

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

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Como os Acordos para evitar a Bitributação tratam a Renda Decorrente de Omissões*

Ekkerhart Reimer

*PhD em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Munique.
Livre-Docente pela Universidade de Munique. Professor de Direito Tributário Europeu
e Internacional na Universidade de Heidelberg.*

Resumo

O presente artigo examina a noção de renda decorrente de omissões e a sua qualificação sob os acordos para evitar a bitributação. Para tanto, é fundamental a distinção entre renda passiva e renda ativa. O autor demonstra que omissões também podem ser passivas ou ativas: serão passivas se o contribuinte se abster de que, de outra forma, seria um investimento passivo; serão ativas se o contribuinte deixar de executar uma determinada atividade. O autor conclui que a qualificação da renda passiva decorrente de omissões dependerá, dentre outros fatores, das definições de “uso” e “alienação”. A qualificação da renda ativa resultante de omissões depende do caráter isolado ou subordinado da referida omissão, e deve dobrar-se à consideração de que a omissão é uma negação do comportamento ativo.

Abstract

This paper examines the notion of income from omissions and how tax treaties deal with it. For this purpose, the distinction between passive and active income is of great importance. The author shows that omissions can also be passive or active: it will be passive if the taxpayer refrains from what would otherwise constitute a passive investment; it will be active if the taxpayer refrains from performing a certain activity. The author concludes that the qualification of passive income from omissions will depend, among other issues, on the definition of “use” and “alienation”. The qualification of active income from omissions will depend on the stand-alone or subordinate character of the omission, and shall obey the characterization of an omission as the negation of certain active behavior.

1. Introdução

As pessoas podem ganhar dinheiro sem nada fazer. Essa fascinante observação constitui um desafio para o Direito Tributário em geral e especialmente em matéria de acordos para evitar a bitributação¹. Este artigo visa cristalizar a noção

* O presente artigo baseia-se na dissertação do Dr. Reimer, que recebeu o prêmio Mitchell B. Carroll no Congresso IFA de 2004, em Viena. Traduzido por Gustavo Gonçalves Vettori.

¹ Para abordagem anterior do tema, vide Hellwig, “Die bezahlte Untätigkeit im internationalen Steuerrecht”, *Deutsche Steuer-Zeitung (A)* (1978), p. 83; Goldberg, “The Taxation of Income from Inaction: an American Perspective”, 49 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 12 (1995), p. 564; Bracewell-Milnes, “Summary of Proceedings of the Seminar ‘The OECD Model Treaty - 1995 and Beyond’”, *IFA Yearbook 1995*, pp. 141, 145 *et seq.*; Mann, “Finding a Nexus for Nonperformance of Services. The Assignment of Primary Taxing Authority under the OECD Model”, 11 *Emory Interna-*

de renda decorrente de omissões. Em primeiro lugar, o artigo mostra que é possível distinguir não apenas diferentes tipos de renda (renda ativa *versus* renda passiva), mas também, nessa mesma linha, diferentes tipos de omissões (vide item 2). Assim, os problemas específicos que surgem em matéria de acordos de bitributação sujeitam-se a regras totalmente diferentes. Isso se verifica em omissões decorrentes de investimentos passivos, de um lado (vide item 3), e em omissões decorrentes de uma atividade humana, de outro (vide item 4).

2. A Noção de Renda Decorrente de Omissões

Renda decorrente de omissões não é o mesmo que renda passiva. A renda passiva origina-se do uso de capital, como dinheiro, propriedade imobiliária, ou ações. Com a exceção de alguns elementos mínimos de comportamento (“ações de investir”), a renda passiva não está relacionada a nenhuma atividade ou inatividade do titular do patrimônio. A noção de “renda decorrente de omissões”, por sua vez, perpassa o espectro da distinção entre renda ativa e passiva. Omissões podem ser passivas, mas também podem ser ativas.

Uma omissão é passiva quando um indivíduo abstém-se do que, de outra forma, constituiria um investimento passivo, ou, em outras palavras, quando o patrimônio gerador de renda é utilizado de uma maneira negativa, em que é deixado ocioso. Se, por exemplo, um locador possui dois apartamentos e abstém-se de alugar o apartamento 2 para proteger o locatário do apartamento 1 de barulho no apartamento 2, o comportamento do locador qualifica-se como um investimento passivo por omissão. Para maior abordagem, vide o item 3, *infra*. O exemplo é explanado no item 3.1.

Por decorrência, a omissão pode ser tida como “ativa” quando o indivíduo abstém-se de executar certa atividade². Ambos os tipos de omissões podem gerar renda, conforme ilustrado por uma ampla variedade de exemplos extraídos de diferentes setores da economia³.

2.1. Compromissos de não-concorrência

O mais óbvio tipo de renda decorrente de uma inação (*i.e.*, de uma omissão ativa) é o benefício garantido ao contribuinte que celebra um compromisso de não-concorrência. Na medida em que tais compromissos tornaram-se cada vez mais populares em sociedades baseadas no conhecimento, eles estão sujeitos a limitações legais em muitos países. Isso é particularmente verdadeiro no caso de antigos empregados. Para proteger a liberdade de profissão do empregado, muitas jurisdições de *civil law* estabeleceram regras segundo as quais acordos de não-concorrência são válidos apenas se o antigo empregado receber uma contraprestação

tional Law Review 111 (1997); Neyer, “Die bezahlte Untätigkeit in internationalen Steuerrecht”, *Internationales Steuerrecht* (2001), p. 361; Prokisch, in Vogel e Lehner (eds.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (4^a ed., 2003), artigo 15, *marginal* n^{os} 35 *et seq.*; e Reimer, *Der Ort des Unterlassens* (2004), pp. 4 *et seq.* (bibliografia) e 191 *et seq.* (análise aprofundada).

² Para o antigo Direito Romano, vide *Digesto de Justiniano* 50, 17, 121 (Paulus), de onde os doutrinadores medievais extraíram a frase “Et non facere facere est.” Para maior abordagem sobre o tema, vide item 4.

³ Para uma classificação, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 78 *et seq.*

apropriada, distinta do salário, tanto em forma quanto em substância⁴. Outras jurisdições são ao menos familiarizadas com a noção de remuneração por acordos de não-concorrência⁵.

Acordos de não-concorrência podem envolver antigos empregados, bem como antigos membros de uma sociedade que exerçam profissões liberais, antigos acionistas pessoas físicas de uma companhia (se o caráter societário da companhia é ou era dominado por pessoas) e antigos vendedores ou representantes independentes. Tais acordos podem ser limitados no tempo, a certa área geográfica, ou a certos consumidores. Em quaisquer dos casos, o acordo de não-concorrência está economicamente ligado a um contrato “principal” ou a uma relação legal predominante. Nessa medida, a omissão é de natureza acessória.

Por oposição, outros tipos de acordos de não-concorrência podem ser caracterizados como arranjos isolados. Isso é particularmente verdadeiro quando empresas independentes ou empresários celebram compromissos de não-concorrência (que estão, contudo, sujeitos a certas limitações da legislação *antitrust*). Por exemplo, duas empresas podem garantir entre si áreas de comércio designadas e protegidas que não se sobreponham. Em caso de assimetrias, as empresas podem acordar pagamentos compensatórios por tal compromisso. Aqui, o compromisso restritivo é totalmente independente de qualquer outro contrato ou arranjo.

2.2. Não-uso de propriedade imobiliária

Enquanto acordos de não-concorrência são sempre omissões ativas, as omissões relacionadas à propriedade imobiliária são em parte ativas e em parte passivas. A dimensão ativa caracteriza-se pelo fato de que a omissão envolve uma atividade. Por exemplo, se um vizinho teme que o contribuinte esteja fazendo uso direto de propriedade imobiliária de maneira perturbadora (*e.g.*, estabelecendo e operando uma estação de petróleo próxima à mansão do vizinho), as partes podem acordar uma servidão negativa na propriedade do contribuinte⁶. Em vista de tal servidão, o contribuinte obriga-se a abster-se de utilizar a sua propriedade de determinada maneira ativa. Em troca, ele recebe pagamentos regulares (anuidades) ou um pagamento único, sendo que ambos constituem renda decorrente de uma inação.

