

COORDENADORES:

CLOVIS PANZARINI FILHO
FERNANDO TONANNI
MARCO ANTÔNIO BEHRNDT
RICARDO PEREIRA RIBEIRO
ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

REVISTA DE DIREITO
TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

ANO 3 – Nº 8



QUARTIER LATIN

Internacional, especialmente a regra do artigo 3 (2) da Convenção-Modelo, estabelecem que o reenvio ao direito interno dos países signatários deve ocorrer somente na hipótese do contexto da convenção não exigir solução diferente.

Diante disto, o presente trabalho demonstrou ser possível uma definição contextual do termo *Lucro das Empresas*, constante no artigo 7º da Convenção-Modelo da OCDE, sendo desnecessário e incorreto o reenvio ao direito interno.

O Brasil, sendo um país em subdesenvolvimento, pode sentir-se prejudicado pela prevalência, na Convenção-Modelo da OCDE, do princípio da tributação pelo Estado da residência. Caso haja o interesse em privilegiar uma tributação pelo Estado da fonte, isto deve ser obtido mediante negociação, à época da assinatura dos tratados, da flexibilização do conceito de estabelecimento permanente, condição para que o Estado da fonte exerça sua pretensão tributária sobre os rendimentos auferidos no país.

O que não pode ocorrer é a autoridade administrativa nacional valer-se de uma interpretação do artigo referente ao *Lucro das Empresas* que priorize uma tributação que lhe seja favorável, mas que viole a correta utilização da convenção, visto que tal termo é, por esta, definido pelo contexto.

A QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

Sergio André Rocha¹

THE SUBJECT MATTER OF THIS ARTICLE IS THE ANALYSIS OF THE QUALIFICATION OR CATEGORIZATION UNDER INTERNATIONAL TAX LAW. THIS STUDY TAKES INTO ACCOUNT THE DEBATES REGARDING THE QUALIFICATION IN THE GENERAL THEORY OF LAW, INTERNATIONAL PRIVATE LAW, AND INTERNATIONAL TAX LAW. THE CRITERIA TO SOLVE THE SO CALLED CONFLICTS OF QUALIFICATION, INCLUDING THE OECD'S NEW APPROACH, HAVE ALSO BEEN TAKEN INTO CONSIDERATION.

I. INTRODUÇÃO

O termo *qualificação* é utilizado na Teoria Geral do Direito e, especialmente, no campo do Direito Internacional Privado, adquirindo por vezes significados aproximados, como denotativo de subsunção do fato à norma jurídica, como distintos, dadas as especificidades do Direito Internacional Privado.

Tal matéria tem importantes reflexos na doutrina acerca da interpretação/aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda (doravante referidas apenas como CDTRs), na medida em que é corriqueira a diferenciação entre sua interpretação e a qualificação de fatos em suas disposições².

¹ Mestre e Doutor em Direito pela UGF. Professor da Pós-graduação em Direito Tributário da Universidade Federal Fluminense, do LL.M. em Direito Corporativo do IBMEC e da Pós-graduação em Direito Tributário da UCAM. Advogado.

² Veja-se, por todos: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 190.

para criar uma norma jurídica individual e concreta que vincule dos¹¹.

caso, o(s) sentido(s) do texto é(são) criado(s) tendo em consideração em questão, não havendo fundamento para se distinguir a lei jurídica da qualificação dos fatos.

e se ter em conta, portanto, a distinção estabelecida por Riccardo entre a *interpretação judicial* (leia-se, a interpretação realizada por aplicação) e a *interpretação doutrinária*. Em suas palavras:

*observado que a abordagem judicial e a abordagem doutrinária ou dogmática da interpretação são diferentes sob um aspecto essencial. A interpretação doutrinária é uma interpretação 'orientada para os textos', já que os juristas habitualmente se perguntam (ao menos assim se supõe) qual é o significado de um certo normativo 'em abstrato', isto é, sem referência a um caso particular concreto ao qual a norma deva ser aplicada. A interpretação judicial, pelo contrário, é uma interpretação 'orientada para o caso particular concreto: os juízes não se perguntam qual é o significado de um texto normativo 'em abstrato', mas se perguntam se um dado caso particular cai, ou não, dentro do campo de aplicação de uma certa norma. [...]'*¹²

Do essa ordem de raciocínio, sob um prisma hermenêutico parece a distinção entre interpretação e qualificação, principalmente tiver diante da interpretação/aplicação realizada por um órgão

taca Hans Kelsen, "se por 'interpretação' se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias ideias que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve simplesmente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do juiz especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é uma norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral" (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Tradução João Baptista Machado. Rio de Janeiro: Arno Amado, 1984. p. 467). Sobre a dinâmica passagem da norma geral para a norma particular, ver: KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Jus, 2000. p. 195-198.

Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 73.

da, pelo
 rmativo
 ao qual
 13.
 el com a
 retação
 olvem-
 ando-se
 onta os
 o texto,
 os quais
 uestões

qualifi-
 rivado,
 o neste

terna-
 ado de
 da exis-
 condu-

Valheiros,
 superação
 el Severo
 do, 2005.
 Impactus,
 De Palma,
 Jurídica,
 lural São
 São Paulo:

zidos à legislação de distintos países por intermédio de elementos de conexão; e a diversidade de leis¹⁵.

Já para Irineu Strenger, além desses dois fundamentos (comércio internacional e divergência legislativa que pode levar ao conflito de leis no espaço), haveria um terceiro, referente ao fato de os países aceitarem, em algumas circunstâncias, a aplicação extraterritorial do direito estrangeiro¹⁶.

Como destaca Luís Ivani de Amorim Araújo, há certa discrepância nas opiniões dos estudiosos acerca do objeto do Direito Internacional Privado, sendo certo que enquanto uns o pretendem apenas um *direito de conflitos*, voltado para a solução de conflitos de normas no espaço, pretendem outros incluir no seu objeto questões como a nacionalidade, a condição jurídica do estrangeiro e o direito adquirido em determinado Estado¹⁷.

Sem querer tomar posição a respeito desta questão, que foge ao escopo deste estudo, destacamos tão-somente que para os propósitos aqui pretendidos analisaremos o Direito Internacional Privado apenas como um *direito de conflitos*, partindo da assertiva de Oscar Tenório no sentido de que “a rigor, o direito internacional privado trata de conflitos de leis que emanam de soberanias diferentes”¹⁸.

Semelhante colocação da disciplina do Direito Internacional Privado é posta por Haroldo Valladão, para quem aquele “visa solucionar o conflito de leis no espaço, isto é, regular os fatos em conexão, no espaço, com leis autônomas e divergentes”¹⁹.

Sob esse ângulo, portanto, o Direito Internacional Privado corresponderia ao conjunto de princípios e regras destinados a determinar a qual ordenamento jurídico se submeterá à regência de dada situação plurilocalizada²⁰.

15 BEVILAQUA, Clóvis. *Princípios Elementares de Direito Internacional Privado*. Campinas: Red Livros, 2002. p. 7.

16 STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. 6. ed. São Paulo: Ltr., 2005. p. 30-31.

17 ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: PROCAM, 1998. p. 14. Ver, ainda: STRENGER, Irineu, *Direito Internacional Privado*, 2005, p. 39-57.

18 TENÓRIO, Oscar. *Direito Internacional Privado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. v. I, p. 13.

19 VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1980. v. I, p. 4.

20 Segundo A. Ferrer Correia, “o Direito Internacional Privado (DIP) é o ramo da ciência jurídica onde se definem os princípios, se formulam os critérios, se estabelecem as normas a que deve obedecer a pesquisa de soluções adequadas para os problemas emergentes das relações privadas de caráter internacional. São essas relações (ou situações) aquelas que – expressão de uma atividade

reia enuncia
o elemento

*necta
pelo
ccito
os. É
pela
dos
o de
paço
e tal
a de
sta-
riais*

do estamos
onados, no

lando com
ércio, a su-
licação da
o concreto
jo Direito
diquem as
a situação,

fflito de leis a
erno, é, tão-
m elo com o
endo julgada.
ação jurídica
ssuem carac-
ão específica.
da do Direito
ados" (ARAU-
29-31).
ISTA MACHA-
O. p. 191.

possível falarmos em qualificação no aplicação da regra de conflitos.

utilização do termo qualificação para *ação de significado do objeto da conexão* cos.

problemas enfrentados pelo Direito In-
vergência acerca do objeto da conexão,
a lei interna de cada país. Este resulta-

da personalidade. Digamos que a le-
personalidade começa com o nascimento
país B estabelece que a personalidade
mana do nascituro. Dados determina-
interpretadas/aplicadas, de forma a se
se-ia ou não a personalidade jurídica.

lar em qualificação, mas sim em inter-
dos países A e B.

vo, haverá uma decisão pela existência
de-se falar em qualificação para fins da
nha a existência da personalidade como

ntos tem-se que a qualificação é um ins-
ada tendo que ver com a suposta separa-
erpretação" dos fatos. *Na verdade, não se
interpretações ocorridas no direito interno
elecidos pela regra de conflitos.*

resultado do processo de interpretação/
país, teremos um conflito de qualifica-
sultados distintos, ou seja, por exem-
uve casamento e o país B entender que

de tributação internacional, encontramos uma re-
como sendo a subsunção de determinados fatos à
r do texto legal.

endimentos, Daniel Vitor Bellan sustenta que a
le voltada ao conhecimento da norma jurídica, ao
consiste na conduta que objetiva conhecer o fato.
s vinculadas e interdependentes, mas conceitual-

