

P
Rev. Trib. Atu
n. 19
2005

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

19



Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pai, Jesus Cristo, o justo. (1Jo2:1)

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2005

510-50

Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no Âmbito da CM-OCDE*

Paulo Roberto Andrade

*Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestrando em Direito Tributário pela USP.
Advogado em São Paulo.*

1. Introdução e Delimitação do Tema

Este estudo se propõe a investigar o problema da “dupla residência” de empresas para fins dos tratados internacionais contra a bitributação. Para tanto, utilizaremos como objeto de análise, essencialmente, a convenção-modelo elaborada pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos (CM-OCDE), e só ocasionalmente iremos nos referir a tratados especificamente considerados.

Dois assuntos ligados à dupla residência tomarão a maioria das páginas que seguem: o primeiro deles é a aplicabilidade da “tie breaker rule” do artigo 4 (3) aos casos de dupla residência do contribuinte e de dupla residência da fonte; o segundo consiste na análise da influência recíproca de tratados celebrados por um mesmo país na “eclosão” da dupla residência.

Antes, contudo, de adentrar o assunto da dupla residência, escalfaremos um degrau na amplitude temática do trabalho e abordaremos, com bastante detença também, as implicações, contornos e sutilezas do conceito de “residência” trazido no artigo 4 (1) CM-OCDE.

Mas mesmo antes de tratar do conceito de residência, ganharemos ainda mais generalidade de abordagem e principiaremos pela análise dos critérios de conexão no Direito Tributário Internacional (DTI), conceituando-os, catalogando-os e esclarecendo sua importância para a engrenagem da CM-OCDE.

Eis o roteiro e os propósitos deste despretensioso estudo.

2. Critérios de Conexão Subjetivos e Objetivos

Sabe-se que o objeto do DTI são fatos jurídicos, de conteúdo econômico, e que, em sua formatação, guardam “elementos de estraneidade” que os tornam interessantes a mais de um ordenamento jurídico soberano. É assente, ainda, na doutrina internacionalista, que, diante de uma situação com elementos de estraneidade, se admite a sua tributação pelo(s) país(es) que com ela mantém(êm) ao menos um “elemento de conexão”.

O DTI toma emprestado do Direito Internacional Privado esse termo “elemento de conexão” ou “critério de conexão” para referir aquele aspecto do fato jurídico tributário de que se vale o legislador nacional para avocar competência tributária para si. O elemento de conexão funciona, assim, como ponte entre o fato jurídico tributável e o ordenamento jurídico que o quer tributar.

Concebem-se duas espécies possíveis de elementos de conexão, que Alberto Xavier denomina de “objetivos” e “subjetivos”.¹ Os primeiros são aqueles que se

* Monografia de conclusão de semestre do Curso “Questões Atuais de Direito Tributário Internacional”, ministrado pelos Professores Hermes Marcelo Huck e Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo - Faculdade de Direito - Departamento de Direito Econômico e Financeiro, 2004.

¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 217.

reportam a algum aspecto do *fato tributado propriamente dito*. Traçando-se um pedagógico paralelo com a regra-matriz de incidência tributária, os critérios de conexão objetivos nela se alocam no critério espacial de sua hipótese de incidência, conforme os bons apontamentos de Aristóteles Moreira Filho a respeito: “Dizem, portanto, os critérios de conexão objetivos, com o local de ocorrência do evento tributável, razão pela qual sua inserção na regra-matriz de incidência tributária se dá especialmente pelo critério espacial da hipótese da norma tributária em sentido estrito.”²

O “local de ocorrência do evento tributável”, referido na lição acima, consiste no que genericamente se costuma chamar de “fonte”. A “fonte” de um determinado rendimento, contudo, não é conceito identificável por si mesmo. Com efeito, pode-se falar, por exemplo, em “fonte de produção” do rendimento, “fonte de pagamento” do rendimento, “sítus” do imóvel que gera o rendimento etc., definições distintas para o termo “fonte”, todas elas tendo em comum o relacionar-se *ao evento tributável*.

A seu turno, os elementos de conexão “subjativos” são aqueles que buscam em aspectos, não do fato, *mas do contribuinte*, a “ponte” para com o Poder Tributante. Cotejando-se igualmente essa espécie de conexão com a regra-matriz de incidência, vemo-la alojada no critério pessoal do conseqüente normativo.

Dois são os “aspectos do contribuinte” historicamente mais utilizados como elementos de conexão: a sua nacionalidade e a sua residência. A nacionalidade, contudo, está hoje praticamente abandonada (mantém-na tão-somente Estados Unidos, México e Filipinas), razão pela qual o “tema” dos critérios de conexão no DTI, atualmente, centra-se na dicotomia “fonte de rendimento *vs.* residência do contribuinte”.

Quando o legislador nacional elege um fator de aproximação pessoal entre a regra-matriz de incidência e a sua soberania, isto é, tributa a partir da residência do contribuinte, fá-lo via de regra em relação a toda a renda auferida por este, independentemente de onde haja esta renda sido produzida (*world wide income taxation*). Noutro giro, a residência é critério de conexão que normalmente “prepara” uma tributação com base no princípio da universalidade (ou territorialidade pessoal).

Já a adoção de um critério de conexão objetivo (fonte) induz, no mais das vezes, tributação com alcance limitado aos rendimentos produzidos dentro do território nacional (princípio da territorialidade real).

Embora o critério da residência conviva comumente com a tributação universal e o critério da fonte com a territorialidade real, os conflitos “fonte *vs.* residência” e “territorialidade real *vs.* territorialidade pessoal” não exprimem uma mesma problemática. Nesse sentido, a lição de Luís Eduardo Schoueri: “Rigorosamente, o conflito fonte *versus* residência não se confunde com o da territorialidade *versus* universalidade: no primeiro caso, estar-se-á falando de conexão da situação a um território, enquanto no último, falar-se-á em extensão do poder de tributar.”³

² MOREIRA FILHO, Aristóteles. *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Coord. Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 350.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do ar-

Parece-nos, então, que o objeto de estudo “fonte *vs.* residência” responde à pergunta “quem tributa?”, enquanto a distinção “universalidade *vs.* territorialidade” trata da questão “quanto tributa?”, ou ainda “qual a extensão do poder de tributar?”.

A pertinência dessa distinção no presente trabalho será justificada, a nosso ver, quando tratarmos, adiante, da exegese da parte final do artigo 4 da CM-OCDE (Capítulo 4.3).

