

***Heleno Taveira Tôrres***

Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito  
da Universidade de São Paulo - USP  
Vice-Presidente da International Fiscal Association - IFA  
Advogado

**Direito Tributário**  
**Internacional Aplicado**  
**Volume VI**

*Editora Quartier Latin do Brasil*  
*São Paulo, verão de 2012*  
*quartierlatin@quartierlatin.art.br*

# Titulares de Direito Fiscalmente Transparentes e o Direito às Convenções

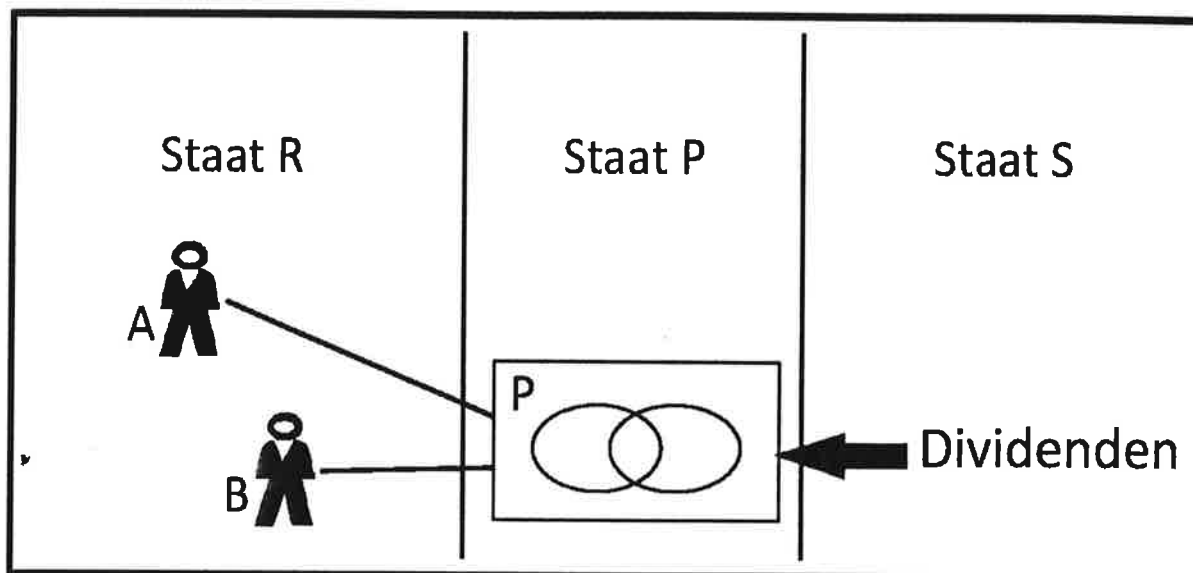
**Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Viena**

*\*Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang* é Diretor do Instituto de Direito Tributário Austríaco e Internacional da *Wirtschaftsuniversität Wien* (WU) e o Coordenador Científico do Curso *LL.M in International Tax Law* da WU, assim como Presidente do Comitê Acadêmico da *European Association of Tax Law Professors* (EATLP). Agradeço a Sra. Mag. *Meliba Hasanovic* e a Sra. Mag. *Elisabeth Pamperl* pela preciosa motivação assim como pelo apoio na elaboração do aparato de notas e na revisão.

Tradução Livre por Paulo César Teixeira Duarte Filho.

## I. O Estado da Discussão

Há pouco mais de dez anos, a OCDE publicou o “*Partnership Report*”<sup>1</sup>, cujas conclusões foram introduzidas pouco tempo depois aos Comentários da OCDE<sup>2</sup>. Neste Relatório, a OCDE se ocupou com questões da mais alta complexidade em relação ao tratamento convencional daqueles titulares de direitos, que em um Estado Contratante são tratados como sujeitos passivos tributários e em outro Estado como fiscalmente transparentes: em um dos casos introdutórios, parte-se de uma *Partnership* constituída no Estado P, que recebe rendimentos oriundos do Estado S e cujos sócios são residentes do Estado R.