Como segundo exemplo, fazendeiros que separam um campo (e deixam-no repousar por certo período de tempo ou indefinidamente) fazem jus a subsídios agrícolas de acordo com a legislação comunitária europeia⁷.

Em terceiro lugar, se o contribuinte é um locador que possui dois apartamentos adjacentes e aluga um deles para o locatário A (que é muito sensível ao barulho), ele pode concordar em desistir de alugar o outro apartamento com o objeti-

⁴ Vide, *e.g.*, Áustria: Sec. 37(2) *Angestelltengesetz*; Alemanha: Sec. 110, cláusula 2 *Gewerbeordnung* e Sec. 74(2) *Handelsgesetzbuch*; e Suíça: artigos 340 a 340c *Obligationenrecht*. Vide ainda Reimer, nota 1, *supra*, pp. 98 *et seq.* e 112 *et seq.*

⁵ *E.g.*, França; vide Amiel-Donat, *Les Clauses de Non-concurrence en Droit du Travail* (1988), pp. 12 *et seq.* e pp. 58 *et seq.*

⁶ A *common law* inglesa é mais familiarizada com o conceito de “compromisso restritivo no controle do uso da terra”; vide decisão do Lorde-Chanceler em *Tulk v. Moxhay*, 2 Ph. 774 (1848).

⁷ Vide Diretiva do Conselho da EEC de 17 de abril de 1972, 72/160/EEC, *OJ EEC* n° L 96/9. Para o tratamento desse exemplo em matéria de acordos de bitributação, vide item 4.1.2.

vo de proteger A. Em contrapartida, A realiza pagamentos extraordinários ao contribuinte. Novamente, o contribuinte recebe dinheiro por deixar o segundo apartamento vago. Mas diferentemente do fazendeiro no segundo exemplo, que se abstém de uma operação ativa, a omissão do locador é uma omissão passiva. Vide item 3.1, *infra*.

2.3. Delimitações

Por outro lado, há tipos “adjacentes” de renda que se assemelham à renda por omissões, mas não constituem tal renda. Um exemplo são os pagamentos condicionados, que são pagos em consideração a uma ação positiva, com a particularidade de que a ação é condicional, ou seja, incerta ou ao menos sem data determinada⁸. Outro exemplo são os pagamentos comparáveis na esfera de renda passiva, tais como as comissões em garantias bancárias. Também não caracterizam renda decorrente de omissões os bônus de contratação⁹, pagamentos de seguro de insolvência, ou pagamentos de greve. O mesmo vale para pagamentos de acordos com vultosas verbas rescisórias (*golden handshakes*), uma vez que não se baseiam no conceito de uma omissão específica do trabalho, mas representam o interesse do pagador na desistência, por parte do favorecido, de recorrer à via judicial (o que é uma disposição singular do contribuinte, ao invés de uma omissão corrente). Da mesma forma, penalidades de pagamento antecipado, penalidades pecuniárias na negociação de opções e anuidades de aposentadoria não constituem renda de omissões porque todos estes benefícios são remunerações por uma ação positiva ou um investimento passivo positivo.

3. Omissões de Investimentos Passivos

Omissões podem ocorrer em muitos dos setores, situações, atividades e investimentos que se enquadram em diferentes regras dos tratados que alocam direitos de tributação, *i.e.*, as regras distributivas dos tratados¹⁰. Em princípio, isso também se aplica para as regras sobre renda passiva, tais como o artigo 6 (artigo 6(3) em caso de uso indireto) e os artigos 10, 11 e 13 da Convenção Modelo da OCDE. Quando a renda passiva é gerada especificamente por uma omissão, contudo, a qualificação da renda pode divergir da qualificação ordinária que se aplica em caso de investimentos positivos.

3.1. Omissão de locação como “uso sob qualquer outra forma” (artigo 6(3) da Convenção Modelo da OCDE)

No que diz respeito ao aspecto passivo do artigo 6 da Convenção Modelo da OCDE, poder-se-ia indagar se um indivíduo que se abstém de alugar um apartamento realmente faz “uso” deste imóvel (artigo 6(3)). A resposta é, todavia, afirmativa, conforme ilustrado pelo exemplo do locador/locatário apresentado acima

⁸ Schieber, em Debatin e Wassermeyer, *Doppelbesteuerung* (edição em folhas soltas atualizada), artigo 15 do Modelo da OCDE, *marginal* n° 64. Vide ainda Goldberg, nota 1, *supra*, p. 565; e Mann, nota 1, *supra*, pp. 111 *et seq.*

⁹ Vide Reimer, nota 1, *supra*, p. 129.

¹⁰ Vide Vogel, in Vogel e Lehner (eds.), nota 1, *supra*, Introdução, *marginal* n° 71; Kirchhof, in Kirchhof, Söhn e Mellinshoff, *Einkommensteuergesetz* (folhas soltas), Sec. 2, *marginal* n° A 148; Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (2ª ed., 1998), pp. 868 *et seq.*; e *Australian Tax Office*, TR 2001/13, n° 22.

(item 2.2, terceiro exemplo), em que o contribuinte desiste de alugar o segundo apartamento para proteger o locatário A de eventual barulho. Neste exemplo, a essência econômica do contrato entre o contribuinte e o locatário A (pelo qual o contribuinte recebe pagamentos de A) equívale à locação de ambos os apartamentos ao locatário A, subtraído o direito deste último de entrar no segundo apartamento. Isso pode não corresponder exatamente a uma locação (“letting”, no sentido do artigo 6(3)). Mas como uma parte integral de tal locação positiva, a omissão de uma locação constitui de fato um “uso sob qualquer outra forma”, nos termos do artigo 6. Os termos “use” (na versão em inglês da Convenção Modelo da OCDE) e “exploitation” (na versão em francês) são muito amplos. Como todo o desenho do artigo 6(3) evidencia, todo o tipo de investimento em propriedade imobiliária inclui-se no âmbito do artigo 6. A idéia que fundamenta este artigo é a de que, sempre que alguma renda for gerada a partir de propriedade imobiliária, tal renda deve ser designada ao Estado onde se situa a propriedade imobiliária. O artigo 6(3) é um esclarecimento da palavra “de” constante no artigo 6(1), e não uma limitação do escopo do artigo 6. Esse é o primeiro indicador de que os termos “use” e “exploitation” não necessariamente exigem algum arranjo positivo.

Em um contexto mais amplo, ainda se poderia mencionar a regra sobre a tributação do patrimônio contida no artigo 22(1) da Convenção Modelo da OCDE. Se o Estado de localização da propriedade imobiliária tem os direitos de tributação tanto para fins do imposto sobre a renda, no caso de um uso ativo (artigo 6), quanto para fins do imposto sobre o patrimônio (o tributo sobre o patrimônio substitui o tributo sobre a renda, especialmente quando converge com este, em vista do conceito de tributo sobre o patrimônio como um tributo sobre a renda imputada¹¹), seria uma inconsistência categorizar omissões como um “não-uso” de propriedade imóvel para fins do artigo 6(3) e, portanto, designar o direito de tributar a renda decorrente de omissões ao Estado de residência do contribuinte (artigo 21(1)), ao invés do Estado onde se situa o imóvel. Isso leva à conclusão de que os termos “use” e “exploitation” deveriam receber um significado amplo. Conseqüentemente, mesmo a renda decorrente de omissões é abrangida pelo artigo 6, desde que haja uma suficiente ligação com um bem imóvel e que fique estabelecido que este bem é a fonte econômica da renda em questão¹². Esse resultado leva em consideração a idéia de que o princípio do *situs* apresenta um especial peso em Direito Tributário Internacional e que precede todos os princípios de designação relacionados a comportamentos, bem como o princípio do estabelecimento permanente¹³.