2.1. Causas da bitributação: “critérios diferentes” ou “critérios iguais de conteúdo diferente”

Pois bem. Sob a definição trazida na introdução à CM-OCDE e aceita, segundo pudemos apurar, sem maiores ressalvas pela doutrina, tem-se dupla tributação internacional quando dois Estados diferentes impõem, a um mesmo contribuinte, um imposto semelhante sobre um mesmo fato, em um mesmo período de apuração.

E quando pode tal fenômeno potencialmente ocorrer? Primeiramente, quando dois Estados adotam critérios de conexão distintos para a autolegitimação do poder impositivo. Fala-se aí, na lição da doutrina alemã reportada por Alberto Xavier, em “conflito patente de normas de conexão”.⁴

O conflito patente de normas consiste, assim digamos, no caso mais imediato (e mais facilmente dirimível) de causa para a bitributação internacional. Pense-se no exemplo clássico e didático de uma pessoa X residente no país A, acionista de empresa residente no país B, a qual lhe distribui dividendos Y ao final de um dado exercício financeiro; adotando uma aproximação pessoal para com este rendimento auferido por X, A proclamar-se-á legitimado a tributar o montante Y; adotando aproximação objetiva para com o rendimento, B, por sua vez, também julgar-se-á competente a tributá-lo. Se essas forem efetivamente as opções legislativas de A e B, respectivamente, então instaurada estará a situação de bitributação internacional (prejudicial a X, prejudicial ao trânsito internacional de riquezas como um todo, mas lícita), em razão de conflito patente de normas de conexão.

Mas a utilização de elementos de conexão distintos por dois ou mais países não é a única causa possível para a bitributação internacional. É que, como já se disse acima, tanto o termo “fonte” quanto “residência” não são autodefiníveis, ao contrário, podem ser interpretados, ou “preenchidos”, de maneiras também diferentes pelas legislações internas de cada país. Pode ocorrer, assim, de dois países adotarem o mesmo critério de conexão - residência, por exemplo - para tributar uma determinada situação com elemento de estraneidade (não se impondo, portanto, um conflito patente de normas de conexão), *mas imprimirem conteúdos distintos a esse mesmo critério*, de modo que, partindo cada qual de seu conteúdo legislativo, avoquem ambos a competência impositiva sobre o mesmo rendimento.

tigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 - Parecer”. *Direito Tributário Atual* vol. 16, São Paulo: Dialética, 2001, p. 166. Linhas adiante no trabalho do qual se extraiu esse excerto, Schoueri inclusive fornece exemplos bastante ilustrativos de situações em que se utiliza a residência com alcance “real” apenas e a fonte com alcance universal.

⁴ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 220.

Fala-se, aí, em “conflito de conceito de conexão”, assim sintetizado por Alberto Xavier:

“E não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo: tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos - como o local da produção da renda e a residência do beneficiário -, como por, adotando embora o mesmo elemento - por exemplo, a residência -, imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso.”⁵

Pois é o conflito de conceito de conexão “residência” que, como causa da bi-tributação internacional, nos interessará aqui.

2.2. Importância do conceito de residência como premissa de atuação do Tratado

A CM-OCDE atua distribuindo competências (ou, até mais tecnicamente, impondo renúncias) aos dois países que nela contracenam em potencial. Isso é feito no seu Capítulo III, justamente identificando-se o país que seja a fonte do rendimento e, o outro, que seja o da residência do contribuinte que o auffer. Identificados o “país da fonte” e o “país da residência”, cada artigo do Capítulo III, dedicado cada qual a uma espécie de rendimento, atribui a um, ou a ambos os países contratantes, a competência para percutir os impostos objeto do Tratado.

As regras distributivas do Capítulo III *resolvem os conflitos patentes de normas de conexão*, estabelecendo, no âmbito de um Tratado, qual o critério de conexão que deve prevalecer como legitimador da imposição tributária sobre um rendimento qualquer.

A premissa de funcionamento da engrenagem do Capítulo III da CM-OCDE é, portanto, *a prévia identificação de quem seja a fonte e quem seja a residência*; mais que isso, a aplicação do Capítulo III requer a identificação de, *necessariamente, um único país* como residência do contribuinte. Essa fundamental conclusão é assim explicada por Luís Eduardo Schoueri:

“The application of the MC depends on determining which is the State of Residence and which is the State of Source. The distributive rules of the MC state whether each type of income is to be taxed exclusively by one (‘shall be taxable only in...’) or whether the State of Source may tax it (‘may be taxed in...’) with exemption or credit by the State of Residence. These distributive rules take the ‘person resident of a Contracting State’ for granted. They cannot be applied, therefore, if a person is resident in both States.”⁶

Os conflitos de conceito de conexão não se resolvem com a simples aplicação das regras distributivas da CM-OCDE, ou, melhor até, inviabilizam a aplicação destas.⁷ Assim, devem ser dirimidos previamente à incidência do Capítulo III.

⁵ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 220.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “The Residence of the Employer in the ‘183-Day Clause’ (article 15 of the OECD’s Model Double Taxation Convention)”. *Intertax* nº 1, 1993, p. 23.

⁷ Daí havermos dito acima que os conflitos patentes de conexão são mais facilmente dirimíveis que os conflitos de conceito, uma vez que se resolvem mediante aplicação simples e direta das regras distributivas da CM-OCDE.

E o são através das disposições do artigo 4 da CM-OCDE, de que trataremos a seguir. Antes, porém, abordaremos os “subcritérios” mais comuns pelos quais as legislações procuram definir ou identificar a “residência” de um contribuinte.

3. Os “Residence Tests” e o “Case Law De Beers”

A doutrina do DTI costuma referir a maneira pela qual um ordenamento qualifica a residência do contribuinte por “residence test”. São basicamente dois os “residence tests” que disputam primazia dentre os ordenamentos jurídicos mais conhecidos: o “local de registro” e a “administração efetiva”.