Legenda: Staat = Estado; Dividenden = Dividendos

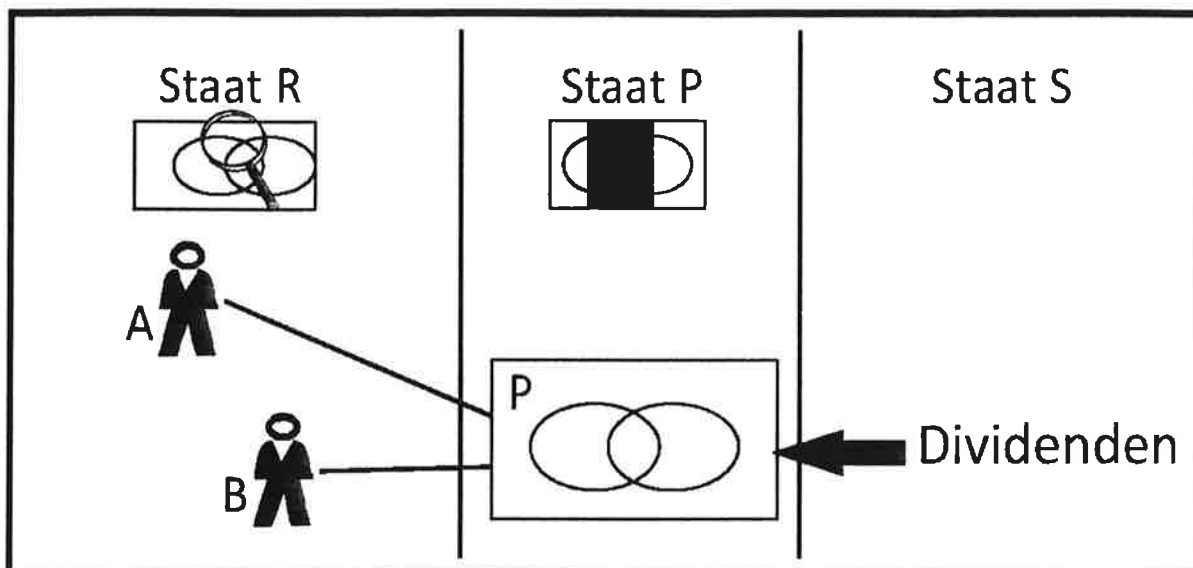
Pelo *Partnership-Report* da OCDE, a questão de se e quem, no Estado S, pode exercer o direito à aplicação da convenção depende exclusivamente de sua qualificação nos Estados P e R, mas não, contudo, de quem, pelo Direito Tributário do Estado S, agrega elementos de sujeito passivo tributário: uma vez o Estado P qualificando como sujeito passivo tributário a *Partnership* constituída em seu território, ela será considerada residente em P e poderá fazer uso, no Estado S, dos benefícios da CBT<sup>3</sup> P-S. Caso o Estado R considere transparente a *Partnership* constituída em P e parta da premissa de que os rendimentos percebidos em S devam ser imputados diretamente aos sócios

1 OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation* n. 6 (1999).

2 Comentários da OCDE. Atualização de abril de 2000.

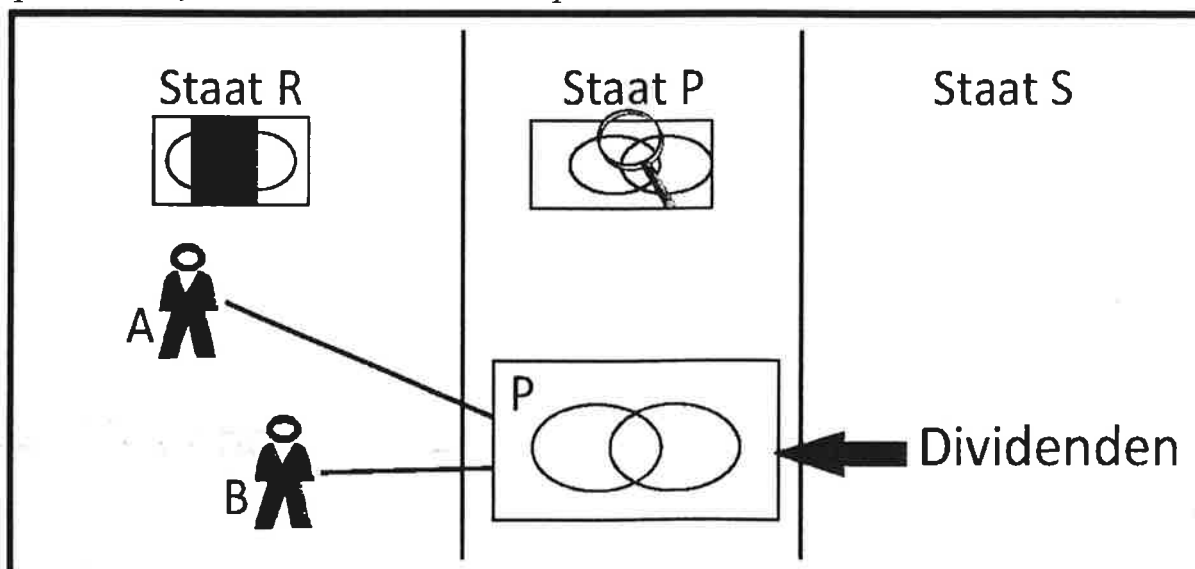
3 [Nota do Tradutor: o autor utilizou, originalmente, a sigla “DBA”, que significa “*Doppelbesteuerungsabkommen*”. Em português, o termo quer dizer “Convenção de Bitributação”. Neste texto, será utilizada, portanto, a sigla em português “CBT”.]

