL, Klaus. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation*, v. 57, n. 1. Journals IBFD, 2003, p. 2.

dos tratados em questão não estabelecia expressamente que fosse adotada a lei interna do momento de aplicação do ADT. Sem ulteriores fundamentações, decidiu-se pela interpretação estática.

Já o segundo problema, Vogel denomina de *treaty dodging*, o qual compreenderia a elaboração de uma nova lei capaz de ampliar a jurisdição de tributar, elevando a arrecadação dos tributos. Em outras palavras, Vogel afirma que o *treaty dodging* consiste na prescrição de novas relações jurídicas que são criadas artificialmente pela ação legislativa de modo a gerar vantagens sob o manto dos ADTs vigentes¹⁵⁵. Obviamente, não é possível que ocorra esse entrave sem que haja a interpretação dinâmica da lei interna a que os ADTs façam referência.

Nota-se, assim, a necessidade de distinguir o primeiro problema de ajustamento, interpretação estática *versus* interpretação dinâmica, e *treaty dodging*.

Para diferenciar tais problemas, cabe comparar os casos supracitados do Tribunal Administrativo da Áustria com o caso do Supremo Tribunal da Dinamarca. Como visto, nos primeiros, decidiu-se que o contexto não exigia outra interpretação, mas deveria ser utilizada a interpretação estática em virtude de os arts. 3(2) dos respectivos tratados não terem adotado *prima facie* a interpretação dinâmica. De outra parte, no caso do Supremo Tribunal da Dinamarca, a maioria dos juízes julgou que, como havia a *renvoi clause* em ambos os ADTs, deveria ser adotada a lei interna do momento de aplicação desses acordos, pois o contexto não exigia outra interpretação. Ou seja, diferente dos casos austríacos, na decisão dinamarquesa ficou assentada a interpretação dinâmica. Interessante, porém, a posição minoritária do caso do Supremo Tribunal da Dinamarca. Segundo esta corrente, a alteração na lei interna dinamarquesa, que foi posterior à celebração dos tratados, levaria à aplicação de outro tratamento fiscal à situação concreta sob o manto dos ADTs em questão, o que não poderia ser aceito, sem o consentimento do outro Estado Contratante¹⁵⁶. Como solução, deveria ser aplicada a interpretação estática.

Observa-se que, na decisão austríaca, primeiro foi analisado o contexto, para depois se discutir a opção pela interpretação estática. Mesmo porque, para ADTs com a redação antiga da *renvoi clause*, deverá ao menos ser discutida a escolha entre a interpretação estática ou dinâmica. Ainda que pudesse ser essa a situação, a justificativa não se deu em virtude da alteração do tratamento fiscal a partir da lei doméstica vigente, mas pelo fato de a *renvoi clause* não ter adotado *prima facie* a interpretação dinâmica. Caso fosse fundamentada a aplicação da interpretação estática em virtude de um tratamento fiscal distinto ao que outrora teria sido adotado, a justificativa seria pautada pelo contexto e não pela escolha entre a interpretação estática ou dinâmica. Por sua vez, o caso dinamarquês foi justamente este. Enquanto a maioria dos ministros adotou a interpretação dinâmica, uma vez que entendia que o contexto não exigia outra interpretação, outros dois ministros, pelo fato de visualizarem na modificação da lei interna uma alte-

¹⁵⁵ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67.

¹⁵⁶ Cf. QVISTE, Jørn. Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision. *European Taxation*, v. 43, n. 7. Journals IBFD, 2003, p. 277.

ração unilateral no tratado, defenderam a interpretação estática. Ou seja, os ministros com votos vencidos não ficaram entre escolher a interpretação estática ou a dinâmica em razão de o art. 3(2) não dispor sobre esse ponto, mas optaram pela interpretação estática em razão do contexto. Portanto, o caso austríaco versou sobre o primeiro problema de ajustamento, interpretação estática *versus* dinâmica, ao passo que a decisão dinamarquesa teve como problema um caso de *treaty dodging*.

Em terceiro lugar, encontra-se o *treaty override*, o qual compreende a edição de uma lei que claramente conflita com o ADT¹⁵⁷, dado que há referência expressa determinando a aplicação de uma norma que não condiz com nenhuma interpretação possível do(s) dispositivos dos ADT(s).

Nota-se, assim, que o *treaty dodging* já difere do *treaty override*, pois na alteração da lei interna não há qualquer referência expressa à sua aplicação aos ADTs¹⁵⁸. Dessa forma, no *treaty dodging*, o problema para se solucionar um caso concreto não se restringe a como e em que nível hierárquico se encontram as normas de direito internacional, sob a perspectiva da ordem jurídica interna¹⁵⁹, ou quanto ao fato de ADTs e lei interna tratarem de matérias diferentes (*jurisdictional approach*). Afinal, determinado Estado contratante estará se valendo da sua própria soberania para editar leis domésticas definindo termos que, ao fim e ao cabo, também são utilizados quando da aplicação dos ADTs, seja pela referência expressa que esses tratados fazem à lei doméstica, seja pela própria não definição de expressões presentes nesses ADTs.

Além disso, ressalta-se o posicionamento do Supremo Tribunal Canadense no Caso Melford, o qual afirmou que somente haveria a possibilidade de o Parlamento alterar o teor do ADT em comento caso fosse de maneira expressa¹⁶⁰. Situação essa em que realmente haveria um *treaty override* e, pelo menos segundo a concepção da Corte à época e da perspectiva de outros sistemas jurídicos, essa derrogação seria plenamente válida e vinculante, muito embora isso não atenuie em nada a violação às obrigações presentes nos ADTs¹⁶¹.