ênio, defende o autor que a harmonia na aplicação
ente de um sincronismo hermenêutico dos Estados
ação do texto convencional, como também de uma
cação dos fatos³¹.

ardo Schoueri procede à distinção entre interpreta-
ndo que esta se encontra “no campo da subsunção,
onhecimento do fato”³².

afirma que, “ao realizar a qualificação, o intérpre-
tificando seus elementos e construindo o respec-
dade de subsunção, verdadeira aplicação do direito,
onstruirá o fato jurídico e a norma individual e
”³³.

problemas, a expressão ‘qualificação’ começou a ser utilizada, particular-
ã sobre tributação internacional e em outros lugares, como um termo
ernacional privado (direito de conflitos). Tratados tributários, contudo,
nflitos. Eles não determinam se um Estado deve aplicar a legislação
antes impõem suas próprias regras distributivas que são fundamental-
nflitos de normas do direito internacional privado” (VOGEL, Klaus.
Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law
2).

interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: TÓRRES,
Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, 2005, p. 612.

Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tribu-
imentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha.
Revista Tributária, São Paulo, n. 54, mar. 2000, p. 133.

Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de
... In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional*
Quartier Latin, 2007. v. IV. p. 416.

Essa orientação é a sustentada por Alberto Xavier, que defende a distinção entre os momentos de interpretação de um conceito e de qualificação de certo fato no conceito interpretado. Em suas palavras,

*"embora reconhecamos que interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, como que de solução circular, envolvendo fases sucessivas de adequação das normas à realidade, nem por isso pomos em causa que a interpretação é um fenômeno conceitualmente distinto da aplicação, precedendo-a logicamente."*³⁴

Para César García Novoa,

*"cabe definir a 'qualificação' como o conjunto de operações que se realizam por parte dos aplicadores do direito com o fim de analisar aquelas circunstâncias do mundo real que podem ser incluídas nas hipóteses de incidência da norma. Se o objeto da interpretação são normas e, portanto, hipóteses abstratas previstas nas mesmas, a fixação e qualificação de fatos constitui uma fase prévia e imprescindível do processo de aplicação do direito objetivo, 'em permanente interação com a norma'."*³⁵

Pablo Chico de la Cámara defende que "a operação qualificadora se enquadra dentro do processo de aplicação, e em um momento ulterior à interpretação dos preceitos dos convênios de dupla tributação"³⁶.

A mesma idéia, no sentido de que a qualificação seria a subsunção de um dado fato à norma abstrata, é defendida, ainda, por Manuel Pires³⁷.

Conforme visto acima, esta noção de qualificação não é acolhida no presente trabalho, pelos motivos já examinados, cabendo-se questionar então qual seria a noção possível de qualificação no campo do Direito Internacional Tributário?

Partindo das mesmas considerações apresentadas nos itens precedentes, a qualificação não seria o resultado da aplicação das CDTRs, mas sim da

interpretação do direito interno dos Estados contratantes *quando o mesmo for relevante para a integração do texto convencional, na forma prevista no item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo.*

Dessa forma, ao nos referirmos a *conflitos de qualificação*, estaremos tratando de antinomias decorrentes da interpretação do direito interno de cada Estado contratante e não de uma etapa da aplicação das regras contidas nas CDTRs³⁸.

Esse entendimento encontra eco em Roy Hohatgi, que trata a questão referente aos ditos conflitos de qualificação no campo do item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo. Eis seu entendimento:

"Segundo a Convenção-modelo, o artigo 3(2) é a regra de interpretação do tratado. Este artigo permite um Estado a usar o significado de sua legislação doméstica quando um termo não está definido no tratado, a não ser que o contexto disponha de forma diversa. A regra estabelece uma escolha entre o significado de acordo com a legislação doméstica e um autônomo ou independente significado. Embora seja preferível, para se atingir uma interpretação comum, um significado autônomo, este nem sempre é possível. Ademais, não raro os Estados preferem suas definições domésticas ('lex fori') ao aplicar um tratado, por conveniência e facilidade de uso. Eles podem também preferi-las pois as mesmas evitam uma renúncia de seu soberano poder de tributar de acordo com o tratado, conforme previsto em sua legislação doméstica.

Uma das razões para a dupla tributação (ou dupla não-tributação) quando a legislação doméstica é aplicada é a diferença de qualificação ou caracterização (também chamada classificação ou categorização), da mesma renda nos dois Estados. O tratado usa termos derivados das legislações domésticas, mas os mesmos têm diferentes significados. Esses termos indefinidos do tratado podem ser interpretados para terem os significados de cada um dos Estados contratantes, ou mesmo um terceiro significado. O problema que surge quando os dois Estados contratantes aplicam regras distributivas diferentes sobre a mesma renda e contribuinte em ra-

34 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 191.