3.2. *Dividendos (artigo 10 da Convenção Modelo da OCDE)*

Por outro lado, tal ausência de ambigüidade não pode ser alcançada na maioria das outras regras distributivas sobre renda passiva. No que diz respeito à renda de dividendos, há de fato diversas situações em que se pode imaginar que um

¹¹ Vide Lehner *et al.*, “The European Experience with a Wealth Tax: a Comparative Discussion”, 23 *Tax Law Review* 613 (2000).

¹² Vide Reimer, *in* Vogel e Lehner (eds.), nota 1, *supra*, artigo 6, *marginal* n°s 190 e 191.

¹³ Vide arts. 6(4) e 21(2) da Convenção Modelo da OCDE; e Rust, “Situs Principle v. Permanent Establishment Principle in International Tax Law”, 56 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 1 (2002), p. 15.

efetivo ou potencial acionista aufera renda a partir de uma omissão. A maioria dos itens da renda decorrente de omissões, contudo, não constitui “dividendos” dentro do sentido outorgado pelo artigo 10(3) da Convenção Modelo da OCDE, conforme fica demonstrado a partir dos três exemplos a seguir.

O primeiro exemplo envolve um acionista que se abstém do recebimento de dividendos. Numa jurisdição que autoriza o acionista a fazê-lo, ele não aufera renda alguma. Em contraste, se a legislação societária aplicável não confere aos acionistas o direito de recusar o recebimento de dividendos, seu comportamento resultará em duas diferentes ações que devem ser tratadas separadamente em matéria de acordos para evitar a bitributação, quais sejam: um pagamento ordinário (positivo) de dividendos que se inclua no âmbito do artigo 10(3) e uma contribuição (positiva) de capital, que é geralmente neutra para fins tributários.

O segundo exemplo envolve um investidor que recebe benefícios de um terceiro por não se tornar um acionista. Os benefícios não se qualificam como dividendos segundo o artigo 10(3) porque não decorrem de “ações ... [ou] outros direitos societários”. Assim como em outros artigos do tratado (*e.g.*, artigos 6, 8, 11(3) e 12), a expressão “provenientes de” constante do artigo 10(3) implica que a renda seja gerada a partir do uso de um patrimônio (*vide* item 3.1), em oposição à sua alienação ou outros atos finais de disposição. Mas o contribuinte não pode utilizar-se de um patrimônio que não existe ou de que ele não seja o legítimo proprietário. Assim, novamente, o artigo 10 não abrange este tipo de renda decorrente de omissão.

No terceiro exemplo, um efetivo acionista pode receber certos benefícios da sociedade por manter as ações, isto é, por não vendê-las por um determinado período de tempo. Tais benefícios podem consistir pagamentos em espécie (dinheiro) ou outros tipos de pagamento, *e.g.*, ações adicionais (bônus em ações). Sujeito à condição geral estabelecida pelo artigo 10(3), de que os benefícios sejam considerados como renda decorrente de ações pela legislação do Estado de residência da sociedade que os distribui, tais benefícios de fato constituiriam “dividendos”¹⁴ e qualificar-se-iam no artigo 10. Contudo, deve-se notar que, aqui, o elemento de omissão apresenta um significado subordinado. Como a omissão se direciona a uma disposição essencialmente “destrutiva” das ações, poder-se-ia facilmente reformular a descrição da situação: de uma perspectiva econômica, o contribuinte recebe dinheiro porque permanece sendo um acionista.

3.3. *Juros (artigo 11 da Convenção Modelo da OCDE)*

Distinções similares devem ser feitas em relação ao artigo 11 da Convenção Modelo da OCDE. De acordo com o artigo 11(3), o principal significado do termo “juros” é “rendimentos decorrentes de créditos de qualquer natureza” (sujeito a maior explicação na primeira frase do artigo 11(3)). Mais uma vez, o benefício pago a um investidor por ele *não* conceder um empréstimo a terceiro não “decorre de” um crédito. O benefício também não pode ser considerado como um ágio ou prêmio ligado a um crédito. Além disso, a característica comum do ágio e do prêmio é a de que ambos são pagos pelo tomador do empréstimo, ou ao menos

¹⁴ Vide parágrafo 28 dos Comentários ao artigo 10 da Convenção Modelo da OCDE.

por conta dele. Nenhum desses requisitos se verifica aqui. Assim, a noção de juros não abrange pagamentos por *não* conceder um empréstimo.

Em oposição, quando o devedor paga benefícios especiais ao credor para a não-rescisão do contrato de empréstimo, os benefícios (embora possam receber diferente denominação) são essencialmente ágio ou prêmios pela extensão do crédito, e não pagamentos por uma omissão. Quando se trata de atos “destrutivos” (no caso, a rescisão de um contrato), não faz sentido falar-se em “omissão”. A omissão de uma rescisão equívale à essência positiva da relação contratual que permanece. Disso, segue que, de acordo com a primeira frase do artigo 11(3), pagamentos pela não-rescisão de contrato de empréstimo de fato qualificam-se como juros.

3.4. *Ganhos de capital (artigo 13 da Convenção Modelo da OCDE)*

Similarmente, omissões não podem preencher completamente os requisitos do artigo 13 da Convenção Modelo da OCDE. A omissão em relação a uma alienação não pode ser considerada em pé de igualdade com uma efetiva alienação (positiva). Se um indivíduo se abstém de alienar propriedade imobiliária, ações ou outros bens e é remunerado pela omissão, ele simplesmente faz uso do respectivo patrimônio. Em oposição à noção de “uso”, a “alienação” de um bem se caracteriza pelo fato de que a sua existência ou a sua atribuição pessoal ao alienante (anti-go legítimo proprietário) cessa de existir. Se tais requisitos não forem preenchidos, quaisquer ingressos de dinheiro ou de quaisquer outros tipos de pagamentos serão categorizados como renda decorrente de propriedade imobiliária (artigo 6), lucro de empresas (artigo 7), dividendos (artigo 10)¹⁵ ou outros rendimentos (artigo 21), conforme o caso. De forma diversa, o artigo 13 envolve apenas efeitos únicos (ocorrem uma só vez) auferidos se o legítimo proprietário dispõe de um bem gerador de renda de tal forma que não possa mais usá-lo. Em outras palavras, o artigo 13 aplica-se somente à (certos tipos de) quitação ou à realização de reservas ocultas que estavam acumuladas no respectivo bem. O mero uso de um bem nunca alcança essa específica teleologia do artigo 13.

3.5. *Observações conclusivas*

Muito embora a renda passiva não possa ser gerada sem um mínimo de comportamento ativo (ao menos negociações e a conclusão de um contrato), a sua principal fonte não é a ação humana, mas o capital. Conseqüentemente, quando a aplicação de um artigo de um tratado, sobre a renda passiva, depender de parâmetros inerentes do objeto gerador de renda (o bem) como tal, ao invés de elementos comportamentais ou outros parâmetros pessoais, a renda passiva decorrente de omissões está basicamente sujeita às mesmas regras que os demais tipos (ordinários) de renda passiva. Isso foi demonstrado com relação a contratos de locação “negativos” (artigo 6 em casos de “locação, ou uso sob qualquer outra forma”).