Dessa forma, como no Caso Melford não houve qualquer referência expressa na lei editada posteriormente à celebração do tratado, a Corte Canadense não

¹⁵⁷ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 65-72.

¹⁵⁸ Em sentido semelhante sobre a diferença entre *treaty override* e *treaty dodging*, cf. ALVES, Raquel de Andrade Vieira; e OLIVEIRA, Gustavo Gama Vital de. As CIDE-Royalties e os tratados internacionais contra a bitributação. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 10, n. 1, 2015, p. 118.

¹⁵⁹ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-5. No mesmo sentido, cf. WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. An international law perspective on tax treaties and domestic law. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006, §§ 7 e ss. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016.

¹⁶⁰ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 514.

¹⁶¹ Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, p. R(8)-7. Em sentido semelhante, cf. SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 458.

teve que lidar com um caso de *treaty override*, mas com outro problema: *treaty dodging*. Isso porque, segundo o Supremo Tribunal do Canadá, ainda que não houvesse menção expressa, não seria possível conceber que Estados Contratantes pudessem alterar unilateralmente os efeitos dos seus ADTs da maneira como bem lhes aprouvessem¹⁶².

Todavia, como o ADT em questão era de 1956, a Corte do Canadá entendeu ser necessário averiguar se a *renvoi clause* se referia *prima facie* às leis existentes quando da celebração do tratado, ou se às leis vigentes no momento da aplicação do ADT, o que incluiria a alteração posterior na lei doméstica. Sobre esse ponto, o Supremo Tribunal do Canadá decidiu que a *renvoi clause* não poderia compreender leis editadas pelo Canadá que redefiniram procedimentos e mecanismos fiscais com referência a rendas não sujeitas a sua tributação pelo tratado¹⁶³.

Percebe-se, assim, que no Caso Melford há uma confusão de problemas. Se, por um lado, a Corte Canadense acertou ao afirmar que não se tratava de um *treaty override*, por outro, ela confundiu o problema da interpretação estática *versus* dinâmica com o *treaty dodging*. Isso porque a decisão não se limitou em determinar a intenção do Parlamento, observando apenas a legislação doméstica do Canadá, sem que houvesse qualquer análise propriamente dita do *contexto*, a fim de verificar a intenção dos Estados Contratantes à época da celebração do ADT. Partiu-se, assim, para a análise da interpretação estática *versus* dinâmica, uma vez que a *renvoi clause* do ADT em questão não estipulava expressamente a opção pela interpretação estática nem pela dinâmica. Entretanto, não houve qualquer análise ulterior sobre os motivos pelos quais deveria ser adotada uma preferência nesta questão com base no teor do ADT. Tão somente se afirmou que como a interpretação dinâmica permitiria que Estados Contratantes alterassem unilateralmente o tratado, deveria ser aplicada a interpretação estática. Nota-se, entretanto, que essa posição foi adotada justamente com base no fato de que, partindo das expressões presentes no ADT, não poderia ser aceita uma alteração ou expansão do conceito de um termo, levando ao Canadá a possibilidade de tributar situações que outrora seriam tributadas pelo outro Estado Contratante. Portanto, no Caso Melford, embora questões distintas tenham se misturado, a decisão final foi acertada, pois o *treaty dodging* foi rejeitado.

Ademais, para esclarecer ainda a distinção entre os três problemas de ajustamento, vale citar os casos do Supremo Tribunal dos Países Baixos, os quais versam sobre a existência ou não de um *treaty dodging*.

Muito embora nos casos referentes a rendimentos fictícios e a impostos de saída sobre direitos de pensão tenha se afirmado a existência de um *treaty override*, a solução se deu em torno da existência de um deslocamento da jurisdição de tributar, não havendo qualquer menção à hierarquia de leis ou ao fato de que lei interna e ADTs versam sobre matérias distintas (*jurisdictional approach*). O problema em questão foi averiguar se a alteração na lei interna estava em conformidade

¹⁶² Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 513.

¹⁶³ Cf. CANADÁ. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 6281, julgado em 28 de setembro de 1982, p. 513.

com os limites da interpretação do artigo a ser aplicado. Tanto nos casos dos rendimentos fictícios quanto nos casos dos impostos de saída sobre direitos de pensão, a Corte dos Países Baixos entendeu que houve um deslocamento da jurisdição de tributar. Enquanto no caso dos rendimentos fictícios não se adotou a interpretação estática e sequer houve a aplicação de uma regra distributiva, na decisão sobre os impostos de saída sobre direitos de pensão, decidiu-se pela interpretação estática, aplicando a regra distributiva do que fora pactuado no momento da celebração do tratado, resguardando a jurisdição de tributar do outro Estado Contratante.

Já no caso dos impostos de saída sobre participações acionárias substanciais, o Supremo Tribunal dos Países Baixos, com base nos comentários da CM-OCDE, afirmou que não houve alteração na lei interna a ponto de ocorrer o deslocamento da jurisdição de tributar. Ou seja, decidiu-se que a mudança na legislação doméstica estaria dentro do aceitável. Desse modo, rejeitou-se a aplicação com base no contexto, determinando-se a aplicação da interpretação dinâmica.