residentes no Estado R, podem os benefícios da CBT R-S tornarem-se efetivos no Estado S. Por conseguinte, é possível que ambas as convenções sejam aplicáveis no Estado S.



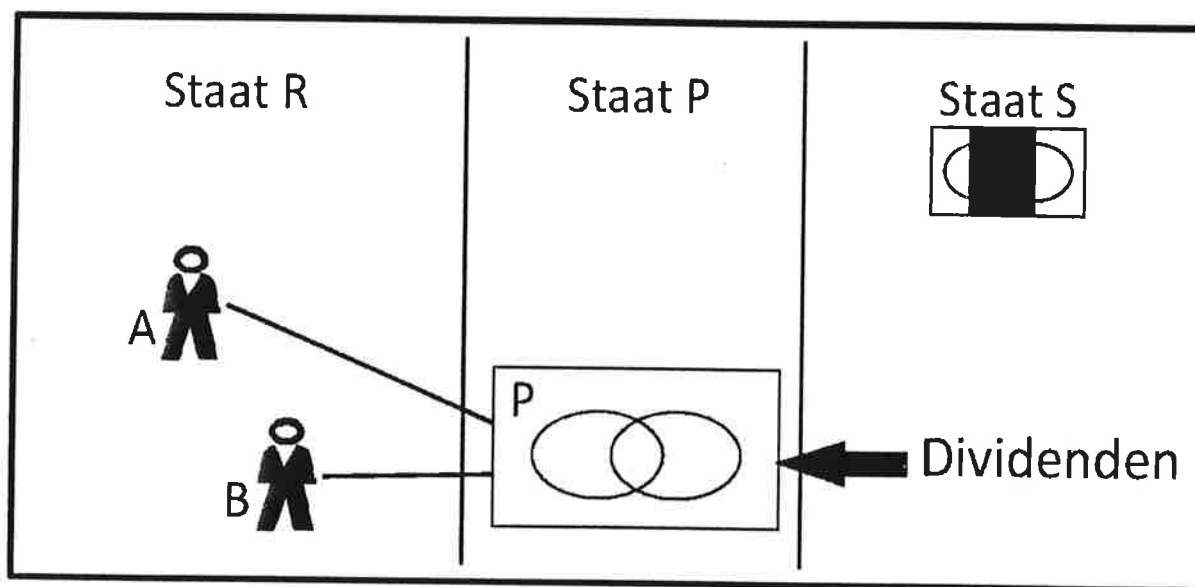
Legenda: Staat = Estado; Dividenden = Dividendos

Contrariamente, pode-se levar à total negação dos benefícios das convenções, com base nos fundamentos da posição adotada no *Partnership-Report* da OCDE: se o Estado P considerar transparente uma *Partnership* constituída em seu território e esta, então, não for tratada como residente; mas se, no entanto, o Estado R atribuir sujeição passiva tributária à mesma *Partnership* constituída no Estado P e, assim, não imputar os rendimentos oriundos de S diretamente aos sócios residentes em R, não deverá haver nenhuma proteção da convenção no Estado S. Os dividendos, que uma sociedade residente em S paga a uma *Partnership* constituída em P, submetem-se, com isso, sem qualquer limitação convencional, ao imposto retido na fonte em S.