Quando, contudo, a omissão afeta a existência do bem como tal, ou sua atribuição pessoal ao contribuinte (legítimo proprietário), os requisitos relacionados

¹⁵ Para o exemplo das bonificações de ações oferecidas por uma sociedade como incentivo ao acionista para manter suas ações por determinado período de tempo, vide parágrafo 28 dos Comentários ao artigo 10.

ao bem não mais são preenchidos. De tal fato decorre que as regras distributivas relativas a tais bens não se aplicam. Isso foi demonstrado acima em relação aos artigos 10 e 11 da Convenção Modelo da OCDE, mas essa assertiva pode ser generalizada e estendida às outras regras distributivas sobre renda passiva. A esse respeito, os artigos distributivos não se aplicam uniformemente à renda decorrente de investimentos ativos, de um lado, e à renda decorrente de investimentos por omissões, de outro. Ao contrário, é a distinção entre certas operações positivas e seus opostos (*i.e.*, a omissão de tais operações) que estabelece o limite entre as regras relacionadas ao uso (principalmente artigos 6, 10, 11 e 12) e as regras relativas a ganhos de capital (artigo 13).

4. Omissões de Atividades

Diferentemente das regras dos tratados que versam sobre renda decorrente de investimentos, enormes dificuldades surgem em relação às regras sobre a renda decorrente de atividades, tais como os artigos 15, 16, 17, 18 e 19 da Convenção Modelo da OCDE. Isso é particularmente verdadeiro no caso das regras que alocam direitos de tributação primários (ou exclusivos) com base no local onde a atividade é ou foi exercida ou executada. Neste ponto, faz-se crucial precisar o local onde a omissão ocorre, ou pode ser localizada em virtude de uma decisão normativa. Por motivos de praticidade, na análise a seguir faz-se uma distinção entre omissões isoladas (vide item 4.1) e omissões acessórias ou subordinadas (vide item 4.2).

4.1. Omissões isoladas

Como indicado acima, omissões geradoras de renda podem ter um caráter isolado. Este grupo de casos coloca os problemas da omissão de maneira isolada. Ele consiste nos exemplos mencionados acima, do proprietário de terra que se abstém de operar uma estação de petróleo no seu estabelecimento, ou de um fazendeiro que separa um campo para repouso (vide item 2.2). Outros exemplos notáveis envolvem empresas independentes que estabelecem um cartel e delimitam seus respectivos mercados consumidores de tal forma que não possam competir entre si¹⁶.

4.1.1. Royalties (artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE)

Comumente, a premissa econômica das omissões isoladas é caracterizada pelo fato de que ambas as partes têm (e geralmente compartilham) *know-how* ou experiência particularmente valiosos e que não são acessíveis a terceiros. À primeira vista, a renda decorrente de tais omissões isoladas pode induzir à aplicação do artigo 12, uma vez que este artigo constitui a Carta Magna da tributação da renda no contexto da propriedade intelectual. O artigo 12 abrange a renda derivada de ativos “condensados” (propriedade intelectual em sentido estrito, conforme descrita pelo direito privado), tais como marcas registradas, patentes etc., mas esse artigo também foi estendido à renda decorrente de todos os tipos de *know-how* e

¹⁶ Outros possíveis exemplos envolvem o artigo 8, ou antigo artigo 14 da Convenção Modelo da OCDE. Essas regras não levantam dificuldades adicionais e, portanto, não são consideradas na presente análise. Mas vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 235 *et seq.* (artigo 8) e pp. 238 *et seq.* (artigo 14).

experiência¹⁷. Um elemento não escrito do artigo 12, contudo, é a transferência de tal *know-how* (experiência, patentes, marcas e outros bens de propriedade intelectual) do contribuinte (legítimo proprietário) para o pagador (licenciado). Sem esta transferência, dificilmente se pode assumir que há um “uso de, ou direito de uso” (artigo 12(2)) do respectivo *know-how*.

É verdade que essa questão foi abordada diferentemente para a noção de “uso” no artigo 6(3) (vide item 3.1). Isso se deve à diferença básica existente entre propriedade imobiliária e propriedade intelectual. Enquanto a propriedade imobiliária é um bem tangível que tem uma localização específica facilmente determinada, a propriedade intangível e o capital humano não podem ser identificados e localizados tão fácil e precisamente. A falta de um conceito claro no que diz respeito ao bem deve ser compensada por uma clara compreensão do termo “uso”. Como mencionado acima (vide item 3.1), o artigo 6(3) não está desenhado como um teste ou um filtro capaz de excluir casos que, de outra forma, se incluiriam no âmbito do artigo 6. Pelo contrário, o artigo 6(3) deve ser lido como uma confirmação de que toda a renda derivada de propriedade imobiliária inclui-se no campo do artigo 6, independentemente de como o contribuinte lidar com o bem. A única função substantiva do termo “uso” no artigo 6(3) é delimitação face ao artigo 12.

Em contraste, a diversidade e a inconsistência dos itens listados no artigo 12(2) tornam indispensável conferir maior atenção à frase “o uso de, ou direito de uso”, contida nesse mesmo artigo, a fim de defini-la, como mencionado acima, no sentido de que “uso” exige uma transferência da propriedade intelectual ou do *know-how* do contribuinte (legítimo proprietário) ao pagador (licenciado). Esta abordagem é sustentada por declarações da Câmara Internacional do Comércio¹⁸, assim como pelo conteúdo do parágrafo 11.1 do Comentário ao artigo 12¹⁹. Estes documentos confirmam a visão de que o mero fato de que um indivíduo receba pagamentos por não usar seu *know-how*, vindos de alguém que tenha interesse nisso, não gera, *automaticamente*, *royalties* qualificáveis sob o artigo 12(2).

Contudo, isso não exclui a aplicação do artigo 12 à renda decorrente de omissões isoladas em geral. Para que se atinja um mínimo de coerência entre a palavra “uso” no artigo 6(3), de um lado, e no artigo 12(2), de outro, pode-se aplicar o artigo 12 quando o bem gerador de renda foi desenvolvido como um bem intan-

¹⁷ Vide parágrafos 8 *et seq.* dos Comentários ao artigo 12 (em particular parágrafo 11); Noteboorn, “International Tax Treatment of Royalties”, 30 *Bulletin of International Fiscal Documentation* 2 (1976), p. 72; Morgenthaler, *Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts* (1992), pp. 22 *et seq.*; Amann, *Technische Unterstützung. Die Behandlung technischer Unterstützung im Internationalen Steuerrecht* (1997), pp. 153 *et seq.*; e Amann, *Dienstleistungen im Internationalen Steuerrecht* (1998), pp. 142 *et seq.*

¹⁸ International Chamber of Commerce, *Taxation of Royalties* (1960), p. 6: “In each case, knowledge or inspiration is available to one person in a form which can be communicated to another person and can be used or reproduced by that person.” (“Em cada caso, o conhecimento ou a inspiração é disponível a uma pessoa de tal maneira que possa ser comunicado a outra pessoa e possa ser usado ou reproduzido por aquela pessoa.”)

¹⁹ Parágrafo 11.1 determina em parte: “In the know-how contract, one of the parties agrees to *impart to the other*, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public.” (grifos adicionados). (“No contrato de know-how, uma das partes concorda em compartilhar com a outra, de modo que ela possa usar por sua própria conta, o seu conhecimento especial e experiência que permanecem não revelados ao público.”)

gível, tal como direito autoral (*copyright*), patente ou marca. De uma perspectiva metodológica, a deficiência acima mencionada relacionada ao comportamento humano (omissão como um “uso”?) obviamente pode ser compensada nos casos em que a omissão referir-se a um bem desenvolvido que se inclua no âmbito principal do artigo 12(2). Não é necessário corrigir, por meio de uma interpretação rígida do termo “uso”, o rol um tanto quanto amplo de potenciais bens, quando não há dúvidas de que o bem preenche os requisitos relacionados ao objeto previstos no artigo 12(2). Assim, pode-se perfeitamente fazer um paralelo com o exemplo do locador/locatário mencionado acima (vide item 2.2, terceiro exemplo) também sob o artigo 12, mas essencialmente restrito à essência dos bens intangíveis legalmente desenvolvidos²⁰.