O local de registro dos atos constitutivos da pessoa jurídica é aquele que foi primeiramente utilizado para denotar a residência do contribuinte. Esse subcritério apega-se à submissão formal da empresa a um determinado ordenamento jurídico como fator decisivo à identificação da residência. Os comentários à CM-OCDE criticam-no por seu excessivo formalismo, tanto que o preterem na definição da conexão subsidiária para superar os problemas de dupla residência, conforme se verá, em pormenor, mais adiante. Eis a dicção do comentário: “Não se afigura uma solução adequada conferir importância a um critério puramente formal, como é o registro. Daí que o número 3 tome em consideração o local em que a sociedade etc., é efetivamente dirigida.”⁸

Já no começo do século XIX era possível colher pronunciamentos da jurisprudência britânica desfavoráveis ao *test* do local de registro, dentre os quais releva em importância aquela que se tornou o *case law* daquele ordenamento: o caso “De Beers”, julgado em 1901 pela “House of Lords” inglesa.⁹

“De Beers” era uma empresa mineradora sul-africana, com atos constitutivos registrados perante o Registro Público da África do Sul, lá, ademais, exercendo suas atividades operacionais de extração de minérios. A empresa, contudo, possuía escritório em Londres e, por conta disso, foi considerada, pelo Fisco e pelo Poder Judiciário ingleses, como residente na Inglaterra para fins tributários.

Para tanto, rejeitou-se o local de registro como critério para definição da residência da empresa. Entendeu a mais alta corte daquele País que o local de registro, antes de mais nada, facilitaria uma manipulação evasiva pelas empresas, que buscariam ordenamentos com tributação de residentes menos onerosa para lá formalizarem sua constituição.

O julgado sugere uma interessante analogia da residência de pessoas físicas e jurídicas, entendendo que o local de registro destas equivaleria (tão-somente) ao local de nascimento daquelas. Assim como a residência das pessoas naturais definir-se-ia não pelo seu lugar de nascimento, mas pelo local onde posteriormente fixassem seu domicílio e o seu centro habitual de interesses, também no caso da pessoa jurídica a residência deveria corresponder ao local onde esta exercesse o seu “central management and control”. Eis significativo trecho do acórdão: “a company resides, for purposes of income tax, where its real business is carried on ... I regard

⁸ Todas as transcrições da CM-OCDE aqui feitas em língua portuguesa corresponderão à versão confectionada pelo Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças de Portugal (1995).

⁹ Todas as referências históricas ao caso “De Beers” aqui trazidas têm por fonte o livro *Corporate Residence and International Taxation*, do autor canadense Robert Couzin, Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.

that as the true rule; and the real business is carried on where the central management and control actually abides”.

Para Robert Couzin, o “central management and control test” consagrado em “De Beers” não remete nem ao local da administração diária e rotineira da empresa, nem à residência dos acionistas majoritários. Para esse autor, a utilização simultânea dos termos “management” e “control” parece sugerir que a localização do Conselho de Administração é a que define a residência da pessoa jurídica. Confira-se:

“Lord Lereburn’s ‘management and control’ is a composite test and, properly construed, cannot be understood to refer to either day-to-day running of the business or the voting power of shareholders ... Lord Chancellor did articulate a test that seems particularly apt, at least in most cases, to point to the board of directors.”¹⁰

Esse nos parece um aspecto de “De Beers” tão importante quanto a própria rejeição do local de registro: *afastou-se igualmente o local de condução da administração diária da pessoa jurídica como critério de residência*. Como mineradora, era incontestável que “De Beers” (além de estar formalmente registrada no Registro sul-africano) exercia suas atividades e sua administração rotineira na África do Sul, lá mantendo seus empregados e lá certamente possuindo gerentes e diretores operacionais.

Prevaleceu neste “case law” o local onde a “alta administração” da empresa era conduzida, onde se reuniam as pessoas encarregadas de tomar decisões estratégicas, onde se negociava com clientes e fornecedores etc.

Como se verá adiante, não nos parece haver sido exatamente esta a exegese emprestada pela CM-OCDE à idéia de “administração efetiva” da pessoa jurídica. De qualquer forma, feitos esses esclarecimentos acerca dos possíveis “residence tests”, sentimo-nos ora preparados para abordar como a CM-OCDE definiu o termo residência e como enfrentou a questão da dupla residência.

4. Conceito de Residência na CM-OCDE: Esforço por uma Definição Autônoma

Ciente da importância do conceito de residência para a estrutura dos acordos de bitributação e da diversidade de critérios possíveis para sua definição, a CM-OCDE traz em seu artigo 4 (1) a sua própria definição de residência. Transcreva-se o dispositivo:

“Art. 4 (1). Para os efeitos desta Convenção, a expressão ‘residente de um Estado contratante’ significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado, ou a patrimônio aí situado.”

¹⁰ COUZIN, Robert. *Corporate Residence and International Taxation*. Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p. 44.

Com essa definição expressa, a CM-OCDE evita o (sempre tormentoso) recurso à “lex fori” previsto no seu artigo 3 (2), uma vez que este somente tem lugar na interpretação de termos *não definidos na própria convenção*. A essa conclusão chegou Luís Eduardo Schoueri, em análise do termo residência contido no artigo 15 (2) da CM-OCDE:

“An application of Article 3 (2) would depend, on the other hand, that the expression would not be defined in the MC itself. Therefore, the application of the internal law ... would depend on affirming that the definition of residence, in Article 4 MC would not be applicable for the interpretation of Article 15(2) MC.”¹¹

Algumas passagens da definição acima transcrita parecem-nos especialmente significativas para a adequada compreensão do conceito de residência no âmbito da CM-OCDE, razão pela qual a elas dedicaremos as próximas linhas.

4.1. “Para os efeitos desta Convenção”: alcances “positivo” e “negativo” da definição

A definição de residência é introduzida pela passagem “para os efeitos dessa Convenção”, que, a nosso ver, denota simultaneamente um alcance a que poderíamos chamar positivo e, outro, negativo.

O alcance positivo consiste na sua aplicação *a todas as oportunidades em que a CM-OCDE utiliza o termo residência, sem exceções*. Com efeito, muita vez a residência relaciona-se não ao contribuinte, mas à residência da fonte produtora do rendimento. Afinal, identificar a fonte produtora significa identificar a sua residência. É o que ocorre, por exemplo, no já mencionado artigo 15 (2), que trata dos rendimentos do trabalho assalariado, e cuja regra distributiva varia de acordo com a residência do empregador (fonte). Pois para investigar seja a “residência do contribuinte”, seja a “residência da fonte”, em ambos os casos, a definição do artigo 4 (1) parece-nos aplicável.