35 GARCÍA NOVOA, César, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, 2006, p. 65.

36 CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centros de Estudios Financieros, 2001. p. 135-136.

37 PIRES, Manuel. *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer: Kluwer Academic Publishers, 1989. p. 231.

38 Ver: VOGEL, Klaus, *Introduction*, 1997, p. 52; GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005. p. 179.

*ção de diferentes significados dos termos do tratado nos dois Estados contratantes é chamado 'conflito de qualificações' no direito tributário internacional. Semelhante problema também ocorre em um 'conflito de atribuições', quando ambos Estados contratantes aplicam as mesmas regras distributivas a contribuintes distintos."*³⁹

Também neste sentido, afirma Heleno Taveira Tôres que "no Direito Tributário Internacional considera-se que exista um problema de *qualificação* quando uma convenção acolhe expressões que, no direito nacional dos Estados contratantes, são compreendidas em modo diverso"⁴⁰.

Nesta assentada, afastando a idéia de qualificação como referente à sub-sunção fática, temos que no campo do Direito Internacional Tributário há que se falar em qualificação nas situações em que houver uma remissão ao direito interno dos Estados contratantes, e somente neste caso.

Nas hipóteses em que se estiver diante de divergências interpretativas de disposições de dada CDTR não haverá que se falar em conflito de qualificações, mas sim de conflito de interpretação.

IV.1. CRITÉRIOS PARA ALOCAÇÃO DE COMPETÊNCIA QUALIFICATÓRIA

Considerando os comentários acima acerca da qualificação no Direito Internacional Tributário, tem-se que um dos pontos a serem resolvidos consiste na determinação de se ambos os Estados contratantes possuem competência qualificatória, ou se algum deles terá exclusividade na qualificação.

A primeira posição, no sentido de que ambos os Estados contratantes podem proceder à qualificação dos conceitos utilizados na CDTR de acordo com as respectivas legislações internas representa a teoria da *Lex Fori*⁴¹.

Embora a adoção desse critério acarrete a possibilidade da dupla tributação ou da dupla isenção, como bem pontuado por Rodrigo Maitto da Silveira⁴², parece ser este o critério mais justo, sendo, em nossa percepção, aquele que foi acolhido pelo item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo da OCDE.

Com efeito, na falta de definição de determinado termo pela CDTR, havendo o reenvio às legislações internas dos Estados contratantes, é razoável que cada país integre a Convenção a partir de seu direito doméstico, sendo eventuais divergências solucionadas entre os mesmos.

A atribuição apriorística da competência qualificatória a qualquer dos Estados contratantes, salvo se expressamente pactuada na CDTR, parece-nos injustificada, podendo sujeitar uma das partes à regra jurídica não aceita pela mesma.

Esta possibilidade torna-se ainda mais evidente diante da preferência pelo reenvio dinâmico⁴³ ao direito interno defendido pela OCDE, o qual pode acarretar na sujeição do Estado que tenha "renunciado" à competência qualificatória a uma regra jurídica que sequer poderia prever.

Outro critério poderia ser a atribuição da competência qualificatória ao país da fonte ou ao da residência.

O primeiro destes critérios vem sendo defendido há algum tempo por John Avery Jones e seu *International Tax Group*⁴⁴, tendo sido acolhido pela OCDE a partir de 1999, quando foi adotado o Relatório sobre a Aplicação da Convenção-modelo da OCDE às *partnerships*. A posição

ção de Partnership Joint Ventures, São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 165. No mesmo sentido: VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 56; ROTHMANN, Gerd W. *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*. 1978. 226 p. Tese de doutoramento apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978. p. 57.

43 Vale a pena fazer breve distinção entre o reenvio estático e o reenvio dinâmico para o direito interno dos Estados contratantes. De acordo com o primeiro ponto de vista, que prima pela preservação da intenção original dos Estados contratantes e visa evitar que o texto da CDTR seja alterado por via indireta em razão da modificação da legislação interna de um dos Estados contratantes, ao se proceder ao reenvio a esta se deve voltar à legislação doméstica conforme se encontrava em vigor quando da celebração do tratado.

Já em linha com a interpretação dinâmica, integra-se a CDTR com as disposições da legislação interna dos Estados contratantes em vigor no momento da interpretação, preservando-se, assim, a efetividade da própria convenção, que se mantém atual ao longo do tempo. Sobre o tema, ver: BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thompson, 2005. p. E-26; TÔRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 658; WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, July-Aug. 2003, p. 222; GARCÍA NOVOA, César, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, 2006, p. 60-61; BELLAN, Daniel Vitor, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, 2005, p. 640.

44 JONES, John F. Avery. The Interaction Between Tax Treaty Provisions and Domestic Law. In: MAISTO, Guglielmo (Org.). *Tax Treaties and Domestic Law*. Amsterdam: IBFD, 2006. p. 126-127.

39 ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005. p. 53.

40 TÔRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 660.

41 Ver: XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 199.

42 SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Quali-*

então acolhida pela OCDE ficou conhecida como *new approach* à questão dos conflitos de qualificação⁴⁵.