Por exemplo, se o contribuinte detém um direito autoral e recebe dinheiro de A para não permitir que B o use, tais pagamentos se qualificam como *royalties* no sentido do artigo 12(2). Contrariamente, se o contribuinte não detém um direito autoral, patente ou marca, mas recebe dinheiro de A simplesmente para não revelar seu conhecimento (sobre planos secretos, fórmulas etc.) a B, não há um “uso” no sentido do artigo 12(2). Conseqüentemente, tais pagamentos não constituem *royalties*.

4.1.2. Renda de propriedade imobiliária (artigo 6 da Convenção Modelo da OCDE)

De acordo com os requisitos básicos para se assumir um “uso” no sentido do artigo 6(3), um contribuinte que deixa a sua propriedade imobiliária (artigo 6(2)) ociosa faz “uso” dela. Isto poderia sugerir que omissões isoladas de uma atividade deveriam ser tratadas exatamente da mesma forma que as omissões de um investimento imobiliário passivo (vide item 3.1). A distinção básica entre uso direto e indireto, contudo, exige algum cuidado. Enquanto o artigo 6 aplica-se a todos os tipos de uso indireto da terra (investimento passivo), o seu uso direto (investimento ativo) insere-se no âmbito do artigo 6 somente na medida em que tal uso prevaleça sobre, ou possa ser separado de, típicos elementos relacionados à atividade empresarial, tais como trabalho humano, serviços, produção industrial, ou comércio. Do contrário, a renda deve ser dividida na sua parcela decorrente do uso da terra como tal e na parcela do total não relacionada à terra. Esta última qualifica-se como lucro de empresas (artigo 7), renda decorrente de serviços profissionais independentes (antigo artigo 14), renda de artistas e desportistas (artigo 17) etc. Se o uso da terra está claramente subordinado a uma atividade diferente, toda a renda pode sujeitar-se a estas outras regras distributivas²¹. Isso é verdade tanto para a renda decorrente de uma atividade positiva quanto para a renda decorrente de uma inação. A aplicação restritiva do artigo 6(3) em casos de uso “direto” de terra pode ser ilustrada pelos exemplos abaixo.

Se um fazendeiro recebe pagamentos (geralmente subsídios públicos) para separar um campo e deixá-lo repousar por algum tempo, os pagamentos se qualificam como renda decorrente do uso direto da terra - como se o fazendeiro tives-

²⁰ Para argumentação mais detalhada, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 198 *et seq.*

²¹ Para detalhes, vide Wassermeyer, *in* Debatin e Wassermeyer (eds.), nota 8, *supra*, artigo 6 do Modelo da OCDE, *marginal* nº 21; e Reimer, *in* Vogel e Lehner (eds.), nota 1, *supra*, artigo 6, *marginal* nºs 146 *et seq.*, particularmente nºs 149 e 150 (operação de um hotel).

se gerado renda a partir de uma atividade positiva, como sementeação, colheita e venda de milho ou trigo²². Por outro lado, se uma pessoa recebe pagamentos de seu vizinho por concordar em não operar uma estação de petróleo no seu estabelecimento, tais pagamentos não se qualificam como renda decorrente de propriedade imobiliária, porque a contrapartida positiva - operar uma estação de petróleo - incluir-se-ia no âmbito do artigo 7 (lucro das empresas), e não do artigo 6. De acordo com a Convenção Modelo da OCDE, não faz qualquer diferença se o contribuinte “reforçou” a sua promessa constituindo uma servidão negativa sobre terra (vide item 2.2). Podemos, contudo, chegar a uma conclusão diferente se o tratado aplicável diverge da regra do artigo 6 da Convenção Modelo da OCDE, estendendo o âmbito do artigo sobre propriedade imobiliária a todos os itens de renda que estejam ligados à hipoteca, servidão ou outro tipo similar de garantia do direito privado. Nesse caso, a possibilidade de aplicação do artigo apenas a pagamentos de juros garantidos por hipoteca ou de uma interpretação mais ampla, que envolva servidões negativas ou direitos reais sobre a terra, depende do texto específico do tratado.

4.1.3. *Lucro das empresas (artigo 7 da Convenção Modelo da OCDE)*

Apesar do exposto acima, há pouca dúvida de que o artigo 7 da Convenção Modelo da OCDE funciona como uma disposição geral para muitos tipos de renda decorrente de inações que não constituem - ou não constituem substancialmente - renda decorrente de propriedade imobiliária. O artigo 7, contudo, gera vários problemas que dizem respeito a três diferentes níveis de sua aplicação. Em primeiro lugar, omissões isoladas trazem a questão sobre a efetiva existência de uma “empresa”. Em segundo lugar, existe um estabelecimento permanente e pode uma omissão ser o exercício de uma atividade (artigo 7(1), primeira frase)? Em terceiro lugar, até que ponto a renda decorrente de inação é atribuível ao estabelecimento permanente (artigo 7(1), segunda frase)?

a) *Exercício de atividades por omissão*. No que diz respeito à primeira questão, poucos problemas surgem se o contribuinte exerce atividades positivas, de forma que a omissão seja apenas um elemento dentre outros. Se, contudo, o contribuinte abandonou sua empresa ou, ainda mais complicado, se nunca teve tal empresa, o artigo 7 aplica-se somente se puder ser estabelecido que a omissão como tal equívale a uma atividade positiva constitutiva de um negócio. À primeira vista, isto parece altamente improvável, mesmo implausível. Mas a chave para uma solução apropriada é que o termo “empresa” (*enterprise*) não é desenhado como um filtro relevante. O comum significado legal da palavra inglesa “enterprise”, assim como da palavra francesa “enterprise”, é amplo e vago²³. Em *Thiel*, a Alta Corte Australiana considerou como empresa “uma ou mais operações realizadas com propósito negocial ou comercial”²⁴. Muito antes desse caso, um tribunal no Estado norte-americano do Texas havia definido “empresa” como “todo negócio de risco ou

²² Vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 245 *et seq.*

²³ O mesmo é verdade para o (não oficial) equivalente alemão “Unternehmen”; vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 201 *et seq.*

²⁴ *Thiel v. FCT* (1990) 171 CLR 338, *High Court of Australia*, Mason CJ e Brennan e Gaudron JJ, n° 10 (a respeito do tratado entre Austrália e Suíça).

empreendimento”²⁵. Outras fontes focam-se no aspecto institucional²⁶. Esse significado é também a base para a Convenção Modelo da OCDE. O uso do termo “empresa” nos artigos 3(1)(e), 5(1), 5(4)(a)-(c) e 6(4), assim como no próprio artigo 7(1), torna claro que o termo é usado apenas para preencher uma lacuna lingüística: não é nada mais do que um rótulo para a entidade a que os lucros podem ser atribuídos. Assim, “empresa” funciona como uma carta branca. A adição do novo artigo 3(1)(c) em 2000 não altera esse resultado. Pelo contrário, ele buscou enfatizar a amplitude do termo “empresa” e esclareceu que serviços pessoais independentes (antigo artigo 14) estão aí incluídos. Afinal, o termo “empresa” como tal não filtra nada, nem mesmo omissões²⁷.

O mesmo raciocínio é verdadeiro para o termo “business” (atividade/empresa/negócios), que é usado no título do artigo 7, assim como na primeira frase do artigo 7(1). A explicação de “business” no artigo 3(1)(h) e o uso da palavra “atividades” (novamente no artigo 7(2)) são inclusivos. O termo “business” deveria ser também estendido a (antigos) serviços profissionais independentes, mas não deveria ser entendido de forma a excluir omissões. Em inglês legal, “business” não está mais ligado ao adjetivo “busy” (relacionado a uma atividade). Ao contrário, abrange praticamente toda ocupação distinta de prazer²⁸. Pelas mesmas razões, o verbo “exercer” (*carry on*) (artigo 7(1), primeira frase) não constitui uma restrição.