Já o alcance negativo do artigo 4 (1) consiste em que sua aplicação é restrita aos casos nos quais *toda a convenção é de se aplicar*. Isto é, o termo residência definido e utilizado “para os fins” de um tratado especificamente considerado *não repercute para fora do âmbito de aplicação desse mesmo tratado*; não repercute, portanto, seja nos contornos dos conceitos de residência conferidos internamente por cada Estado contratante, seja nas definições veiculadas em outros Tratados celebrados pelos contratantes com outros países.

O que se está a pregar aqui é a absoluta irrelevância da definição de residência contida em um Tratado na interpretação de outro Tratado celebrado pelo mesmo país. São estanques os Tratados.

Van Raad defende a idéia com bastante ênfase. Exemplifica seu pensamento com uma empresa (uma “BV”) constituída na Holanda (e por isso lá residente, de acordo com a legislação interna holandesa) e com sua administração efetiva na Bélgica (e por isso lá residente, de acordo com a definição contida no Tratado Bélgica-Holanda). Nessa situação, segundo o autor, “the designation of the BV as a Belgian resident for purposes of the Dutch-Belgian treaty has no impact on its residence status under dutch tax law nor on its residence for purposes of Dutch treaties with other countries”.¹²

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “The Residence...”. *Op. cit.*, p. 23.

¹² RAAD, Kees Van. “Dual Residence”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. IBFD, august/1998, p. 242.

Segundo a consagradíssima figura utilizada por Klaus Vogel, um tratado atuaria como uma máscara entrecortada posta sobre o plano da legislação interna de um país, suspendendo a eficácia das normas de imposição tributária que restassem por ela ocultadas, e mantendo a eficácia daquelas normas que se mantivessem aparentes. Pois o conceito de residência esculpido por um tratado, então, somente teria aplicação quando a máscara a ser posta sobre o plano da legislação fosse aquela representada por aquele tratado, e não outro qualquer.

4.2. “*Liable to tax*”: “*liable to*” ou “*liable to be liable to*”?

Seguindo com a definição do artigo 4 (1) da CM-OCDE, são consideradas residentes em um dos Estados contratantes as pessoas que lá estão “sujeitas a imposto”. Paremos um instante nesta passagem.

A expressão contida na versão inglesa da CM-OCDE é “*liable to tax*”, a qual desperta a seguinte indagação no seio da doutrina especializada: a caracterização como residente de um Estado contratante depende, afinal, de uma sujeição *efetiva e concreta* à tributação naquele país, ou exige tão-somente uma sujeição *potencial e desapegada* do rendimento concretamente auferido pelo contribuinte? A controvérsia propiciada, mormente pela versão inglesa da CM-OCDE, é assim apresentada por Robert Couzin:

“But there is a certain delicious ambiguity in the word. ‘Liable to tax’ is susceptible of an indirect construction, as ‘liable to be liable to tax’. The second liable means an actual requirement to pay tax so that the whole expression refers to the circumstance where the person is subject to the possibility of becoming exposed or subject to tax.”¹³

A sutileza da distinção traz impactos extremamente relevantes na aplicação do Tratado. Pensemos na seguinte situação: um tratado celebrado entre os Países A e B, atribuindo exclusivamente ao país da residência a prerrogativa de tributar rendimentos de juros; a empresa X, residente em A, recebe juros no montante de \$ 100 pagos por uma empresa mutuária sua residente em B; X, contudo, não auferiu nenhum outro rendimento nesse exercício, de qualquer outra fonte, interna ou externa; mais que isso, X tem prejuízos acumulados do exercício financeiro anterior no valor de \$ 100.

Já se nota que a base de cálculo do imposto de renda de X será zero, uma vez que compensar-se-ão os rendimentos de juros com os seus prejuízos acumulados.¹⁴ Vale dizer, neste caso concreto os \$ 100 recebidos por X de fonte situada em B, embora potencialmente sujeitos à tributação em A, não serão tributados em virtude da compensação efetuada por X.

Pois bem. Se a sujeição à tributação prevista no artigo 4 (1) denotar sujeição concreta caso a caso, então, no exemplo acima, X não será sequer considerada residente em A para fins do tratado com B, uma vez que os \$ 100 recebidos a título de juros não serão afinal tributados em A; tal conclusão poderia vir até a viabilizar, por conseguinte, a imposição de um imposto de renda na fonte por parte de B sobre os juros pagos a X.

¹³ COUZIN, Robert. *Op. cit.*, p. 107.

¹⁴ Supondo-se inexistir limites à compensação por exercício fiscal.

Não nos parece ser essa a melhor exegese para o termo “liable to”, e tanto a doutrina quanto os comentários à CM-OCDE também dela desgostam, preferindo a sua acepção potencial, de modo que, em nosso exemplo, X manter-se-ia como residente em A, inobstante o não-recolhimento efetivo de imposto neste país. A conclusão é do mesmo Robert Couzin: “the expression does not refer to an actual liability, either current or deferred, to pay tax on a particular item of income. It relates to an attribute of the person, not the income. A company is no less liable to tax because an item of income is offset by expenses.”¹⁵

4.3. “Devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção”

Eis o coração do artigo 4 (1). Essa passagem, redigida a nosso ver de forma pouco técnica,¹⁶ define residência, para fins de um tratado, como a sujeição à tributação em razão de um critério de conexão pessoal qualquer utilizado pela legislação interna do Estado contratante.

Noutro giro, será considerado residente de um Estado contratante o contribuinte que for nele considerado residente para fins fiscais pela sua lei interna. Muitos tratados, inclusive, adotam exatamente essa definição em sua redação, como é o caso do Acordo Canadá-Austrália: “A person is a resident of a Contracting State if that person is a resident of that State for purposes of its tax.”

A nítida “petição de princípio” em que, a nosso ver, incorre essa definição demonstra que, afinal, a CM-OCDE não logrou (pelo menos até a introdução da parte final do artigo 4 (1), abaixo abordada) conceber uma definição verdadeiramente autônoma de residência, que prescindisse das definições veiculadas internamente pelos países contratantes.

Ainda sobre essa passagem do artigo 4 (1), nota-se que a CM-OCDE não eleger, em um momento logicamente inicial, um “residence test” específico (local de registro, local da administração efetiva etc.) para a definição de residência, fazendo-o somente adiante no artigo 4 (3), para dirimir as situações de dupla residência.