O dito *new approach*, de fato, não consiste em uma tomada de posição a respeito da competência qualificatória do Estado da fonte ou da residência⁴⁶.

Na verdade, a preocupação principal da OCDE com a adoção do *new approach* foi evitar que conflitos de qualificação redundassem na dupla tributação da renda e a ineficácia da CDTR.

Assim, parte o *new approach* da interpretação do artigo 23 da Convenção-modelo, o qual traz as regras acerca dos métodos para a eliminação da dupla tributação a serem utilizados pelo Estado de residência, ou seja, a isenção (23 A) ou o crédito (23 B)⁴⁷.

45 Sobre o tema, ver: SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Btributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*, 2006, p. 174-184; SCHAFFNER, Jean. The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, May, 2000, p. 218-226; ENGELN, Frank A.; PÖTGENS, Frank P. G. Report on "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships" and the Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Amsterdam, July 2000, p. 250-269; VOGEL, Klaus. Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Feb. 2003, p. 41-44; RUST, Alexander. The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Feb. 2003, p. 45-50; JONES, John F. Avery. Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, May 2003, p. 184-186; JONES, John F. Avery. The "One True Meaning of a Tax Treaty". *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, June 2001, p. 220-224; RUSSO, Raffaele. The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remarks. *European Taxation*, Amsterdam, Apr. 2003, p. 123-128; ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation*, 2005, p. 53-56.

46 Ver: OECD. The Application of the Model Tax Convention to Partnerships. In: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. p. R(15)-41.

47 Klaus Vogel traz nota acerca da gênese histórica desses métodos, nos seguintes termos: "Como todos estudiosos de direito tributário internacional sabem, há dois meios para evitar a dupla tributação: isentar as rendas estrangeiras da tributação doméstica e conceder um crédito para tributos do exterior. Quando as primeiras convenções para evitar a dupla tributação foram concluídas 100 anos atrás - de fato, o primeiro tratado dessa natureza, entre Estados que não estavam unidos em uma federação, Áustria e Prússia, data de 21 de junho de 1899 - era lógico para os dois Estados distribuir bens e eventos tributáveis entre si de forma a tornar cada bem ou evento tributável apenas em um Estado; dessa forma, cada bem ou evento tornou-se isento de tributação no outro Estado contratante. Até a Segunda Guerra Mundial, este era o método unanimemente aplicado por todas as convenções de dupla tributação entre países da Europa continental.

O método de crédito, em contraste, foi originalmente 'inventado' - se posso assim dizer - pelo Reino Unido, mas até a década de 40 era o mesmo restrito aos tributos cobrados por estados do Império Britânico, particularmente a Índia. Um crédito por tributos pagos no exterior foi introduzido em 1918 pelos Estados Unidos. A tal época, entretanto, era uma medida unilateral em favor de cidadãos americanos e, sujeito à reciprocidade, a residentes não-americanos.

Como um dispositivo convencional o método de crédito foi considerado pelos modelos da Liga das Nações de 1928 como uma alternativa ao método da isenção (como foi subsequentemente

Pelo método da isenção, "um Estado se compromete a excluir da base de cálculo de seu tributo, com ou sem reserva de progressividade, valores já oferecidos à tributação no outro Estado contratante". Por outro lado, de acordo com o método de crédito, "um Estado, conquanto mantendo em sua base de cálculo valores já tributados no exterior, assegura, com ou sem limites, redução de seu tributo, em montante equivalente àquele que já foi pago no exterior"⁴⁸.

O artigo 23 A da Convenção-modelo dispõe acerca do método da isenção, enquanto o 23 B traz regra a respeito do método de crédito. De acordo com o primeiro, sempre que o país da fonte puder tributar a renda *de acordo com as provisões da convenção*, o Estado da residência deve isentar a mesma renda da tributação; enquanto o segundo artigo mencionado estabelece que quando o país da fonte puder tributar a renda *de acordo com as provisões da convenção*, o país da residência concederá um crédito correspondente ao imposto pago na fonte.

A expressão grifada acima é a chave para a compreensão do *new approach*⁴⁹. De fato, a posição sustentada pela OCDE é no sentido de que quando o país de fonte integra a CDTR com base em sua legislação doméstica, segundo o disposto no item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo e, via de consequência, tributa determinada renda, está o mesmo exercendo seu poder tributário *de acordo com as provisões da convenção*, já que a mesma autoriza o reenvio ao direito interno.