Constata-se, assim, que, o Supremo Tribunal dos Países Baixos utilizou como critério o deslocamento da jurisdição de tributar para decidir de outra forma que não pela interpretação dinâmica. Inobstante tenha denominado de *treaty override* as situações em que se deparou com o deslocamento da jurisdição de tributar, não houve qualquer menção à hierarquia de leis ou ao fato de que lei interna e ADTs versam sobre matérias distintas (*jurisdictional approach*), mas se aplicou o contexto de celebração dos tratados, e se respaldou no princípio da boa-fé presente no art. 31 da CVDT. Portanto, os casos da *Hoge Raad* não versavam sobre *treaty override*, mas sobre *treaty dodging*¹⁶⁴.

Por conseguinte, verificou-se que a distinção de Klaus Vogel quanto aos problemas de ajustamento encontra respaldo, pois há três questões diferentes, com características distintas, cujas fundamentações para solucioná-las são discrepantes. Assim, além do debate sobre a opção *prima facie* pela interpretação dinâmica ou pela interpretação estática e o *treaty override*, há outro problema de ajustamento que é o *treaty dodging*. A partir das diferenças entre os três problemas de ajustamento presentes neste tópico, parte-se para o próximo ponto, 3.2.2, a fim de delimitar o conceito de *treaty dodging* e também destacar as normas da CVDT que fundamentam a rejeição a essa prática.

3.2.2. Do *treaty dodging*: conceito e normas da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

Ao tratar das formas como o *treaty dodging* se manifesta, Klaus Vogel elencou duas¹⁶⁵. A primeira está atrelada à interpretação dinâmica da lei doméstica por meio da edição de leis que alterem a definição de termos que os ADTs se referem ou que não sejam definidos, mas que os ADTs deixam para a lei interna delimitar.

¹⁶⁴ No mesmo sentido quanto ao caso sobre rendimentos fictícios, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 – other income. In: VANN, Richard (ed.). *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2014, atualizado em dezembro de 2015, tópico 5.1.2.1.2.

¹⁶⁵ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67.

Por meio dessa modificação, o Estado Contratante expande as circunstâncias que lhe conferem jurisdição de tributar, porém, se isso é mera consequência da lei doméstica ou se é realmente o propósito da legislação, nem sempre poderá ser determinado. Já a segunda oportunidade de *treaty dodging* é mediante a elaboração de regras que geram consequências indesejáveis sob o manto dos ADTs vigentes, ainda que tecnicamente essas regras não estejam em confronto com a redação do tratado. Por meio da edição de tais normas, há uma violação do conteúdo substancial dos ADTs¹⁶⁶.

Muito embora as formas estabelecidas por Vogel sejam de grande valia, não é possível separar a primeira configuração de *treaty dodging* em face da segunda. Afinal, em ambas as formas há edição de leis que geram consequências indesejáveis. A modificação de conceitos não (completamente) definidos nos ADTs e que, portanto, precisariam ser definidos conforme a lei doméstica dos Estados Contratantes, pode gerar efeitos inconvenientes mesmo sem estar em conflito com a redação do tratado. Basta que não haja qualquer termo definido no tratado, mas que a lei interna o conceitue de maneira a deslocar a jurisdição de tributar para o Estado Contratante que editou essa legislação. Aliás, somente em casos de *treaty override* ocorrerá conflito com a redação do tratado, dada a própria impossibilidade de um termo não definido no tratado estar em conflito com o conceito presente na lei doméstica¹⁶⁷. Ainda assim, em sistemas jurídicos em que o *treaty override* seria válido, a falta de referência na lei interna quanto à sua aplicação para fins de ADTs descaracteriza-o, levando à necessidade de análise do contexto.

Como pela inexistência de uma definição (completa) de um termo, haverá a necessidade de se aplicar o art. 3(2) da CM-OCDE, primeiramente se deve buscar o sentido comum dessa expressão através do contexto antes de se basear na lei interna. Somente após a inexistência de uma qualificação autônoma do conceito, é que haverá a necessidade de delimitar esse termo pela lei doméstica¹⁶⁸, porém, ainda assim, isso não pode ocorrer sem limites.

Desse modo, a dificuldade passa a ser saber quando a alteração na lei doméstica configurará ou não um *treaty dodging*¹⁶⁹.

No que diz respeito aos limites às mudanças da lei interna sob a perspectiva da *renvoi clause*, cita-se o parágrafo 12 dos Comentários ao art. 3(2), o qual dispõe que a interpretação dinâmica somente se aplica quando o contexto não exige uma interpretação alternativa, sendo que esse contexto é determinado, particularmente, pela intenção dos Estados Contratantes quando celebram o ADT, e também pelo significado que o termo em questão tenha na lei do outro Estado Contratante. Ou seja, há uma referência implícita ao princípio da reciprocidade

¹⁶⁶ Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 67.

¹⁶⁷ Cf. MICHEL, Bob. Anti-avoidance and tax treaty override: pacta sunt servata? *European Taxation*, v. 53, n. 9, *Special Issue*. Journals IBFD, 2013, p. 416.

¹⁶⁸ Cf. VOGEL, Klaus. Problemas na interpretação de acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2, p. 971-972.

¹⁶⁹ Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, p. 113.

no qual o tratado é baseado. Embora o parágrafo 12 não seja vinculante, seu teor reflete a própria aplicação do princípio do direito internacional de que tratados devem ser interpretados à luz da boa-fé (art. 31(1) da CVDT)¹⁷⁰.