A esse respeito, Robert Couzin:

“Article 4(1) does not purport to lay down standards to be adopted or applied by domestic legislation. Moreover, while ‘resident of a Contracting State’ is the term defined in Article 4 (1), the words ‘domicile’, ‘residence’ and ‘place of management’ that are included within that definition are themselves undefined.”¹⁷

4.4. “Full tax liability”: confusão entre residência e territorialidade pessoal?

Na revisão empreendida em 1977, introduziu-se na CM-OCDE a relevantíssima parte final do artigo 4 (1) (“Todavia, esta expressão...”), segundo a qual não se consideram residentes no País as pessoas sujeitas à tributação apenas com relação a rendimentos de fontes situadas neste País. Entendemos que essa parte final

¹⁵ COUZIN, Robert. *Op. cit.*, p. 129.

¹⁶ Pois relaciona os termos “residência” e “local de administração” sem atentar para a relação de continência (gênero/espécie) que o primeiro mantém com o segundo.

¹⁷ COUZIN, Robert. *Op. cit.*, p. 134.

reduz razoavelmente a amplitude da definição de residente para os fins de um Tratado. Explica-se.

Parece-nos que essa inserção refere-se ao *alcance da tributação* (territorialidade *vs.* universalidade) e não a critérios de conexão (fonte *vs.* residência). A passagem não está a dizer que não se consideram residentes as pessoas tributadas a *partir de critérios de conexão objetivos*, e isso por dois motivos. Em primeiro lugar, porque, se esse fosse o seu propósito, absolutamente despicienda seria a inovação. Ora, isso já estava desde sempre dito - por uma via lingüística positiva - na parte inicial do artigo: são residentes pessoas tributadas em virtude de critérios similares à residência (critérios subjetivos); a *contrario sensu*, já se extrai (sem a necessidade de qualquer redação adicional), que não são residentes pessoas tributadas em virtude de critérios não similares à residência (critérios objetivos).

Em segundo lugar, cremos que as expressões “devido” (utilizada na parte inicial do artigo) e “relativamente” (utilizada na sua parte final) denotam efetivamente esses dois enfoques respectivamente sugeridos.

Com efeito, parece-nos que “devido” (“by reason of”, na versão inglesa) refere-se à justificativa da tributação: o Estado está a tributar aquele dado contribuinte porque a ele se conecta pela sua residência. Tributa-se “devido” a um critério de conexão que justifica a ação de tributar, enfim. Já “relativamente” (“in respect of”) nos sugere mesmo uma “gradação” na tributação, efetuada em momento logicamente posterior à definição de quem tributa e por quê.

Conjugadas, assim, as partes inicial e final do artigo 4 (1), temos que somente serão consideradas residentes as pessoas tributadas pelo Estado contratante a partir de critério de conexão pessoal (parte inicial) e *com alcance universal*, sujeitas a “full tax liability” (parte final); excluídas do conceito, portanto, as pessoas que, inobstante eleitas como contribuinte em razão de sua residência, sejam tributadas sob o princípio da territorialidade real.

É bem verdade que - como já se disse linhas acima - a tributação dos residentes comumente se opera de forma ilimitada, de modo que, no mais das vezes, a parte final do artigo 4 (1) terá estipulado uma nova exigência, digamos, facilmente “atendível” pelas legislações internas. De qualquer maneira, não é absolutamente rara a tributação de residentes tão-somente por suas rendas “internas”, situação, aliás, que perdurou até 1996 quanto às empresas brasileiras.

É por isso, aliás, que a grande maioria dos tratados celebrados pelo Brasil não repete a parte final do artigo 4 (1), que praticamente nos retiraria a possibilidade de ser “país de residência” para os fins de um tratado. Um dos poucos tratados em que a parte final do artigo consta de seu conteúdo é o celebrado com a Finlândia, em 1998, quando já aqui então vigia o princípio da universalidade na tributação das pessoas jurídicas, tornando a referida exigência “inofensiva” aos interesses nacionais.

A exegese segundo a qual a caracterização como residente para fins da CM-OCDE requer sujeição a “full tax liability” não é, conforme pudemos apurar, pacífica. Os próprios comentários à convenção modelo parecem sugerir um alcance bem mais modesto à parte final do artigo 4 (1). Relatam que o referido dispositivo haveria sido concebido para situações bastante específicas, como a de agentes diplomáticos, os quais, com a só qualificação da parte inicial do artigo, seriam considerados residentes contra o consenso do DTI.

Robert Couzin tampouco sufraga o que chama de “absolutist version”¹⁸ acerca da exigência da “full tax liability” para fins de residência, propondo bastar que a extensão da tributação do residente seja (apenas) *a mais abrangente possível de acordo com a legislação do país contratante* - não necessariamente universal. Relativiza-se, com isso, a exigência da parte final do artigo 4 (1).

A proposta do professor canadense se nos afigura razoável, mas deve ser vista com limitações. É que, segundo pensamos, a abrangência da tributação “sob a ótica do direito interno” do Estado contratante não pode ir a ponto de *desdizer a exigência literal da nova redação do artigo 4 (1)*. Assim, se o alcance mais abrangente do sistema tributário do Estado contratante for restrito às fronteiras da territorialidade real, então não estará atendido o artigo 4 (1) da CM-OCDE e a empresa assim tributada não poderá ser considerada dele residente sob a convenção modelo.

5. Dupla Residência: o “Tie Breaker” do artigo 4 (3) da CM-OCDE

Como foi visto no capítulo anterior, o artigo 4 (1) da CM-OCDE não elegeu um específico “residence test” na sua definição de “residente de um Estado contratante”. Assim, o artigo 4 (1) não garante que haverá apenas um “Estado da residência”, como exige a lógica da convenção modelo.

Por isso, os parágrafos (2) e (3) do mesmo artigo estipulam as chamadas “tie breaker rules”, ou “conexões subsidiárias”, na terminologia de Alberto Xavier,¹⁹ para definir a residência, respectivamente, de pessoas naturais e pessoas jurídicas. A destas últimas, que mais de perto interessam a esse trabalho, vem assim redigida na CM-OCDE: “Quando, em virtude do disposto no nº 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direção efetiva.”

A CM-OCDE, portanto, dá prevalência à “administração efetiva” (“*effective management*”) para definir os casos de dupla residência de empresas. Embora os comentários à convenção modelo considerem a dupla residência rara na prática, não é difícil imaginar situações em que a aplicação do artigo 4 (3) é de visceral importância para viabilizar a aplicação de um tratado.