Neste caso, caberia ao país de residência, ao aplicar o artigo 23, conceder a isenção ou o crédito, independentemente de concordar ou não com a qualificação do país da fonte. Eis o comentário da OCDE:

"A interpretação da frase 'de acordo com as provisões desta Convenção, pode ser tributado', a qual é utilizada nos dois Artigos, é

adotado pela Convenção-modelo da OCDE). Ainda durante os anos 20 e 30, ambos os Estados que utilizavam o crédito, os Estados Unidos e o Reino Unido, eram relutantes em concluir tratados de dupla tributação. Portanto, os tratados tributários utilizavam o método da isenção quase exclusivamente até os Estados Unidos e os estados da Comunidade Britânica decidiram criar uma rede própria de tratados. Desde esta época, o método de crédito tornou-se popular em alguns Estados do continente Europeu, que adotaram o mesmo seja como um método unilateral, como a Alemanha, ou para seus tratados, como os países escandinavos e, mais recentemente, a França" (VOGEL, Klaus. Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Jan. 2002, p. 4).

48 Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 215.

49 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-11.

particularmente importante para tratar de casos onde o Estado da residência e o Estado da fonte classificam o mesmo item de renda ou capital diferentemente para os fins das regras da Convenção.

Diferentes situações devem ser consideradas a este respeito. Quando, em razão de diferenças nas legislações domésticas do Estado da fonte e do Estado da residência, o primeiro aplica, em relação a um determinado item de renda ou capital, regras da Convenção que são diferentes daquelas que o Estado da residência teria aplicado ao mesmo item de renda ou capital, a renda ainda assim está sendo tributada de acordo com as regras da Convenção, conforme interpretadas e aplicadas pelo Estado da fonte. Em tal caso, portanto, os dois artigos determinam que a dupla tributação seja afastada pelo Estado da residência, a despeito do conflito de qualificação resultante dessas diferenças na legislação doméstica.⁵⁰

É importante ressaltar, todavia, que o *new approach* da OCDE aplica-se apenas nos casos de conflitos de qualificação, conforme descritos anteriormente, não alcançando divergências interpretativas ou decorrentes da análise dos fatos. Segundo os Comentários à Convenção-modelo:

“Os Artigos 23 A e 23 B, contudo, não determinam que o Estado da residência elimine a dupla tributação em todos os casos em que o Estado da fonte exerceu seu poder tributário ao aplicar a um item de renda uma regra da Convenção que é diferente daquela que o Estado da Residência considera aplicável. Por exemplo, no caso acima, se, para fins de aplicação do parágrafo 2 do artigo 13, o Estado E considera que a partnership realizou negócios por intermédio de uma unidade fixa de negócios, mas o Estado R considera que o parágrafo 4 é aplicável, porque a partnership não tinha uma unidade fixa de negócios no Estado E, há na verdade uma disputa a respeito de se o Estado E tributou a renda de acordo com as regras da Convenção. O mesmo pode ser dito se o Estado E, ao aplicar o parágrafo 2 do artigo 13, interpreta a frase ‘fazendo parte do estabelecimento empresarial’ de forma a incluir alguns ativos que não caem na definição desta frase de acordo com a interpretação que o Estado R lhe atribui. Tais conflitos, resultantes de diferentes interpretações de fatos ou interpretações divergentes de

regras da Convenção devem ser distinguidos dos conflitos de qualificação descritos no parágrafo acima, quando a divergência é baseada não em diferentes interpretações das regras da Convenção, mas em diferentes disposições de direito interno. [...]”⁵¹

Se o *new approach* presta-se para evitar a dupla tributação da renda, aparentemente o mesmo não afasta a possibilidade de eventuais conflitos entre os Estados contratantes, ainda mais se levarmos em conta a preferência dada pela OCDE ao reenvio dinâmico ao direito interno dos mesmos, conforme já mencionado.

Ademais, como salienta Frank P. G. Pötgens, essa linha de entendimento vem sendo criticada a partir de uma leitura do item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo, no sentido de que ambos os Estados contratantes podem interpretar/aplicar a CDTR⁵².

Por outro lado, considerando o caráter não-vinculante dos Comentários, principalmente em países como o Brasil, que não são membros da organização, é possível que mesmo em relação a conflitos de qualificação o *new approach* enfrente resistências.

Entre os países membros da OCDE, a Holanda manifestou expressamente sua discordância com o dito *new approach*, divergindo da interpretação dada à frase *de acordo com as provisões desta convenção*. A seu turno, a Suíça rejeitou a aplicação do *new approach* quando o conflito de qualificação seja decorrente da modificação da legislação doméstica do país da fonte posterior à celebração do tratado⁵³.

IV.2. A APLICAÇÃO DO *NEW APPROACH* NO BRASIL

Não há no Brasil uma tradição jurisprudencial a respeito da interpretação/aplicação de CDTRs, sendo escassas e muitas vezes mal fundamentadas as decisões sobre o tema⁵⁴.

50 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-11.

51 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-12. Sobre o tema, ver: RUSSO, Raffaele. O Tratamento Dispensado pela OCDE às Partnerships - Uma Análise Crítica. Tradução Helena de Rezende Grabenweger; Luiz Fernando Mascaro. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 4, out. 2006, p. 239.