Todavia, os Comentários da CM-OCDE não são claros sobre como determinar o limite para que se possa impedir que um Estado Contratante altere sua lei interna para tornar o tratado parcialmente inoperante e evitar a necessidade de se recorrer à lei doméstica anterior¹⁷¹. Sobre esse limite, John F. Avery Jones sugere que mudanças na lei interna não podem afetar significativamente o equilíbrio do tratado¹⁷².

Essa proposta de Avery Jones vai ao encontro da *ratio decidendi* dos casos do Supremo Tribunal dos Países Baixos, cujo limiar é a verificação do deslocamento da jurisdição de tributar. Como é muito difícil determinar o propósito da edição de uma lei, não há que se buscar elementos indiciários para se averiguar se a alteração da lei doméstica teve como o escopo específico se esquivar de uma obrigação disposta no tratado (*dodging a treaty obligation*¹⁷³). É preciso ter um *modo de verificação* mais preciso e que esteja intrinsecamente ligado ao equilíbrio do ADT em questão.

Não há que se aferir tão somente uma expansão das circunstâncias que conferem a jurisdição de tributar ao Estado Contratante editor da nova lei. É possível que existam casos em que a aplicação da nova lei doméstica não implique consequências indesejáveis sob o manto dos ADTs vigentes. Os casos do Supremo Tribunal dos Países Baixos sobre imposto de saída em participações acionárias substanciais ilustram bem essa possibilidade, pois a Corte entendeu que não houve uma recharacterização da tributação dos ganhos de capital pela edição da lei doméstica posterior aos tratados em questão. Como os ADTs são negociados para persistirem ao menos durante algumas décadas, mantendo-se vigente mesmo após reformas legislativas internas, é irrazoável que qualquer expansão das circunstâncias que importe a um Estado Contratante a jurisdição de tributar seja considerada ilegítima. Nesse sentido, Edward van der Bruggen argumenta que o art. 3(2) não pode ser interpretado como se indicasse a intenção dos Estados Contratantes de manterem seu sistema de tributação da mesma forma que quando celebrado o ADT¹⁷⁴.

Desse modo, o *treaty dodging* envolve a edição de leis posteriores à celebração dos tratados em que não há referência expressa aos ADTs, mas que gera consequências indesejáveis sob o manto dos tratados vigentes por acarretar um deslocamento da jurisdição de tributar, alterando substancialmente a relação tributária dos Estados Contratantes. Por isso, o papel do contexto é muito relevante para

¹⁷⁰ Cf. VOGEL, Klaus. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation*, v. 57, n. 1. Journals IBFD, 2003, p. 320.

¹⁷¹ Cf. JONES, John F. Avery. The relationship between domestic tax systems and tax treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 56, n. 6. Journals IBFD, 2002, p. 270.

¹⁷² Cf. JONES, John F. Avery. The relationship between domestic tax systems and tax treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 56, n. 6. Journals IBFD, 2002, p. 270.

¹⁷³ Cf. VOGEL, Klaus. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation*, v. 57, n. 1. Journals IBFD, 2003, p. 320.

¹⁷⁴ Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision. *European Taxation*, v. 43, n. 5. Journals IBFD, 2003, p. 148.

que se possa averiguar se a modificação legislativa de um Estado Contratante leva a uma aplicação inconsistente do respectivo ADT, indo de encontro ao objeto e escopo desse tratado.

Não é de outra forma que vários autores¹⁷⁵, baseando-se em normas gerais de Direito Internacional que balizam a aplicação da *renvoi clause*, defendem que um Estado Contratante não pode tornar um ADT inoperante por meio da modificação em sua lei doméstica de termos não definidos nesse tratado.

Vários autores argumentam que essa prática viola o princípio da boa-fé presente no art. 31(1) da CVDT¹⁷⁶. Isso porque esse princípio e, em especial, a doutrina do abuso de direito¹⁷⁷ estabelecem limites à lei doméstica quanto à interpretação e aplicação dos ADTs, impedindo que Estados Contratantes “eroding or

¹⁷⁵ A título de exemplo, cf. VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 66; ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law*. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 30-35; VAN DER BRUGGEN, Edwin. *Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision*. *European Taxation*, v. 43, n. 5. Journals IBFD, 2003, p. 145-149; RUBINSTEIN, Flávio. *Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva*. *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, n. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75 e ss; WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. *An international law perspective on tax treaties and domestic law*. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006, §§ 5-6. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016; e SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, p. 113.

¹⁷⁶ Cf. VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 66; VAN DER BRUGGEN, Edwin. *Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision*. *European Taxation*, v. 43, n. 5. Journals IBFD, 2003, p. 146; RUBINSTEIN, Flávio. *Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva*. *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, n. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75; ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 30-35; WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. *An international law perspective on tax treaties and domestic law*. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006, §§ 5-6. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016; SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, p. 113; ROCHA, Sergio André. *Countries' aggressive tax treaty planning: Brazil's Case*. *Intertax*, v. 44, n. 4, 2016, p. 338; ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo Gama Vital de. *As CIDE-Royalties e os tratados internacionais contra a bitributação*. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 10, n. 1, 2015, p. 122; e opinando brevemente no mesmo sentido, cf. ULMER, John M.; AVELLA, Francesco. Chapter 6: capital gains on shares under reorganizations in taxation of companies on capital gains on shares under domestic law. In: MAISTO, Guglielmo (coord.). *EU Law and tax treaties*, Online Books IBFD, 2013.