Legenda: Staat = Estado; Dividenden = Dividendos

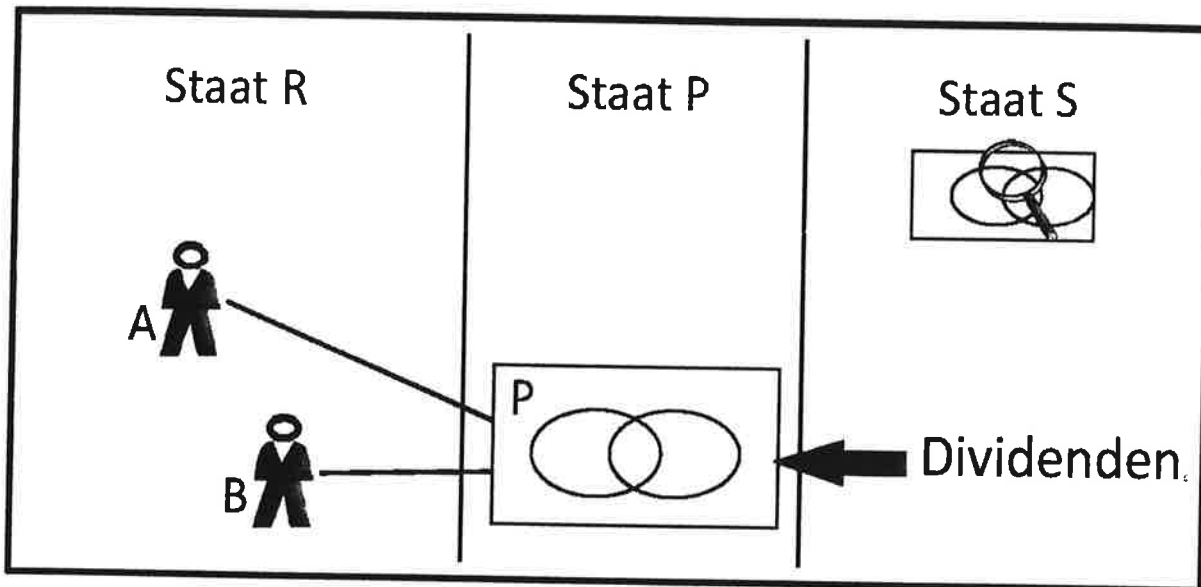
Desde o princípio, eu tenho considerado como convincente aquela concepção segundo a qual a garantia do direito à convenção em S estaria ligada não à sujeição passiva tributária nos Estados de Residência P e R, mas, antes de tudo, à imputação dos rendimentos, conforme o Direito Tributário no Estado da Fonte S<sup>4</sup>. Experimentam a proteção pela convenção também somente aqueles titulares de direito, que, pelo Direito Tributário interno originário, são assim obrigados. Caso, então, o Estado da Fonte S, de acordo com seu Direito interno, impute os rendimentos à *Partnership* P, deve-se checar, em seqüência, sua abrangência pela convenção. Aqui – como também pela significativa posição sustentada na Alemanha – deve-se ter como suficiente, se uma *Partnership* possuir os pontos de conexão ao Estado P, que a levem lá à obrigação tributária ilimitada<sup>5(p.seg)</sup>. É, pois, irrelevante, se o Estado P considera uma *Partnership* um sujeito passivo tributário e até se alcança fiscalmente sua renda mundial. Uma *Partnership*, constituída no Estado P, terá cumprido, somente por este motivo, um “outro critério de natureza análoga”, nos termos do Art. 4, § 1 da Convenção-Modelo da OCDE. Por conseguinte, ela poderá fazer valer os benefícios convencionais da CBT P-S, se o Estado S cobrar o imposto na fonte sobre os dividendos distribuídos por conta da *Partnership*.



Legenda: Staat = Estado; Dividenden = Dividendos

4 Cf. Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs* (2000), p. 38 ss.; ainda, o mesmo autor, *Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften*, IStR 2000, p. 129 (132 s.); o mesmo autor, *Personengesellschaften im DBA-Recht*, SWI 2000, p. 60 (64); o mesmo autor, *Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law*, IBEF Bulletin 2001, p. 596 (596 ss.); o mesmo autor, *CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen*, IStR 2002, p. 717 (717

Se o Direito Tributário do Estado S, por outro lado, considerar transparente a *Partnership* constituída em P e, por via de consequência, imputar os rendimentos aos sócios residentes no Estado R, apenas e exclusivamente os sócios em R serão legitimados para fins de aplicação da convenção no Estado S e, ainda, pela CBT R-S.