52 PÖTGENS, Frank P. G. Article 15 (2) (b) of the OECD Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers. *European Taxation*, Amsterdam, June-July 2002, p. 220.

53 Cf. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000, p. C(23)-33-34.

54 Uma das poucas decisões dos tribunais superiores sobre o tema das CDTRs foi proferida pelo

Dessa forma, não há qualquer indicação de que as autoridades administrativas ou judiciais brasileiras aceitariam o *new approach* em determinado caso para reconhecer a competência qualificatória do país da fonte.

Na verdade, seguindo a posição defendida neste estudo, seria efetivamente o caso de se negar aplicação do mencionado *new approach*, de forma que nos casos em que haja um conflito de qualificações entre o Brasil e outro país com o qual este tenha celebrado uma CDTR, seja o mesmo solucionado via procedimento amigável⁵⁵, sem que qualquer dos Estados contratantes seja forçado a aceitar a aplicação do direito interno da outra parte.

IV.3. A TESE DA QUALIFICAÇÃO AUTÔNOMA

O Professor Klaus Vogel sustenta que para evitar os aspectos negativos dos mecanismos de solução de conflitos de qualificação, deveriam estes ser solucionados mediante uma *qualificação autônoma*, a qual prescindiria do reenvio ao direito interno dos Estados contratantes. Eis sua lição:

*“Dadas as falhas das três possíveis soluções acima, a qualificação autônoma parece ser a única solução sustentável. Isso implica o desenvolvimento e, onde já existente, o progresso contínuo em direção a uma linguagem fiscal internacional, superando o uso lingüístico nacional. [...] De fato, esta é a que melhor conforma o caráter do tratado como uma regra independente que é aplicável em ambos os Estados, já que apenas uma qualificação autônoma pode garantir a desejada interpretação comum dos termos do tratado.”*⁵⁶

Para Vogel, uma qualificação autônoma deve ser buscada mesmo nos casos em que o termo não se encontre definido no tratado, casos em que tal qualificação deve ser buscada via interpretação⁵⁷.

Todavia, o próprio mestre alemão reconhece que em alguns casos o recurso ao direito interno dos Estados contratantes será inevitável⁵⁸, de for-

ma que, para a solução de conflitos de qualificação, “a combinação de enfoques pode funcionar melhor, com a escolha do método dependente no propósito para o qual a interpretação é buscada”⁵⁹.

Assim, segundo Vogel, é para as regras distributivas constantes nas CDTRs que se devem exaurir as possibilidades de uma qualificação autônoma, embora o mesmo reconheça que “até que o objetivo do desenvolvimento de uma *linguagem fiscal internacional* seja alcançado, será inevitável, pelo menos em alguns casos, recorrer ao direito do Estado aplicando o tratado como última solução hermenêutica”⁶⁰.

Partindo-se da noção de qualificação acima apresentada, é de se afirmar que a questão posta pelo Professor Vogel como referente à *qualificação autônoma* no campo das CDTRs em nada tem a ver com a questão das qualificações, já que, como aqui sustentado, de *conflitos de qualificação* somente se deve falar nas situações em que se está diante de divergências entre os direitos internos dos Estados contratantes.

Ou seja, a solução proposta por Vogel é na verdade uma forma de se evitar o problema dos conflitos de qualificação antes que os mesmos surjam, substituindo o reenvio ao direito doméstico dos Estados contratantes pela interpretação restrita da própria CDTR.

Como afirma Alberto Xavier, “a qualificação autônoma, nada mais sendo do que uma ‘interpretação comum’, de conceitos formulados diversamente pelas ordens nacionais, à luz do contexto do tratado, não é uma solução para o problema da qualificação”⁶¹.

Dessa forma, caso um dia seja alcançado o desiderato do desenvolvimento de uma *linguagem fiscal internacional*⁶², tornando-se as CDTRs suficientes como moldura textual, ter-se-ia acabado de vez com o problema da qualificação e dos conflitos de qualificação.

Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 426.945. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 92-104.

55 Sobre o procedimento amigável, ver: SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 175-214.

56 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 58.

57 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 58.

58 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 59.

59 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 59.

60 VOGEL, Klaus, Introduction, 1997, p. 60.

61 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 199.

62 Sobre o tema, ver: PROKISCH, Rainer. Does it Make Sense if we Speak of an “International Tax Language”? In: VOGEL, Klaus (Coord.). *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*. The Hague: Kluwer Law International, 1998. p. 93-110.

IV.4. A TEORIA DO PROFESSOR ALBERTO XAVIER

Ao analisar a questão da solução dos conflitos de qualificação, o Professor Alberto Xavier parte da premissa de que “a correta interpretação dos tratados contra a dupla tributação conduz sempre à atribuição de uma *competência exclusiva* a um dos Estados, única solução que está de harmonia com o ‘objeto e o propósito’ desses tratados”⁶³.