¹⁷⁷ Cf. ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law*. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 30. Sobre a relação entre o princípio da boa-fé e o princípio da proibição do abuso, cf. SCHOULERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 124-127 e 139.

evading”¹⁷⁸ suas obrigações presentes nesses tratados por meio de mudanças na lei interna de termos não definidos no respectivo ADT, seja por meio de uma definição jurídica ou de outra forma. Assim, o princípio da boa-fé não se restringe a balizar o cumprimento das obrigações presentes nos ADTs, mas também delimita a interpretação desses tratados¹⁷⁹.

Ademais, conforme explica Rubinstein, o princípio da boa-fé “exige a adoção de uma conduta que condiga com a retidão e a razoabilidade esperadas” dos Estados Contratantes, demandando destes “uma efetiva conduta que permita o funcionamento apropriado – inclusive no que diz respeito à produção de efeitos – das normas veiculadas por tratados”¹⁸⁰. Nesse sentido, Edward van der Bruggen afirma que o conteúdo do princípio da boa-fé está associado aos valores morais, como justiça, razoabilidade, honestidade e consistência. Por outro lado, sua função reside em constituir um padrão sobre como deve ser observado o tratado, traçando os limites da obrigação legal¹⁸¹.

Além disso, como corolário do princípio da boa-fé, Van der Bruggen¹⁸² e Rubinstein¹⁸³ defendem que a observância da boa-fé e a interpretação dos ADTs podem também ser vistas da perspectiva da legítima expectativa dos Estados Contratantes no momento de celebração do respectivo ADT. Ou seja, haverá circunstâncias em que um Estado Contratante estará vinculado à boa-fé de modo a seguir a prática predominante, dado que o outro Estado Contratante poderia esperar que ele assim o fizesse. Mesmo porque, seria contrário à boa-fé, um Estado Contratante celebrar “those highly standardised and uniform tax treaties” com outros Estados Contratantes, porém, ainda assim, esquivar-se da prática predominante¹⁸⁴. Afinal, na ausência de acordos específicos entre as partes ou de divergências textuais claras, os Estados Contratantes poderão razoavelmente presumir que não haverá desvios significativos da prática internacional com a qual eles estão familiarizados, uma vez que isso integra a intenção comum das partes¹⁸⁵. Contudo, o

¹⁷⁸ Cf. ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 35.

¹⁷⁹ Cf. WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. An international law perspective on tax treaties and domestic law. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006, § 11. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016.

¹⁸⁰ RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, n. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75.

¹⁸¹ Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 2003, p. 30-30.

¹⁸² Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 2003, p. 32.

¹⁸³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, n. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 76.

¹⁸⁴ VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 2003, p. 34.

¹⁸⁵ Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 2003, p. 34.

que é contrário à boa-fé em uma situação concreta, não necessariamente será em outra¹⁸⁶.

Da mesma forma que o princípio da boa-fé, deve-se entender que o *treaty dodging* também viola o *pacta sunt servanda*, prescrito no art. 26 da CVDT. Conforme explica Bob Michel, a regra do *pacta sunt servanda* é essencial na ordem internacional dado que nesta inexistente um sistema judicial centralizado para garantir o cumprimento das obrigações internacionais¹⁸⁷. Ao comentar o caso sobre rendimentos fictícios da *Hoge Raad*, Frank Engelen afirmou que se é para a regra do *pacta sunt servanda* ter algum significado, não se pode permitir que um Estado Contratante evada suas obrigações internacionais presentes no ADTs por meio de uma lei interna posterior¹⁸⁸. Em sentido semelhante, Igor Mauler Santiago cita o art. 27 da CVDT, uma vez que a lei interna de um Estado Contratante poderia levar ao inadimplemento do respectivo ADT, muito embora, para o autor, “não se possa tecnicamente falar em descumprimento do tratado”¹⁸⁹.

Tendo em vista o respaldo dessas normas internacionais, deve-se entender que o contexto exige outra interpretação quando um Estado Contratante modifica um termo na sua lei interna de maneira que sua aplicação altera substancialmente o equilíbrio que o respectivo ADT resguarda entre os Estados Contratantes¹⁹⁰. A questão, porém, adentra-se em qual interpretação seguir. Segundo Klaus Vogel, se o equilíbrio do ADT for afetado, o contexto exige a interpretação estática, assim como a decisão dos impostos de saída sobre direitos de pensão do Supremo Tribunal dos Países Baixos. Todavia, é possível que outra interpretação seja mais adequada que não a do momento de celebração do ADT. Por exemplo, a prática internacional pode apontar para outra resolução ou até mesmo para uma interpretação não totalmente estática, mas intermediária entre a celebração do tratado e o momento de aplicação. Portanto, a resolução perpassa o contexto e não necessariamente a adoção da interpretação estática.

Além disso, muito embora o contexto seja crucial para a solução dos casos envolvendo o *treaty dodging*, Michael Rigby argumenta que nem sempre em situações como essa será possível verificar no contexto dos dispositivos relevantes qualquer restrição para o novo conceito da lei interna¹⁹¹. Obviamente que em alguns casos será difícil chegar à conclusão de que o contexto limita determinado termo, sendo então preferível a solução por meio do Procedimento Amigável (*Mutual*

¹⁸⁶ Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 2003, p. 30.