Legenda: Staat = Estado; Dividenden = Dividendos

Os pontos fortes e fracos dessas posições são amplamente discutidos na doutrina<sup>6</sup>, e não deverão ser aprofundados mais aqui. Por enquanto, são encontradas cada vez mais decisões judiciais, que envolvem esses tipos de “conflitos

ss.); o mesmo autor, *CFC Regulations and Double Taxation Treaties*, IBFD Bulletin 2003, p. 51 (51 ss.); Lang/Reich/Schmidt, *Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz*, IStR 2007, p. 1 (5); Lang, *Qualifikations- und Zurechnungskonflikt im DBA-Recht*, IStR 2010, p. 114 (115).

5 Debatin, *Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen*, BB 1989, Apêndice 2 ao Caderno 3, p. 1 (7); veja também Vogel, *DBA*, (1996), Art 1, rf. 25a. [Nota do Tradutor: entre nós, o termo “obrigação tributária ilimitada” ou, para alguns, “imponibilidade ilimitada”, trata-se do Princípio da Universalidade, balizada na renda mundial.]

6 OECD, *The Application of the OECD Model*, rf. 33 ss.; veja Menk, *OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick*, IStR 1999, p. 147; Wassermeyer, *Duplik*, IStR 1999, p. 8 (9); o mesmo autor, *Soll Deutschland die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften in seinen DBA verankern?*, IStR 1999, p. 481 (481 ss.); Bendlinger, *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 2000, p. 16 (18); Fischer, *Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999*, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Coord.), *Staaten und Steuern – FS Vogel* (2000), p. 963 (964 s.); Krabbe, *OECD-Musterabkommen 2000*, IStR 2000, p. 196; Lang, *The Application of the OECD Model*, p. 38; o mesmo autor, IStR 2000, p. 129; o mesmo autor, SWI 2000, p. 60; Lechner, *Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften*, in Gassner/Lang/Lechner (Coord.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2000); p. 69 (71 ss.); Günkel/Lieber, *BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Beteiligungen nach den DBA*, IWB 2000, Assunto 3, Grupo 2, p. 871; Raupach, *Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Coord.), *Staaten und*

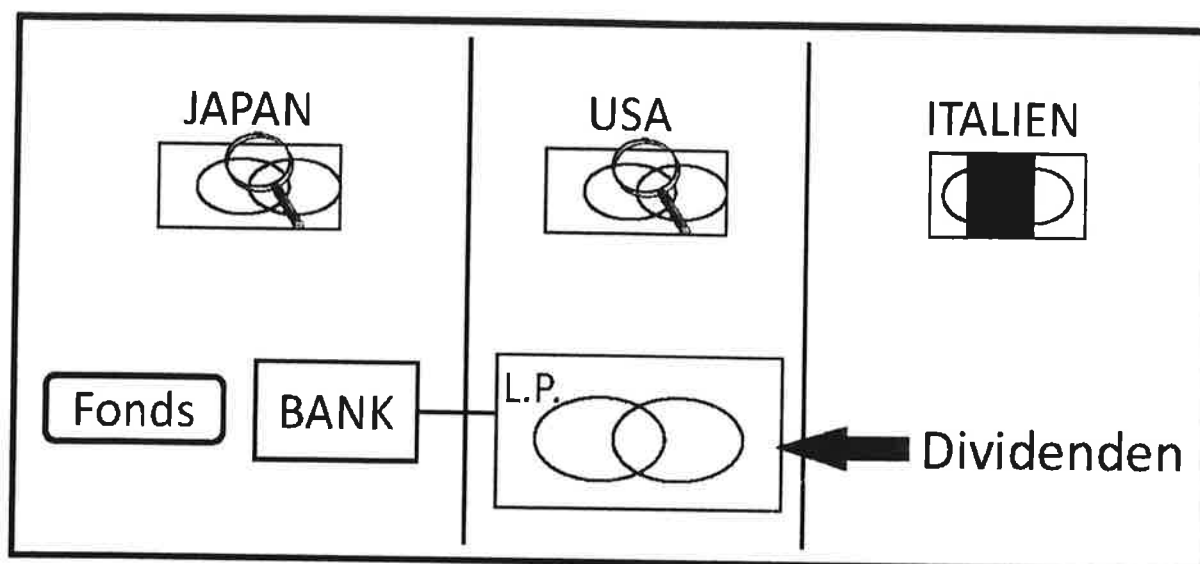
de imputação”. Em sendo assim, três recentes decisões – da Itália, Canadá e Índia – devem ser consideradas diante desses posicionamentos.