A renda decorrente de omissões isoladas pode constituir lucro das empresas e inserir-se no escopo do artigo 7, exceto se uma das regras distributivas especiais (artigos 6, 8, 17 etc.) for aplicável.

b) *Existência de um estabelecimento permanente*. O ponto crucial geralmente não é a caracterização da renda, mas a questão de saber se a renda decorrente de uma omissão insere-se, ou não, no âmbito da segunda frase do artigo 7(1), de forma que essa renda seja tributável no Estado contratante em que o contribuinte mantenha um estabelecimento permanente. Este resultado pode ser alcançado apenas se existir um estabelecimento permanente. Enquanto é, novamente, fácil de determinar quando o contribuinte de alguma forma preenche os requisitos do artigo 5(1) ou (2) por meio de alguns elementos visíveis e tangíveis e quando atividades positivas são exercidas por meio do estabelecimento permanente, surgem dificuldades quando a omissão é o único elemento conectado àquele local de negócio. Aqui, diversas situações devem ser distinguidas²⁹.

Se o contribuinte tem um estabelecimento adequado a seu comando (por meio da propriedade de um imóvel ou de aluguel), os elementos do artigo 5 rela-

²⁵ *William Buchanan Foundation v. Sheppard*, Tex. Civ. App., 283 S. W. 2d 325 (1955), p. 333.

²⁶ Vide, por exemplo, *Town of Kearny v. Hudson Meadows Urban Renewal Corp.*, D.C.N.J., 648 F. Supp. 1.412 (1986), p. 1.416: “organização contínua..., e uma entidade separada do padrão de atividades que desempenha”.

²⁷ Para mais detalhes, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 202 *et seq.*

²⁸ Vide (com mais referências) o verbete “business” em Saunders (ed.), *Words and Phrases Legally Defined* (2ª ed., 1969), vol. 1, p. 199; vide também o verbete “business” em Jowitt e Walsh, *The Dictionary of English Law* (1959), vol. 1, p. 294: “a wider term than trade. For example, farming or keeping a school is a business but not a trade. The distinction may be of importance in matters of rating etc., or where restrictive covenants are concerned.” (“um termo mais amplo do que comércio. Por exemplo, a pecuária ou a manutenção de uma escola é um ‘business’, mas não um comércio. A distinção pode ser importante para efeitos de graduação etc., ou em relação a acordos restritivos.”)

²⁹ Para detalhes e justificativas, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 207 *et seq.* e p. 420.

cionados a atividades podem ser considerados alcançados por meio de uma omissão específica. A omissão é “específica” se a atividade omitida não tivesse sido de outra forma exercida senão por meio do estabelecimento em questão. Isto pode ser provado se o contribuinte já tinha anteriormente um estabelecimento permanente e a omissão se refira a atividades deste mesmo estabelecimento. Neste caso, a existência do estabelecimento permanente pode ser estendida ao período da omissão. O mesmo se aplica, *mutatis mutandis*, no que diz respeito a um posterior estabelecimento permanente. É irrelevante o fato de que os requisitos relacionados a atividades positivas mencionados no artigo 5(1) ou (2) não sejam preenchidos durante o período da omissão.

Por outro lado, esse argumento excederia o rol de potenciais interpretações do artigo 5 (conforme delimitado pelo artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados) se o contribuinte não tem efetivamente comando sobre uma determinada instalação fixa. Enquanto as deficiências a respeito dos elementos relacionados a atividades mencionados no artigo 5 podem ser compensadas por uma interpretação ampla (os termos “business” e “exercer” compreendem todos os tipos de comportamento e, portanto, incluem as omissões), as deficiências a respeito dos elementos do artigo 5 relacionados a objetos não podem ser superadas. Se o contribuinte não possui uma “instalação fixa”, é inadmissível construir-se um suposto estabelecimento permanente apenas com o propósito de designar a renda decorrente de uma omissão ao estabelecimento fictício.

c) *Atribuição de lucros ao estabelecimento permanente*. No que se refere ao terceiro nível, isto é, à atribuição da renda decorrente de omissão a um estabelecimento permanente, a regra básica é a de que tais lucros podem ser atribuídos ao estabelecimento permanente se a atividade omitida tiver sido exercida, no todo ou em parte, por este estabelecimento - e não exclusivamente pela matriz ou por um estabelecimento permanente diferente. Novamente, há fortes argumentos indicando que o uso das expressões “exercer atividades” (*carries on business*) e “atividades” (*activities*) (artigo 7(2)) e das palavras francesas “exerce son activité” não visa excluir certos tipos de renda³⁰. Especificamente, as palavras não proíbem a aplicação do artigo 7(1) (segunda frase) e do artigo 7(2) a omissões. Portanto, a regra ordinária de *arm’s length* regula a atribuição de lucros entre a matriz e seu(s) estabelecimento(s) permanente(s). Embora esse princípio mereça e possa ser definido mais precisamente³¹, não há obstáculos fundamentais à sua aplicação à renda decorrente de omissões se o contribuinte aufera a renda de fora, isto é, de outra pessoa.

Por contraste, é extremamente difícil presumir que omissões intra-empresas (por exemplo, a promessa de uma sede para seu estabelecimento permanente de

³⁰ Vide *ibidem*, pp. b211 *et seq.*

³¹ Esse princípio vai além do escopo deste artigo. Para abordagem geral pela OCDE, vide *Attribution of Income to Permanent Establishments* (1994); e *Discussion Draft on the Attribution of Income to Permanent Establishments - Part I (General Considerations)* (2004). Vide também Hemmelrath, *Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht* (1982), pp. 141 *et seq.* (p. 145 em particular); Bierlaagh, “Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: is it a Fact?”, *Intertax*, 1992, p. 156; e Haiß, *Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im internationalen Steuerrecht* (2000). Especialmente sobre renda decorrente de omissões, vide Hemmelrath, in Vogel e Lehner (eds.), nota 1, *supra*, artigo 7, *marginal* nº 75; e Reimer, nota 1, *supra*, pp. 215 *et seq.*

não competir com ele) possam formar uma base apropriada e aceitável para pagamentos internos em virtude de uma omissão. É verdade que compromissos de não-concorrência podem também fazer sentido dentro da mesma empresa, ao menos em algumas instâncias. Contudo, o fato de que diferentes unidades dentro da mesma empresa não interferem umas nas outras e que cada unidade (estabelecimento permanente) concentra-se em sua região ou tipo de negócio particular é uma característica de toda empresa. A característica específica de uma grande unidade empresarial, em comparação com atividades de um único indivíduo, é que ela se baseia na idéia de separação de funções, tarefas e responsabilidades. Assim, pagamentos por tais omissões intra-empresa podem, geralmente³², não ser aceitos para fins de atribuição de lucros sob o artigo 7(2).

4.2. *Omissões subordinadas*

Em princípio, as soluções poderiam ser similares em situações em que a omissão não seja isolada, mas relacionada a um “contrato principal”, tais como um antigo contrato de trabalho.

4.2.1. *Caracterização uniforme ao invés de fragmentação?*

No caso de omissões subordinadas, surge uma opção adicional. O Direito Tributário Internacional pode muito bem ligar a renda decorrente de uma omissão ao contrato principal e considerar a omissão como meramente acessória aos itens de renda gerados durante a relação principal. Essa abordagem unitária é definitivamente exigida se a omissão preenche uma função complementar à atividade principal. Um bom exemplo são as cláusulas (ou obrigações legais não escritas) proibindo empregados de trabalhar simultaneamente para dois (ou mais) empregadores concorrentes. O dever de lealdade é desenhado para garantir que a atividade positiva (a relação de emprego) seja bem sucedida para os dois lados. Conseqüentemente, o elemento da omissão não tem um significado isolado; é uma parte integrante da atividade positiva. Assim, seria injustificado fragmentar o pagamento unitário e aplicar regras distintas a uma parte do pagamento que é ficticiamente ligada à omissão.

Além de casos tão claros, argumentos práticos podem apontar para a mesma direção. A fragmentação é, em geral, altamente impraticável. Isso é particularmente verdadeiro em um contexto internacional. Exceto em casos de abuso previsto pela legislação interna ou de abuso de acordos de bitributação, deveria ser recomendado que fosse negada ao elemento relacionado à omissão uma qualificação separada no tratado.