A eleição da “administração efetiva” para desempatar situações de dupla residência remete-nos ao caso “De Beers”, com o qual devemos cotejar o artigo 4 (3). Não são coincidentes as expressões utilizadas naquele histórico julgado e na CM-OCDE, e a “descoincidência” parece-nos decisiva sobre a interpretação de um e outro casos.

Em “De Beers”, falava-se em “controle e administração centrais”. A diversidade das expressões “controle” (ligada ao *status* dos sócios ou acionistas) e “administração” (própria de Diretoria), aliada ao termo “central” inclinava-nos a concluir por uma espécie de meio-termo: a empresa residiria onde se encontrasse o seu *mais alto comando executivo*.

Pois a CM-OCDE abandona os termos “controle” e “central”, agregando, ademais, o termo “efetiva” como qualificador de “administração”. Com isso, que-

¹⁸ COUZIN, Robert. *Op. cit.*, p. 152.

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 218.

remos crer que o foco de análise migrou dos mais graduados e excepcionais níveis decisórios da empresa para o local de sua administração “efetiva”, rotineira, peregrina. Dá-se a residência onde a empresa exerce suas atividades gerenciais-operacionais. Assim, aplicável fosse o artigo 4 (3) e “De Beers” seria considerada residente na África do Sul, não por conta do seu local de registro, mas por lá ter lugar, também, a condução rotineira de suas atividades...

5.1. Aplicação exclusiva ao contribuinte

Acerca da aplicação da “tie breaker rule” veiculada no artigo 4 (3) da CM-OCDE, Luís Eduardo Schoueri, em doutrina de vanguarda, restringe-a exclusivamente aos casos em que os Estados contratantes disputam a residência *do contribuinte do rendimento tributado*. Segundo esse autor, apenas o parágrafo 1 do artigo 4 (iniciado - recorde-se - com a passagem “para os fins desta Convenção...”) teria aplicação ir-restrita a “qualquer residência” versada na CM-OCDE. Já nos casos em que a controvérsia estivesse suscitada em torno da “residência da fonte”, a conexão de desempate não deveria ser buscada na “tie breaker” do artigo 4 (3).

Para concluir desta maneira, Schoueri trabalha com a hipótese do já referido artigo 15 da CM-OCDE, o qual outorga ao país da residência do contribuinte a faculdade de tributar rendimentos de trabalho assalariado, salvo nas seguintes condições, em que a prerrogativa se transfere ao país onde o contribuinte desempenhou o seu trabalho (“Place-of-Work Principle”):

- a) se o contribuinte permaneceu no país de execução do trabalho (“fonte de produção”) por mais de 183 dias; *ou*
- b) se o empregador era residente no país do local de execução do trabalho ou lá mantinha estabelecimento permanente que haja suportado o salário do empregado-contribuinte.

Um exemplo melhor preparará a explicação que segue. Pense-se na pessoa natural X, residente no país A. A empresa Y possui atos constitutivos registrados no país B, mas sua administração efetiva dá-se no mesmo país A. Suponha-se, ainda, que, de acordo com os respectivos “residence tests” eleitos pelas legislações de A e B, Y seja considerada residente por ambos os ordenamentos. Imagine-se, também, que A e B hajam celebrado convenção nos precisos termos da CM-OCDE. Y, então, contrata X para executar determinado trabalho dentro do território de B, lá permanecendo X por menos de 183 dias.

A questão que se coloca é: quem poderá tributar o salário pago por Y a X em virtude do trabalho executado em B: A ou B?

Perceba-se que o “nó górdio” do caso centra-se em definir a residência da fonte (Y), e não a residência do contribuinte (X). A e B não disputam para si a residência de X. É ponto incontroverso que X reside em A.

Caso se decida que Y reside em B para fins do tratado A-B, então coincidirão, em B, o local de execução do trabalho e a residência do empregador, fazendo incidir a exceção prevista em (b) acima, prevalecendo, em consequência, a tributação pelo país B (“Place-of-Work Principle”). Caso, ao contrário, resolva-se que Y reside em A, então nenhuma das exceções ter-se-á por realizada,²⁰ prevalecendo a tributação pelo país da residência do contribuinte X, vale dizer, pelo país A.

²⁰ Sim, pois nem X terá permanecido por mais de 180 dias em B (exceção (a)), nem Y será empregador residente em B (exceção (b)).

Pois bem. Fosse esse caso de “dupla residência da fonte” dirimível à luz do artigo 4 (3), e a conclusão irrecusável seria a de que o empregador Y é residente em A para fins do tratado A-B, pois em A se manifesta a conexão prevalecente (administração efetiva). Sendo assim, não se configuraria nenhuma das exceções à regra geral do artigo 15, restando com o país A a competência para tributar o salário pago por Y a X.

Como se disse acima, Schoueri rejeita essa conclusão, e o faz com apoio nos comentários da CM-OCDE ao artigo 4, concluindo que os seus parágrafos (2) e (3) estão vocacionados *apenas à resolução da dupla residência do contribuinte*:

“articles 4 (2) and (3) are intended to solve a conflict between two States, when both claim to be the State of Residence of the taxpayer. ... This is not the case of the ‘183-day clause’. The question, here, is whether the taxpayer’s *employer* is resident of the State of employment, or not. This employer is not a taxpayer, who is protected from a double taxation by means of the DTC.”²¹

Para Schoueri, alternativamente, deve-se investigar como se dá a tributação do empregador pelo País do local de execução do trabalho; se ali estiver sujeito à tributação de tal forma que possa deduzir como despesa o salário pago ao empregado (tributação de renda líquida), deverá, então, ser considerado como lá residente, para evitar que esse País injusta e indesejadamente sofra duas perdas simultâneas: a redução da base de cálculo do imposto do empregador (seu contribuinte) e a não-tributação do rendimento do empregado. Se, por outro lado, o empregador estiver sujeito, no país do local de execução do trabalho, tão-somente à tributação de sua renda bruta (indiferentes, portanto, as despesas em que venha a incorrer), então não será ali a residência da fonte, pois não se cogitará de “duplo prejuízo” por este país.

Em conclusão, Schoueri propõe que a regra de desempate seja, para esses casos, buscada na própria parte final do artigo 4 (1) acima comentada. O termo “rendimento” nela contida (“... apenas relativamente ao rendimento...”) deverá, contudo, ser necessariamente entendido como rendimento “bruto”.