## II. Decisão da Suprema Corte Italiana de 26.2.2009

À Suprema Corte Italiana foi colocado o seguinte caso<sup>7</sup>: uma sociedade italiana pagou dividendos a uma *Limited Partnership (L.P.)* constituída nos EUA, cujo sócio majoritário era um banco japonês, que detinha a participação para um fundo de pensão residente no Japão. Este fundo de pensão requereu que o imposto na fonte pago na Itália fosse proporcionalmente restituído, conforme a CBT Itália-Japão. A *L.P.* constituída nos EUA era tratada como sujeito passivo tributário na Itália e fiscalmente transparente nos EUA e no Japão.

---

*Steuern – FS Vogel* (2000), p. 1067 (1080 s.); Salome, *International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income* (2002), p. 66 ss.; Weggenmann, *Die Empfehlungen der OECD an den Ansässigkeitsstaat zur Lösung von Einordnungskonflikten in Bezug auf Sondervergütungen*, *IStR* 2002, p. 614 (614 ss.); o mesmo autor, *Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership-Reports 1999* (2002); Salome/Danon, *The OECD Partnership Report – A Swiss View on Conflicts of Qualification*, *Intertax* 2003, p. 190 (190 ss.); Danon, *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report*, *Intertax* 2004, p. 210 (217 ss.); o mesmo autor, *Switzerland’s direct and international taxation of private express trusts* (2004), p. 317 ss.; Gündisch, *Personengesellschaften im DBA-Recht, Eine Analyse des OECD-Partnership-Reports* (2004), p. 142 ss.; o mesmo autor, *Analoge Abkommensanwendung zur Überwindung von Qualifikationskonflikten*, *IStR* 2005, p. 829 (830); Weggenmann, *Personengesellschaften im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen* (2005); Plewka/Renger, *S-Corporations und die Schachteldividende - Zugleich eine Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 16. 2. 2006, EFG 2006, 746, IStR 2006, p. 586 (587 ss.); Lang/Reich/Schmidt, IStR 2007, p. 4; Mensching, Die Limited Liability Company (LLC) im Minenfeld zwischen deutschem, innerstaatlichen Steuerrecht und Abkommensrecht – Zugleich eine Kommentierung des Gerichtsbescheids des Finanzgerichts Baden-Württemberg v. 17.3.2008, IStR 2008, p. 687 (688 s.); Brähler/Mayer, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften zugleich Besprechung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, IStR 2010, p. 678 (679 ss.); Haun/Reiser/Möding, Zweifelsfragen bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, *GmbHR* 2010, p. 637 (638); Schmidt, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, *BStBl I* 2010, 354, IStR 2010, p. 413 (414 ss.); o mesmo autor, (Weitere) Infragestellung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010 „Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften“ durch zwei neue Entscheidungen des BFH – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 28.4.2010, I R 81/09 und zum BFH-Beschluss vom 19.5.2010, I B 191/09, IStR 2010, p. 520 (520 ss.); Wassermeyer, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften, Eine Stellungnahme zu den Ausführungen von Brähler/Mayer, IStR 2010, p. 683 (683 ss.); o mesmo autor, in Wassermeyer/Lang/Schuch (Coord.), *Doppelbesteuerung* (2010), Art 1, rf. 27 ss.*



Legenda: Japan = Japão; Fonds = fundos; Bank = Banco; USA = EUA; Italien = Itália; Dividenden = Dividendos

A Suprema Corte Italiana entendeu, em princípio, que um requerimento dessa natureza – uma vez possível – apenas caberia ao banco japonês, não, porém, ao fundo de pensão. A Corte denegou o pedido do fundo, sobretudo em vista de que os dividendos não foram distribuídos a um titular de direitos japonês, mas a uma *L.P.* norte-americana. Ao fato de que a *L.P.* norte-americana era tratada como fiscalmente transparente, tanto no Japão quanto nos Estados Unidos, a Corte não atribuiu qualquer significado. A decisão referiu-se exclusivamente à ordem das palavras „pagos a“, também previstas no Art. 10 da Convenção-Modelo da OCDE. Para a Corte, foi significativo que o Art. 10, § 1 da CBT Itália-Japão se referisse exclusivamente ao pagamento de dividendos. O termo “beneficiário efetivo” não havia sido ainda publicado na versão da Convenção-Modelo da OCDE de 1963 e não se encontrava, por esse motivo, também no CBT Itália-Japão de 1969<sup>8</sup>.