Contudo, o direito material e os princípios de não-discriminação e do conteúdo sobre a forma sugerem que um pagamento seja dividido sempre que possível. Essa abordagem de fragmentação aplica-se ainda que o pagamento não tenha sido calculado como a soma de dois (ou mais) elementos separados, mas considerado como um pagamento único também sob uma perspectiva econômica.

³² Para exceções, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 221 *et seq.*, em particular p. 234 (decisão aberta e coerente do empresário em favor da competição intra-empresa).

4.2.2. Omissões relacionadas a atividades independentes (artigos 7, 8 e 17 da Convenção Modelo da OCDE)

Nenhum problema surge quando uma situação, mesmo que envolvendo um pagamento não homogêneo, não suscita a aplicação de dois (ou mais) artigos diferentes do tratado. Especialmente quando um empresário auferir renda decorrente de uma omissão que se subordina a uma (atual, antiga ou futura) atividade empresarial, é desnecessário dizer que todos os itens de renda, incluindo os pagamentos, por exemplo, de um compromisso de não-concorrência, incluem-se no artigo 7 (vide item 4.1.3). O mesmo se aplica, *mutatis mutandis*, a atividades independentes que são abrangidas pelo artigo 8 ou pelo artigo 17³³.

4.2.3. Omissões relacionadas a alienações (artigo 13 da Convenção Modelo da OCDE)

Por outro lado, se a omissão está relacionada à transferência de bens do contribuinte a outra pessoa, um grupo diferente de regras se aplica. A transferência de bens é geralmente regulada pelo artigo 13. Os melhores exemplos são os acordos de não-concorrência celebrados no curso da alienação de uma empresa (seja uma operação envolvendo bens ou ações). Há diversos tipos de acordos. Alguns referem-se apenas a atividades independentes (comerciais ou empresariais), enquanto outros incluem serviços pessoais dependentes que sejam concorrentes, por parte do alienante (contribuinte). Alguns são muito limitados em termos temporais ou geográficos, enquanto outros se aplicam por longos períodos de tempo e/ou mundialmente. Em qualquer caso, todos esses acordos de não-concorrência são elaborados para garantir o sucesso da operação principal (a transferência de bens ou ações)³⁴. Após a operação, o comprador deve estar exatamente na mesma posição que o vendedor estava antes. Como é logicamente impossível que o vendedor competisse consigo mesmo anteriormente, o comprador também não deveria ser exposto à competição pelo vendedor. Disto segue que os acordos de não-concorrência não deveriam ser tratados de forma diferente da operação principal. Se a operação principal qualifica-se sob o artigo 13(1), então a mesma regra se aplica à remuneração pela não-concorrência. Do mesmo modo, operações principais que se incluem no artigo 13(2) atraem a sua respectiva remuneração pela não-concorrência etc.

4.2.4. Profissões dependentes (artigo 15 da Convenção Modelo da OCDE)

Em muitos países, o Legislativo, as altas Cortes e a maioria dos especialistas acadêmicos consideram como renda do trabalho os pagamentos posteriores ao emprego que constituem uma compensação decorrente do acordo do antigo empregado de não competir com seu antigo empregador³⁵. Se em sua legislação in-

³³ Sobre acordos de não-concorrência celebrados por artistas e desportistas, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 265-266; e a abordagem para determinar o local da omissão em item 4.2.4.

³⁴ Vide Bundesfinanzhof (Federal Tax Court) de 23 de fevereiro de 1999, *Bundessteuerblatt II*, 1999, p. 590 sub 2a.

³⁵ Para a Alemanha, vide, p. ex., Bundesfinanzhof de 9 de setembro de 1970, *Bundessteuerblatt II*, 1970, p. 867 = BFHE 100, 194; Bauer, "Ort der Ausübung unselbständiger Arbeit nach DBA-Recht", *Internationale Wirtschaftsbrieft*, Fach 3, Deutschland, Gr.2, pp. 543 *et seq.*; Schieber, nota 8 *supra*; Vogelgesang, in Becker, Höppner, Grotherr and Kroppen (eds.), *DBA - Kommentar*, artigo 15 OCDE Model, *marginal* n° 35 *et seq.* Para a África do Sul, vide *Taxation Laws Amendment Act 2000*, n° 30 (2000), *Government Gazette*, 19 de julho de 2000, n° 21.390, p. 18. Para a Suíça, vide *Eidgenössische*

terna o Estado da fonte caracteriza desta maneira os pagamentos pós-emprego decorrentes de uma omissão, a ele é garantido o direito de aplicar o artigo 15³⁶. Se é assim que esses pagamentos são caracterizados pela legislação interna, é razoável presumir que, também sob o tratado, o contribuinte não realiza suas omissões pós-emprego independentemente (de forma que a renda estivesse sujeita ao artigo 7), mas que a caracterização do antigo trabalho ativo como “emprego” (dependente) se estende ao período em que a omissão ocorre³⁷. Por outro lado, se o Estado da fonte, em sua legislação interna, considerar o contribuinte como “independente” imediatamente após o término da relação de emprego, o Estado da fonte pode chegar a uma conclusão diferente, que também irá afetar, via artigo 3(2), a caracterização da renda para fins dos acordos de bitributação.

Mas qual é o Estado da fonte? Isso pode ser determinado apenas se for possível precisar as omissões, ou seja, localizá-las geograficamente. As características intrínsecas das omissões, contudo, são que elas não possuem atributos nas dimensões de tempo e lugar, ao menos não atributos visíveis e descritíveis. Assim, omissões não possuem uma localização fixa e são difusas e onipresentes. Muitos elementos de conexão distintos já foram sugeridos³⁸: (1) o local da antiga atividade; (2) o Estado em que o contribuinte tomou a sua decisão de celebrar um compromisso de não-concorrência; (3) o Estado em que foi assinado o compromisso de não-concorrência; (4) o Estado cujo ordenamento jurídico rege o compromisso de não-concorrência; (5) o Estado no qual a omissão foi economicamente utilizada; (6) o Estado em que o contribuinte está fisicamente presente ao tempo da omissão; ou (7) o Estado no qual o contribuinte teria exercido a atividade caso não tivesse observado o seu dever de não exercê-la.

As reflexões a seguir sugerem que a opção 7 merece acolhimento, ao menos sob os atuais tratados que seguem o artigo 15 da Convenção Modelo da OCDE. Essa proposta baseia-se na necessidade de designar propriedades e atributos claros a uma omissão. Além disso, visa alcançar um tratamento igualitário e coerente em relação à renda decorrente de emprego ativo³⁹. Essas propriedades e atributos podem derivar do oposto da omissão em questão, ou seja, da atividade que é omitida. Atividades humanas positivas podem ser localizadas e precisadas facilmente tanto em termos de tempo quanto de local - uma atividade geradora de renda é exercida no local em que o contribuinte está fisicamente presente à época da atividade⁴⁰. Assim, para omissões geradoras de renda, deve-se considerar como Es-

Steuerverwaltung (Federak Tax Administration), Decreto de 3 de dezembro de 1940; e Kempermann, in Flick, Wassermeyer, Wingert e Kempermann, *Doppelsteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz*, artigo 15, *marginal* n° 7. Para o Reino Unido, vide Sec. 313(1) e (2) ICTA 1988; Saunders *et al.* *Tolley's Income Tax* 2001-02 (86ª ed., 2001), p. 992, sub n° 75.34; e Nightingale, *Taxation. Theory and Practice* (3ª ed., 2000), p. 149.