¹⁸⁷ Cf. MICHEL, Bob. Anti-avoidance and tax treaty override: *pacta sunt servata*? *European Taxation*, v. 53, n. 9, *Special Issue*. Journals IBFD, 2013, p. 417.

¹⁸⁸ Cf. ENGELEN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELEN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004, p. 33.

¹⁸⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, p. 113. Sobre esse ponto, ver tópico 3.2.

¹⁹⁰ SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989, p. 460.

¹⁹¹ Cf. RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991, p. 388-389.

Agreement Procedure). Todavia, em geral, o contexto só não resolverá casos em que a nova definição provoque a não aplicação do respectivo ADT. Dificilmente haverá uma situação em que a prática internacional prevalecente não aponte para um sentido. Por conseguinte, percebe-se que o *treaty dodging* não está só relacionado com a aplicação do tratado em desacordo com a prática prevalecente da comunidade internacional, sem que haja respaldo pelo contexto do respectivo ADT, mas também com a “busca de atalhos para a não aplicação de suas disposições”, o que também viola o *pacta sunt servanda*¹⁹².

Assim, do ponto de vista pragmático, tem-se que, configurando-se o *treaty dodging*, deve-se proceder à interpretação do ADT à luz de seu contexto, de sorte a impedir que seja aplicada a lei interna superveniente, cujo emprego modificaria substancialmente o equilíbrio do ADT em questão. Nota-se, dessa maneira, que a consequência é distinta daquelas que os demais problemas de ajustamento implicam. Não se está determinando – seja por meio da *renvoi clause* do respectivo ADT, seja mediante argumentos pragmáticos – qual interpretação a ser adotada da lei interna na hipótese de o contexto exigir sentido diverso. Tampouco se faz necessário para decidir pela (não) aplicação da lei interna que expressamente impõe a adoção de norma não condizente com nenhuma interpretação possível consoante os termos do ADT: estabelecer como e em que nível hierárquico se encontram as normas de direito internacional, sob a perspectiva da ordem jurídica interna; ou recorrer ao fato de que ADTs e lei interna tratam de matérias diferentes (*jurisdictional approach*).

Dessa forma, o *treaty dodging* consiste na edição, por uma das partes, de leis internas posteriores à celebração do ADT, em que não há referência expressa aos ADTs, gerando consequências indesejáveis sob o manto dos tratados vigentes por acarretar um deslocamento da jurisdição de tributar, o que altera substancialmente o equilíbrio da relação tributária dos Estados Contratantes conforme previamente pactuado. Diferente de uma mera expansão do poder de tributar, entende-se por *deslocamento da jurisdição de tributar* a aplicação e também a não aplicação do ADT, indo de encontro ao compreendido no contexto do respectivo tratado, de modo a aumentar as circunstâncias por ele tributáveis, elevando a arrecadação dos tributos.

Além disso, nota-se dos casos acima trabalhados o corrente uso de ficções jurídicas nos dispositivos internos que geraram problemas, como no Caso Melford e nos julgados dos Países Baixos. Embora tecnicamente não contenham uma definição jurídica, ficções legais conferem um significado a um termo que geralmente não condizem com o que normalmente se entende; há um caráter artificial ou mesmo contra intuitivo. Por isso, Schoueri afirma, por exemplo, que o papel dos ADTs em dividir a jurisdição de tributar seria inútil caso os Estados Contratantes pudessem criar rendas fictícias com o intuito de aplicar o art. 21 da CM-OCDE, deslocando a jurisdição de tributar¹⁹³. Ademais, não importa se o

¹⁹² RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, n. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 70.

¹⁹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 – other income. In: VANN, Richard (ed.). *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2014, atualizado em dezembro de 2015, tópico 5.1.2.1.1.

objetivo da norma é evitar a evasão fiscal. Modificações na lei interna com a roupagem de combater a evasão fiscal não justificam a inobservância das obrigações internacionais dos Estados Contratantes¹⁹⁴. Mesmo assim, ressalta-se que não necessariamente qualquer ficção legal será descartada quando da aplicação dos ADTs¹⁹⁵. É sempre preciso averiguar o contexto do caso concreto.

Conclusão

Modificações nas leis domésticas dos Estados Contratantes podem constituir obstáculos à harmonização entre os ADTs e o direito interno de cada parte, as quais são denominadas de *problemas de ajustamento*. Embora essas alterações não se configurem anomalias, mas meros entraves, é necessário distingui-las entre si, evitando que haja confusão entre cada uma delas, uma vez que isso prejudica a efetiva análise da fundamentação e da caracterização dos respectivos institutos jurídicos. Dessa forma, baseando-se na divisão dos problemas de ajustamento de Klaus Vogel, procurou-se definir a prática do *treaty dodging*, conferindo sua autonomia em face dos outros dois problemas de ajustamento: (i) o debate acerca da interpretação estática *versus* dinâmica; e (ii) o *treaty override*.