Tivesse a Corte aplicado os fundamentos do *Partnership-Report* da OCDE, a aplicação da CBT Itália-Japão teria que ter sido levada em conta, seja em relação ao banco japonês ou ao fundo japonês, bem conforme as regras de atribuição japonesas. O fato do pagamento dos dividendos ter sido realizado à *L.P.* constituída nos EUA, não teria sido prejudicial nos termos do *Partnership-Report* da OCDE. A Corte Italiana não se ocupou expressamente com o

8 O termo “*beneficial owner*” foi introduzido pela Convenção-Modelo da OCDE de 1977; veja Vogel, in Vogel/Lehner (Coord.), *DBA* (2008), Vor Art 10-12, rf. 12; As alterações da Convenção-Modelo da OCDE obtêm significado na praxe das convenções apenas e na medida em que elas são introduzidas nos acordos bilaterais; veja quanto a isso: Lang, *DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung*, IStR 2007, p. 606 (606).

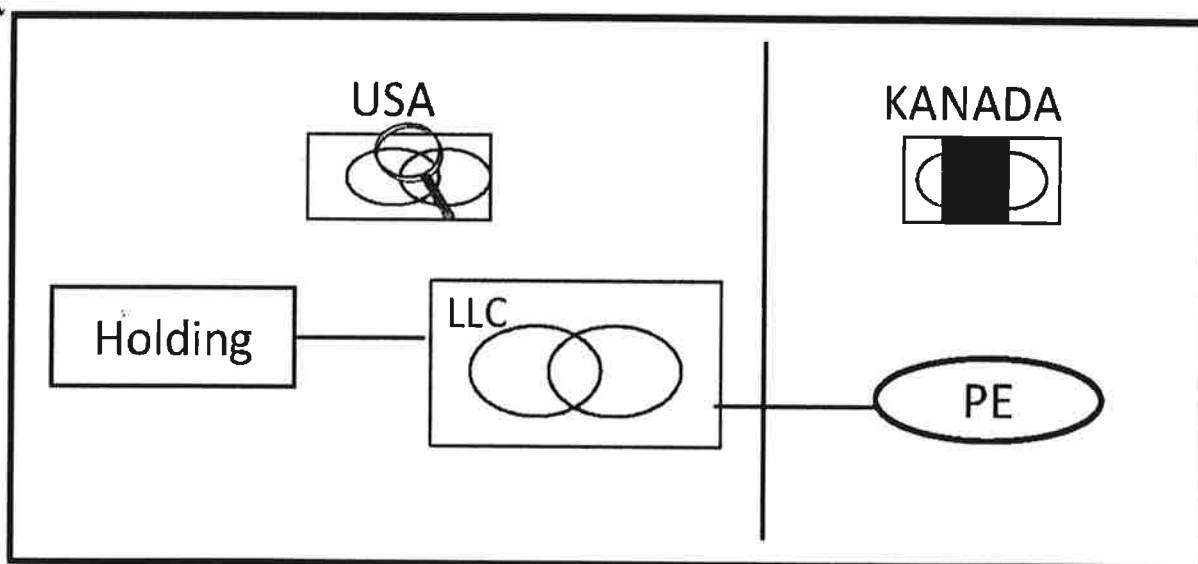


*Partnership-Report* da OCDE. De forma implícita, claramente não adotou as concepções ali estabelecidas.

Está claro o que aconteceria se o requerimento de restituição tivesse sido feito pela *L.P.* norte-americana. A Corte Italiana não teve que se ocupar com esta questão, haja vista que não existiu um requerimento deste tipo. Conforme a concepção que considero como convincente, um requerimento deste tipo teria que prosperar: pelo Direito interno italiano, os rendimentos deveriam ser imputados à *L.P.* norte-americana. Este titular de direitos é, de fato, fiscalmente transparente nos EUA; por conta de sua constituição nos EUA ou por sua sede de direção ser conduzida lá, preenche, contudo, os requisitos, que, pelos preceitos do Art. 4, § 1 da Convenção-Modelo da OCDE, podem levar a ser residente para os fins da Convenção.