Todo o raciocínio aqui demonstrado o professor Schoueri teceu com vistas ao artigo 15 da CM-OCDE. Todavia, sentimo-nos ora inclinados a concluir pela possibilidade de estendê-lo indistintamente como “tie breaker” de todo e qualquer caso de “residência da fonte” previsto na CM-OCDE.

O país que suportar uma diminuição da base tributável de um seu contribuinte, em virtude de uma despesa incorrida por este contribuinte com um terceiro, tem o direito de ser, para efeitos de um tratado, considerado país da fonte do montante auferido por este terceiro. Eis a síntese da regra de desempate que lançamos à discussão.

5.2. Dupla residência e a influência de tratados com terceiros

Para preparar as conclusões deste trabalho, propomos investigar a possível influência recíproca entre tratados celebrados por um mesmo país com outros países, no que diz respeito à dupla residência de empresas. Para tanto, apeguemo-

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “The Residence...”. *Op. cit.*, p. 27.

nos a um caso concreto que ganhou notoriedade no DTI, julgado em 2001 pela Suprema Corte Holandesa.

Assim estavam postos os fatos: uma empresa constituída em registro público holandês mantinha, contudo, sua administração efetiva nas Antilhas Holandesas (país que detém plena soberania tributária em relação à Holanda); os sócios majoritários dessa empresa eram residentes na Bélgica, e auferiram dividendos distribuídos pela empresa. De acordo com a lei interna holandesa, o local de registro é o critério eleito para denotar a residência da pessoa jurídica, razão pela qual esta empresa em particular era tida, pelo ordenamento jurídico holandês, como residente na Holanda.

Já o “residence test” prevalecente na lei interna das Antilhas Holandesas é justamente a administração efetiva da pessoa jurídica, sendo a empresa em comento, então, considerada também naquele país residente de acordo com a sua própria legislação. O Tratado celebrado entre Holanda e Antilhas Holandesas prevê, na linha da CM-OCDE, a “tie breaker” em favor do País onde esteja a administração efetiva da pessoa jurídica.

Já o Tratado mantido entre Bélgica e Holanda prevê que a distribuição de dividendos a residentes belgas somente poderá ser tributada pela Holanda se a respectiva fonte dos dividendos for considerada residente na Holanda para os fins do Tratado.

Discutiu-se, então, nesse caso, a pretensão do Fisco holandês em tributar na fonte os rendimentos distribuídos pela empresa aos seus acionistas belgas. Segundo o entendimento das autoridades fiscais holandesas, a empresa era, sob o Tratado Bélgica-Holanda, indisputavelmente uma residente holandesa. Afinal, de acordo com as leis internas da Holanda - e o artigo 3 do Tratado Holanda-Bélgica, tal qual a CM-OCDE, remete o conceito de residência ao “residence test” interno de cada país contratante - a empresa era lá residente, e a Bélgica não reivindicava a residência da empresa, não se impondo, nesse caso, uma situação de dupla residência (da fonte) para fins do Tratado Bélgica-Holanda.

Argüia, ainda, o Fisco holandês, que as disposições do Tratado Holanda-Antilhas Holandesas - que deslocavam a residência da empresa para este último país, em razão de sua administração efetiva - somente se aplicariam a situações em que fosse esse Tratado inteiramente aplicável (“alcance negativo” referido em 4.1 acima). Noutras palavras, sobre o plano de uma distribuição de dividendos a residentes belgas não seria de se colocar a “máscara” do Tratado Holanda-Antilhas Holandesas, sendo, portanto, irrelevante a atribuição de residência implementada por este tratado à empresa distribuidora dos dividendos.

A decisão da Suprema Corte Holandesa, contudo, parece haver surpreendido a doutrina, na medida em que *reconheceu influência - aliás, decisiva - das disposições do Tratado Holanda-Antilhas Holandesas sobre as regras distributivas do Tratado Holanda-Bélgica*. O tentador raciocínio empreendido por aquela corte partia da constatação de que, em virtude do Tratado Holanda-Antilhas Holandesas, a empresa somente estaria sujeita a tributação na Holanda sobre aqueles rendimentos alocados por esse Tratado à Holanda.

Assim, a empresa não mais estaria sujeita a “full tax liability” na Holanda, razão pela qual, por conta do Tratado Holanda-Antilhas Holandesas, não mais

atenderia ao disposto no artigo 4 do Tratado Holanda-Bélgica quanto à extensão da tributação de residentes na Holanda.²²

A empresa deixaria de ser considerada residente na Holanda, para fins do Tratado Holanda-Bélgica, *não por ser considerada residente nas Antilhas Holandesas, mas por, sendo embora residente na Holanda, lá não estar sujeita à tributação em bases universais*. Por isso, decidiu aquela corte que ao Fisco holandês era defesa qualquer retenção na fonte sobre os rendimentos distribuídos aos acionistas belgas.

Um peculiar aspecto do Tratado Holanda-Bélgica, contudo, deve ser considerado na compreensão desse importante precedente jurisprudencial. É que, de acordo com o protocolo celebrado entre os dois países como adendo ao Tratado, a expressão “under the laws of that State” contida no artigo 4 (1) deve ser entendida como “the law of that State *as amended or supplemented by international agreements*”.

Aí se encontraria, segundo alguns, a explicação necessária e suficiente para a conclusão do julgado em análise. As repercussões advindas do Tratado Holanda-Antilhas Holandesas quanto à residência da empresa estariam expressa e inovadoramente admitidas no bojo do Tratado Holanda-Bélgica. O “residence test” previsto neste Tratado não seria exclusivamente aquele previsto na legislação interna da Holanda, mas nesta legislação interna *tal como modificada ou acrescida pelos demais tratados celebrados pela Holanda*.

Nos termos do artigo 4 (1) da CM-OCDE, conforme visto, somente a legislação interna do país signatário é que há de ser considerada na aferição da residência. Outros Tratados celebrados pelo mesmo país, e que venham a alterar os critérios e a maneira pelos quais determinada empresa é ali tributada não influenciam a residência para o Tratado inicialmente considerado.

Se se entender que essa peculiaridade contida no protocolo do Tratado Holanda-Bélgica é que justificou decisivamente a decisão da suprema Corte Holandesa, então esse precedente em verdade não terá tido a relevância que muitos lhe emprestam, sendo significativo apenas na aplicação deste Tratado em particular.