Dessa forma, sustenta Xavier, em termos bastante aproximados à teoria defendida por Avery Jones e consagrada no *new approach*, que o país da fonte dos rendimentos tem a competência qualificatória exclusiva no que tange aos “conceitos referentes ao *conceito-quadro*”⁶⁴, de forma que, nesses casos, cabe ao país da residência acolher a qualificação feita pelo país da fonte e conceder o alívio à bitributação conforme o artigo 23 da Convenção-modelo⁶⁵.

Já no que se refere aos pressupostos de aplicação das regras convencionais, Alberto Xavier defende a competência qualificatória exclusiva do Estado “com *vocação natural* para regular a situação, vocação essa que varia consoante o tipo de situação em causa” (*lex situationis*)⁶⁶. Um exemplo apresentado pelo citado autor presta-se ao esclarecimento de sua teoria.

Em um caso em que se discutisse a aplicação do tratado Brasil-Holanda a dois indivíduos que sustentassem ser, respectivamente, residentes no Brasil e na Holanda, a legislação interna brasileira seria aquela com a vocação natural para determinar se o indivíduo é residente no Brasil, enquanto que a holandesa seria responsável pela definição quanto à residência na Holanda⁶⁷.

Por fim, haveria também casos de competência qualificatória exclusiva do Estado da residência, isso no que se refere à aplicação do artigo 23 da Convenção-modelo. Nas palavras de Xavier:

“Nossa tese, ao invés, admite que o Estado da residência tem também, competência qualificatória exclusiva quanto às normas convencionais que lhe são especificamente dirigidas. E quais são essas normas? São precisamente aquelas que – inspiradas nos arts. 23 A e

*23 B do Modelo OCDE – impõem ao Estado da residência a obrigação de adotar os ‘métodos’ da isenção ou da imputação. Tenha-se presente que, nas hipóteses em que a convenção atribui competência tributária cumulativa ao Estado da residência e ao Estado da fonte, a este cabe a tributação primária, devendo o Estado da residência limitar-se a extrair as conseqüências dessa tributação, outorgando isenção ou crédito de imposto – tributação secundária.”*⁶⁸

Concordamos com a afirmação do Professor Xavier de que em algumas situações um dos Estados contratantes terá uma *vocação natural* para aplicar o seu direito interno, do mesmo modo que também parece correto afirmar que cabe ao país da residência interpretar/aplicar as regras constantes no artigo 23 da Convenção-modelo.

Discordamos, todavia, como já assinalado anteriormente, da idéia de que o país da fonte tenha competência exclusiva para interpretar/aplicar os conceitos-quadro, definindo sua qualificação com base na sua legislação interna nas situações em que a mesma for aplicável.

Por mais que se abra espaço para eventuais situações de dupla tributação ou dupla isenção, entendemos que nesses casos deve-se seguir a *Lex Fori*, reconhecendo-se o direito de ambos os Estados contratantes de fazer o reenvio a seu direito doméstico.

No caso da aplicação do direito doméstico do Estado da fonte levar a uma tributação distinta daquela pensada pelo da residência, deverá o conflito ser resolvido por via do procedimento amigável.

Não há que se esquecer aqui que, como deixamos consignado em outra sede, há um *princípio da não-bitributação* e não uma *regra da não-bitributação*⁶⁹. Ou seja, em algumas situações pode a não-bitributação mostrar-se um fim inalcançável, sendo, portanto, inevitável a dupla incidência. Quer nos parecer, contudo, que não pode a bitributação ser evitada mediante esquemas que possam acarretar uma renúncia fiscal não acordada, entregando ao país da fonte a possibilidade de alterar o pactuado mediante modificações em sua legislação interna.

63 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 200.

64 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 201.

65 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 203.

66 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 203.

67 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 204.

68 XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 207.

69 ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 62-65.

V. CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que, no campo do Direito Internacional Tributário, a qualificação ocorre exclusivamente nas situações em que há o reenvio ao direito interno, conforme estabelecido pelo item 2 do artigo 3º da Convenção-modelo, ou seja, nas situações em que a CDTR não traz a definição de determinado termo, que deve então ser qualificado à luz do direito interno dos Estados contratantes.

Surge então o problema dos conflitos de qualificação, que ocorrem quando o direito interno das partes leva a qualificações distintas.

Segundo defendemos nas linhas acima, tais conflitos de qualificação devem ser solucionados pela via do procedimento amigável, recusando-se aqui qualquer solução apriorística que conceda a um dos Estados contratantes uma competência qualificatória exclusiva.

Em todo caso, é importante não confundir conflitos de qualificação, decorrentes da divergência entre os direitos internos dos Estados contratantes, com conflitos de interpretação (relativos à interpretação de conceitos definidos na CDTR) ou aqueles relacionados à compreensão dos fatos envolvidos.

ESTUDO TRIBUTÁRIO