³⁶ Para motivos e maiores detalhes (também sobre os requisitos do artigo 5(2) no contexto de omissões pós-emprego), vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 247 *et seq.* Para uma delimitação dos artigos 15 e 18 nesta relação, *ibidem*, pp. 256 *et seq.* e 303 *et seq.*

³⁷ Vide *ibidem*, pp. 249 *et seq.*

³⁸ Para maiores referências e argumentos, *ibidem*, pp. 412 *et seq.*

³⁹ O que é uma “omissão” pode ser determinado apenas se a palavra é lida em relação a um objeto específico (a atividade omitida); Radbruch, *Der Handlungsbegriff in seiner Bedeutung für das Strafrechtssystem* (1904), p. 135. Vide também Reimer, nota 1, *supra*, pp. 68 *et seq.* e 417 *et seq.*

⁴⁰ Parágrafo 1 (segunda frase) dos Comentários ao artigo 15. Mas note-se que essa regra geral pode necessitar modificação, especialmente no que se refere a um potencial abuso de direito. Para uma análise mais detalhada de uma perspectiva alemã, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 253 *et seq.*

tado da fonte todo Estado onde o compromisso de não-concorrência se aplique. Para evitar uma difusão muito ampla de resultados, contudo, é adequado restringir o grupo de Estados da fonte aos Estados em que o contribuinte teria exercido a sua atividade pessoal⁴¹ com alguma probabilidade, caso não tivesse assinado o compromisso de não-concorrência⁴².

Admitidamente, esta determinação baseia-se necessariamente em elementos preditivos - e provas claras e convincentes são muito mais difíceis neste caso do que em efetivas (positivas ou visíveis) circunstâncias. Isso não constitui, todavia, um óbice ou um contra-argumento geral à abordagem preditiva. Elementos preditivos são requisitos de muitas regras de tributação doméstica ou internacional (*e.g.*, as regras de relação *arm's length* do artigo 7(2) ou 9(1)). Cabe às autoridades fiscais e às cortes examinar cada situação e fazer uma previsão suficientemente certa. Se a previsão levar ao resultado de que a omissão seja designada ao território de mais de um país, a renda decorrente dessa omissão deve ser partilhada entre os dois (ou mais) países envolvidos, de acordo com o valor estimado da omissão relacionada a cada país. Nós propomos uma abordagem de “conteúdo sobre a forma” que se foca no conteúdo econômico, ao invés da forma de direito privado. Um país deve ser considerado como um “local de omissão” (adicional) apenas se estava incluído no âmbito geográfico da obrigação negativa sob o direito privado e se a inclusão justificou-se por interesses econômicos razoáveis.

4.2.5. Remuneração de direção (artigo 16 da Convenção Modelo da OCDE)

Se um contribuinte recebe pagamentos por não participar do conselho de administração de uma sociedade, esta renda não se qualifica sob artigo 16, uma vez que a redação desse artigo distributivo deixa claro que uma pessoa que se abstém de participar de um conselho de administração não está na “qualidade de membro de um conselho de administração” (ao menos não naquela sociedade). A caracterização correta de tais pagamentos depende do *status* do contribuinte; os artigos em questão são os artigos 7, 8 (antigo), 14, 15 e 17. Por outro lado, um indivíduo que é efetivamente um membro de um conselho de administração e se abstém de vincular-se a outra sociedade, geralmente não irá receber pagamentos distinguíveis apenas pela omissão. Ao invés, tal omissão é uma parte integrante das obrigações acessórias ordinárias e deveres de lealdade. Todos os pagamentos deveriam ser uniformemente subsumidos ao artigo 16 (vide item 4.2.1).

5. Conclusão

A análise aqui apresentada mostrou que a distinção básica entre renda passiva e ativa é de enorme importância para o tratamento conferido à renda decorrente de omissões pelos acordos para evitar a bitributação. No que diz respeito à renda passiva decorrente de uma omissão, uma questão crucial é a definição de “uso”, em oposição à “alienação”. Além disso, omissões passivas trazem outras

⁴¹ Vide Lempenau, “Der Tätigkeitsort als Abgrenzungskriterium bei der Besteuerung von Einkünften aus Dienstleistungen”, in Conston (ed.), *Current Topics in U.S.-German Tax and Commercial Law. Festschrift zu Ehren von Prof. Dr. Otto L. Walter* (1988), p. 43; mas vide Kramer, “Der Arbeitsort von leitenden Angestellten im Internationalen Steuerrecht”, *Recht der Internationalen Wirtschaft* (1995), p. 742.

⁴² Nesse sentido, *Bundesfinanzhof*, nota 35, *supra*.

questões que merecem atenção. Como ilustrado acima, contudo, esses problemas são relativamente fáceis de solucionar.

Diversamente, inações (ou seja, omissões de uma atividade) têm acarretado problemas intrincados sempre que a Convenção Modelo da OCDE e os acordos para evitar a bitributação existentes relacionam a alocação internacional de direitos de tributar aos atributos da atividade como tal. Se o contribuinte é um empresário independente, os problemas envolvem principalmente a interpretação dos artigos 5 e 7 (*e.g.*, pode uma omissão constituir uma empresa em geral e/ou um estabelecimento permanente?). Se o contribuinte foi um empregado no passado, surgem questões no contexto do artigo 15(1) (sobretudo onde a omissão é “exercida”?).

Conforme demonstrado acima, a proposta conceitual para responder a todas essas questões é caracterizar uma omissão como a negação de certo comportamento ativo. Quando as regras dos acordos de bitributação vinculam determinado comportamento, as deficiências referentes a tais elementos comportamentais podem ser superadas por meio de ficções normativas (julgadas, valorativas) que transformam omissões efetivamente invisíveis em normativamente visíveis. Por outro lado, quando regras dos acordos de bitributação referem-se a objetos (especialmente bens), ao invés de comportamentos, tais ficções são inadmissíveis.

Deve-se adicionar que ambas as noções (omissões decorrentes de um investimento passivo e omissões decorrentes de uma atividade) se sobrepõem no que diz respeito a algumas categorias intermediárias, tais como renda decorrente do “uso direto” de propriedade imobiliária (artigo 6), muitas formas de lucros das empresas (artigo 7) e renda decorrente da navegação marítima e aérea (artigo 8). Particularmente, a definição de estabelecimento permanente na Convenção Modelo da OCDE combina elementos de conexão de ambos os tipos: objetos tangíveis (artigo 5(1) e (2)) e parâmetros relacionados a comportamentos (artigo 5(3) e (5)). Mesmo dividendos (artigo 10) e *royalties* (artigo 12) algumas vezes contêm elementos que constituem uma compensação por uma atividade humana. Isso complica a solução de pagamentos decorrentes de omissões. De uma perspectiva de política legislativa, ou do ponto de vista da elaboração de tratados, são necessárias regras abstratas sobre a fonte que forneçam um regime uniforme igualmente aplicável à renda de atividades/investimentos positivos e à renda decorrente de omissões.

Por ora, as seguintes adições aos Comentários da OCDE podem ser úteis para a interpretação dos existentes acordos para evitar bitributação. Em primeiro lugar, o parágrafo 1 do Comentário ao artigo 15 deve esclarecer que o termo “emprego” (*employment*) inclui omissões que estão relacionadas a serviços pessoais dependentes e que um emprego é exercido onde a atividade omitida teria sido exercida. Ao mesmo tempo, deve ser esclarecido que todo Estado de omissão pode ser considerado como o Estado de presença pessoal no sentido do artigo 15(2)(a). De forma a garantir a aplicação uniforme do artigo 15 à renda decorrente de omissões, um parágrafo adicional (parágrafo 1.1) do Comentário ao artigo 15 deveria prescrever que o Estado de residência deve respeitar a determinação territorial da renda do trabalho pelo Estado da fonte. Emendas menores podem ser adicionadas aos Comentários aos artigos 17 (parágrafo 1) e 19 (parágrafo 4) que se referem ao Comentário ao artigo 15, conforme alterado⁴³.

⁴³ Para a descrição de tais regras, vide Reimer, nota 1, *supra*, pp. 453 *et seq.*