Stephan Damen entende que a redação do protocolo Holanda-Bélgica serviu à Suprema Corte como reforço de argumentação apenas, razão pela qual reconhece a importância histórica do julgado:

“The Supreme Court focused on the absence of ‘full tax liability’. ... the protocol was quoted by the Supreme Court just to be complete, rather than to attach specific importance to it. If the protocol was really decisive, one could expect an explanation by the Supreme Court in such an important case why the court thought that the laws of Netherlands have been ‘modified’ or ‘supplemented’.”²³

De nossa parte, confessamos uma certa hesitação em reconhecer ou recusar relevância a esse julgado. Em favor de sua originalidade (ou seja, da insignificân-

²² O artigo 4 (1) do Tratado Holanda-Bélgica em verdade não contém a parte final do artigo respectivo da CM-OCDE, uma vez que foi concluído em 1963. A Suprema Corte Holandesa apegou-se aos comentários de 1963 à CM-OCDE então existente, que já sugeriam o alcance universal como insito à definição de residente para fins de um Tratado.

²³ DAMEN, Stephan. “Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Residence Companies under Tax Treaties with Third Countries”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, IBFD, abril/2002, p. 292.

cia do disposto no protocolo Holanda-Bélgica), pensamos, antes de mais nada, que, sob uma visão dualista do Direito Internacional, os Tratados celebrados por um país, devidamente em vigor e ratificados, são parte integrante da sua legislação interna, razão pela qual a expressão “por virtude da legislação desse Estado” trazida no artigo 4 (1) da CM-OCDE poderia abranger perfeitamente as disposições dos tratados celebrados com demais países.

Ademais, e como vimos defendendo desde o início desse estudo, estamos convencidos de que as partes inicial e final do artigo 4 (1) tratam de realidades distintas: critérios de conexão e alcance da tributação, respectivamente. É certo, ainda, que a já transcrita passagem “por virtude da legislação desse Estado” diz *exclusivamente com a parte inicial do artigo, nada autorizando uma extensão automática também à parte final.*

Assim, parece-nos defensável concluir que somente as exigências de critério de conexão (subjeto) é que hão de ser encontradas na legislação interna “pura” do país signatário; já as exigências quanto ao alcance da tributação (universal) devem prevalecer qualquer que seja o foco de análise (direito puramente interno ou levando em consideração os acordos internacionais).

Por outro lado, cremos que uma tal exegese, se aplicada com rigor, poderia mesmo inviabilizar o funcionamento dos tratados internacionais de forma generalizada e indesejada. É que, como instrumento de renúncias consentidas por excelência, um tratado necessariamente tolhe alguma porção da “full tax liability” eventualmente prevista na legislação do Estado contratante.

Assim sendo, se, por exemplo, um Estado A houver celebrado ao menos dois tratados com outros dois Estados B e C, qualquer empresa nesse Estado A residente muitíssimo provavelmente não mais seria considerada residente em A para os fins do Tratado com B (em virtude do Tratado com C) e para os fins do Tratado com C (em virtude do Tratado com B). Como se viu acima, a ignição da engrenagem do Tratado está na identificação do “país da residência”, razão pela qual, na situação acima exemplificada, os Tratados celebrados por A com B e com C restariam como que reciprocamente anulados...

A seguinte redação ao artigo 4 (1) dirimiria, com vantagens e de vez por todas, as controvérsias aqui suscitadas:

“Art. 4 (1). Para todos e somente todos os efeitos desta Convenção, a expressão ‘residente de um Estado contratante’, aplicável igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou autarquias locais, significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto (i) devido à sua residência ou a qualquer outro critério de natureza pessoal similar e (ii) não apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado, ou a patrimônio aí situado.”

6. Conclusões

Em síntese, eis o quanto procuramos demonstrar nesse estudo:

a) embora se verifique uma correlação constante entre ambas, as dicotomias “fonte *vs.* residência” e “territorialidade real *vs.* territorialidade pessoal (universalidade)” se não confundem, a primeira referindo o elemento fático que justifica a tributação por um Estado e, a segunda, denotando o alcance dessa tributação;

- b) os “conflitos patentes de normas de conexão” se resolvem com as regras distributivas do Capítulo III da CM-OCDE; já os “conflitos de conceito de conexão” devem ser dirimidos previamente à aplicação daquelas regras;
- c) a identificação do “país da residência” é, portanto, premissa de atuação da CM-OCDE, o que explica o esforço da convenção modelo por uma definição autônoma de “residência”, livre das inconveniências da *lex fori*;
- d) o conceito da “residência” do artigo 4 (1) da CM-OCDE não elege um “residence test” prevalecente;
- e) o conceito da “residência” do artigo 4 (1) da CM-OCDE se aplica indistintamente a todos os dispositivos da convenção modelo, seja quando esta se refere à residência do contribuinte, seja quando se refere à residência da fonte;
- f) o conceito da “residência” previsto em um Tratado especificamente considerado somente se aplica nos casos em que todo esse Tratado seja aplicável;
- g) o conceito da “residência” do artigo 4 (1) da CM-OCDE exige tão-somente sujeição potencial do rendimento à tributação no país da residência do contribuinte;
- h) a parte final do artigo 4 (1) da CM-OCDE efetivamente agrega um limitador ao conceito de residência, exigindo que o critério de conexão pessoal se faça acompanhar de uma intensidade universal de tributação;
- i) a “tie breaker rule” do artigo 4 (3) da CM-OCDE não se identifica completamente com a jurisprudência firmada em “De Beers”, uma vez que esta dá prevalência ao local da administração superior e excepcional da empresa (Conselho de Administração), enquanto aquela consagra o local da administração ordinária e operacional da pessoa jurídica;
- j) a “tie breaker rule” do artigo 4 (3) da CM-OCDE somente se aplica para desempatar a residência *do contribuinte*;
- l) a eventual disputa pela residência da fonte resolve-se em favor do país que suportar uma diminuição da base tributável de um seu contribuinte, em virtude de um pagamento por este efetuado a um terceiro considerado contribuinte para os fins do Tratado; e
- m) embora a redação atual do artigo 4 (1) da CM-OCDE possa ensejar controvérsia a respeito, não é razoável que o “alcance universal” lá previsto seja aferido à luz da legislação interna do Estado contratante tal como modificada por outros tratados por este Estado celebrados, a menos que o próprio Tratado assim o preveja, como é o caso do Tratado Holanda-Bélgica.