Para tanto, no primeiro tópico, abordou-se a discussão acerca da interpretação estática *versus* dinâmica. Constatou-se que ainda é possível que, em alguns ADTs, seja cabível o debate sobre a aplicabilidade *a priori* da interpretação estática ou da dinâmica nas hipóteses em que: o tratado fora celebrado antes de 1995; ou não tenha dispositivo similar à *renvoi clause*; ou adote redação distinta da CM-OCDE. Todavia, à luz de argumentos predominantemente pragmáticos, é preferível, caso o contexto não exija interpretação distinta, a adoção *prima facie* da interpretação dinâmica. De qualquer forma, vale a ressalva de que o debate consistente em saber se o significado de um termo de uma lei interna e a aplicação desse novo termo alterariam substancialmente a “relação tributária” entre os Estados Contratantes não é resolvido pela discussão acerca de qual interpretação *prima facie* deve ser adotada, se a interpretação dinâmica ou estática, mas na análise do contexto.

Já no segundo tópico, discutiu-se o segundo problema de ajustamento, qual seja: o *treaty override*. Após apresentar a posição da OCDE e lapidar o conceito por ela proposto com base no pensamento de Luís Eduardo Schoueri, entendeu-se por *treaty override* a edição de uma lei doméstica que contém referência expressa de sorte a impor a aplicação de uma norma, não condizente com nenhuma interpretação possível do(s) dispositivos dos ADT(s). Verificou-se também que há duas fundamentações que o envolvem: a abordagem tradicional que está atrelada aos critérios de solução de antinomias (hierárquico, cronológico e de especialidade); e o *jurisdictional approach*, segundo o qual os ADTs e a lei interna versam sobre matérias diferentes, não podendo haver conflito entre eles, e caso a edição de

¹⁹⁴ Cf. VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 2003, p. 60.

¹⁹⁵ Sobre ficções legais e aplicação do art. 3(2), cf. KANDEV, Michael N. Tax treaty interpretation: determining domestic meaning under article 3(2) of the OECD Model. *Canadian Tax Journal*, v. 55, n. 1, 2007, p. 53-55.

uma lei doméstica constitua um *treaty override*, estará violando sua competência por lhe carecer de jurisdição para tanto.

Por fim, no terceiro tópico, foi possível apresentar uma definição do que seja *treaty dodging*, procurando conferir sua autonomia em face dos outros dois problemas de ajustamento tratados nos tópicos anteriores. Para que as delimitações do *treaty dodging* fossem destacadas, foi necessário apresentar e discutir decisões judiciais internacionais que (ao menos) tangenciaram esse problema de ajustamento. Desse modo, conceituou-se *treaty dodging* como a edição de leis posteriores à celebração dos tratados em que não há referência expressa aos ADTs, mas que gera consequências indesejáveis sob o manto dos tratados vigentes por acarretar um deslocamento da jurisdição de tributar.

Nesse sentido, entendeu-se que ocorre *deslocamento da jurisdição de tributar* nas hipóteses em que se altera substancialmente o equilíbrio da relação tributária dos Estados Contratantes conforme previamente pactuado. Assim, não é qualquer expansão das circunstâncias que importe a um Estado Contratante a jurisdição de tributar que deve ser considerada ilegítima. Ademais, o deslocamento da jurisdição de tributar pode se dar tanto pela aplicação quanto pela não aplicação dos dispositivos do ADT. No caso de aplicação do ADT, não necessariamente a interpretação mais adequada é a adoção da interpretação estática, pois é possível que outra interpretação seja mais adequada que não a do momento de celebração do ADT. Assim, é preciso analisar o contexto.

Além disso, ainda no tópico 3, constatou-se que o *treaty dodging* viola o princípio da boa-fé (art. 31(1) da CVDT) e também o *pacta sunt servanda* (art. 26 da CVDT). Isso porque essa prática vai de encontro à conduta esperada das partes, pois afronta o escopo e o objetivo dos ADTs, não seguindo a legítima expectativa dos Estados Contratantes no momento de celebração do respectivo tratado.

Por conseguinte, tem-se que, configurando-se o *treaty dodging*, deve-se proceder à interpretação do ADT à luz de seu contexto, de modo a impossibilitar que seja aplicada a lei interna superveniente, cujo emprego modificaria substancialmente o equilíbrio do ADT em questão.

Referências Bibliográficas

- ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo Gama Vital de. As CIDE-Royalties e os tratados internacionais contra a bitributação. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 10, n. 1, 2015.
- ARNOLD, Brian J. Canada Amends Income Tax Conventions Interpretation Act. *Tax Notes International*, 8 de fevereiro de 1999.
- ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*, Caso 2000/15/0116 (resumo), julgado em 20 de setembro de 2001. Ibfd Tax Treaty Case Law.
- _____. *Verwaltungsgerichtshof*, Caso 2005/15/0158 (resumo), julgado em 19 de dezembro de 2006. Ibfd Tax Treaty Case Law.
- BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD Model Tax Convention on income and on capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001.
- BECKER, Helmut; WURM, Felix. Double-taxation conventions and the conflict between international agreements and subsequent domestic laws. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1988.

- BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. III.
- BOIDMAN, Nathan. Canada: Supreme Court interprets Canada-Germany tax treaty. *Intertax*, v. 11, n. 1, 1983.
- CANADÁ. Supreme Court. *Bennett and White v. The King*, S.C.R. 287, julgado em 5 de outubro de 1948. Disponível em: <<https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/6367/1/document.do>>. Acesso em: fev. 2016.
- _____. Supreme Court. *Reference as to the Validity of Section 6 of the Farm Security Act, 1944 of Saskatchewan*, S.C.R. 394, julgado em 13 de maio de 1947. Disponível em: <<https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/8283/1/document.do>>. Acesso em: fev. 2016.
- _____. Supreme Court. *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 36 D.T.C. 628, julgado em 28 de setembro de 1982. Disponível em: <<https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/5509/index.do>>. Acesso em: fev. 2016.
- DE PIETRO, Carla. Tax treaty override and the need for coordination between legal systems: safeguarding the effectiveness of international law. *World Tax Journal*, v. 7, n. 1. Journals IBFD, fevereiro de 2015.
- DÉRY, Jean-Marc; WARD, David A. Canada. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 78a. Rotterdam: IFA, 1993.
- DINAMARCA. *Højesteret, Caso 2, Afdeling*, 326/2001 (resumo), julgado em 4 de fevereiro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.
- ELLIFFE, Craig. The lesser of two evils: double tax treaty override or treaty abuse? *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 2016.
- ENGELN, Frank A. Interpretation of tax treaties under international law. In: ENGELN, Frank A. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the law of treaties and their application to tax treaties*. Online Books IBFD, 2004.
- FLÁVIO NETO, Luís. *Os “contextos” na interpretação e aplicação de acordos de bitributação*. Tese de doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.
- HAUSMAN, James S. Interpreting tax treaties – a Canadian Perspective. *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 3. Journals IBFD, 2001.
- JONES, John F. Avery. The relationship between domestic tax systems and tax treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 56, n. 6. Journals IBFD, 2002.
- _____. et al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1984.
- KANDEV, Michael N. Tax treaty interpretation: determining domestic meaning under article 3(2) of the OECD Model. *Canadian Tax Journal*, v. 55, n. 1, 2007.
- KEMMEREN, Eric C. C. M. Netherlands – exit taxation and pensions – tax treaty override? In: KEMMEREN, Eric C. C. M. et al. *Tax treaty case law around the globe 2012*. Online Books IBFD, 2013.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of the double taxation conventions*. 2. ed. Online Books IBFD, 2013.

- LANGBEIN, Volker. Double taxation agreements: caught in the conflict between national law and international law. *Intertax*, v. 13, n. 6-7, 1985.
- _____. The overriding of tax treaties by national legislation or: the Melford Case revisited – a German view. *Intertax*, v. 15, n. 1, 1987.
- MICHEL, Bob. Anti-avoidance and tax treaty override: pacta sunt servata? *European Taxation*, v. 53, n. 9, *Special Issue*. Journals IBFD, 2013.
- OCDE (1989). Recommendation of the Council Concerning Tax Treaty Override, C(89) 146/Final. Disponível em: <<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=83&InstrumentPID=80&Lang=en&Book>>.
- _____. (2012). Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en>.
- _____. (2014). Model tax convention on income and on capital 2014, OECD Publishing. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>.
- _____. (2015). Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>>.
- _____. (2015). Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, action 6 – 2015, Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>>.
- ONU (2011). Model double taxation convention between developed and developing countries. Nova Iorque, 2011. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>.
- PAÍSES BAIXOS. Hoge Raad, Caso 37.651 (resumo), 5 de setembro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.
- _____. Hoge Raad, Caso 37.657 (resumo), 5 de setembro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.
- _____. Hoge Raad, Caso 37.670 (resumo), 5 de setembro de 2003, IBFD Tax Treaty Case Law.
- _____. Hoge Raad, Casos 42.701, 43.760 e 07/12314 (resumo), 20 de fevereiro de 2009, IBFD Tax Treaty Case Law.
- _____. Hoge Raad, Casos 43.978, 07/13267 e 08/02288 (resumo), 19 de junho de 2009, IBFD Tax Treaty Case Law.
- QVISTE, Jørn. Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision. *European Taxation*, v. 43, n. 7. Journals IBFD, 2003.
- RICHARDSON, Stephen R.; WELKOFF, James W. The interpretation of tax conventions. *Canadian Tax Journal*, v. 43, n. 5, 1995.
- RIGBY, Michael. A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism. *Australia Tax Forum*, n. 8, 1991.
- ROCHA, Sergio André. Countries' aggressive tax treaty planning: Brazil's Case. *Intertax*, v. 44, n. 4, 2016.

- RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, n. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 – Other Income. In: VANN, Richard (ed.). *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2014, atualizado em dezembro de 2015.
- _____. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995.
- _____. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: GOMES, Fabio Luiz; ALMEIDA, Daniel Freire; e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax*, v. 42, 2014.
- _____. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT.
- SHANNON, Harry A. United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms. *Intertax*, v. 17, n. 11, 1989.
- TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- _____. *Treaty override*. In: ROGERS-GLABUSH, Julie (ed.). *IBFD International Tax Glossary*. 7. ed. Amsterdã: IBFD, 2015.
- ULMER, John M.; AVELLA, Francesco. Chapter 6: capital gains on shares under reorganizations in taxation of companies on capital gains on shares under domestic law. In: MAISTO, Guglielmo (coord.). *EU Law and Tax Treaties*, Online Books IBFD, 2013.
- VAN DER BRUGGEN, Edwin. “Good faith” in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 2003.
- _____. Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision. *European Taxation*, v. 43, n. 5. Journals IBFD, 2003.
- VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, 1986.
- _____. Problemas na interpretação de acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2.
- _____. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation*, v. 57, n. 1. Journals IBFD, 2003.
- _____. et al. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998.
- _____.; PROKISCH, Rainer G. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 78a, Rotterdam: IFA, 1993.

- _____; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1.
- WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. An international law perspective on tax treaties and domestic law. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015.