### III. Decisão da Corte Fiscal Canadense de 8.4.2010

No caso julgado pela Corte Fiscal Canadense, foi discutido se uma *LLC* norte-americana – que fez uso das regras “*Check the Box*” estatuídas pelo Direito Tributário dos EUA e, portanto, foi tratada ali como fiscalmente transparente, tendo seus rendimentos tributados no âmbito de sua sócia (uma sociedade holding) – teria direito de gozar dos benefícios da CBT EUA-Canadá<sup>9</sup>. A *LLC*, que tinha um estabelecimento permanente no Canadá, foi tratada como sujeito passivo tributário pelo Direito Tributário canadense.



Legenda: USA = EUA; LLC = Limited Liability Company; KANADA = Canadá; PE = Permanent Establishment

A Corte Fiscal Canadense se ocupou de forma intensiva e largamente de acordo com o *Partnership-Report* da OCDE e seus fundamentos. Ao fim, distanciou-se a Corte, todavia, em um ponto decisivo para a concepção sustentada no *Partnership-Report*, ao não considerar os sócios sujeitos passivos tributários nos EUA, abrangidos pela Convenção, mas a própria *LLC*, considerada nos EUA fiscalmente transparente:

*“The OECD Commentaries on this issue are clear from a substantive point of view but appear to be walking a fine semantic line. On more than one occasion they state in a principled fashion that the fiscally transparent entity is not liable to tax. However, each time they go on to conclude in a pragmatic fashion that, interpreted and applied correctly having regard to the treaty’s intended object and purpose, treaty benefits should apply to the income of the entity based on the member’s entitlement. The commentaries then go on to say that the relief can nonetheless be delivered at the entity level. The OECD Commentary may have a good reason for not wanting to conclude one way or the other on whether the treaty so applies because the entity is resident for treaty purposes or because the income is that of the member for treaty purposes. Given the vastly different legal and tax regimes represented by the OECD, this Court cannot guess what the motivating reasons for this diplomatic ambiguity are and no representative of Canada testified at this trial.*

*However, this Court finds it easier to discern how Canada and the US can be presumed to have the US Treaty so apply given that they subsequently addressed the issue in the Fifth Protocol Amendments and the Technical Explanation thereto. While Canada and the US try to walk both lines — in the treaty text not treating the entity as a resident because it is not liable to tax yet acknowledging their intention of applying the text as if the LLC was a resident — having forced this matter to court, Canada can perhaps no longer leave it ambiguous. Since this Court has to decide whether TD LLC is a resident of the United States and liable to tax therein by reason of one of the enumerated or similar grounds, it concludes that it is. The Court concludes that implicit in the clear intention of the OECD countries, including Canada and the US, that treaty benefits be enjoyed by TD LLC in the present circumstances, and given the context of the Canadian and US tax regimes and the text of the US Treaty:*

- ‘(i) TD LLC must be considered to be a resident of the US for purposes of the US Treaty otherwise the treaty could not apply;*
- (ii) TD LLC must be considered to be liable to tax in the US by virtue of all of its income being fully and comprehensively taxed under the US Code albeit at the member level; and*
- (iii) the income of TD LLC must be considered to be subject to full and comprehensive taxation under the US Code by reason of a criterion*

*similar in nature to the enumerated grounds in Article IV, namely the place of incorporation of its member which is the very reason that TD LLC's income is subject to full taxation in the US.”*

Esta diferenciação estabelecida pela Corte Canadense pode sutilmente parecer resultar, de maneira particular, que, na presente constelação, os benefícios da convenção também deveriam ser assegurados, se a Corte – em conformidade com a posição da OCDE – tivesse se mirado nos sócios da *LLC*, residentes nos EUA. Se transferíssemos a fundamentação adotada pela Corte para o ordenamento jurídico tributário alemão ou austríaco, poderia haver significantes consequências: uma sociedade de pessoas com sede de direção na Alemanha ou na Áustria é submetida na Alemanha ou na Áustria a uma “*full taxation*” no sentido da terminologia da decisão canadense, se seus sócios forem residentes em outros Estados. Caso a sede da direção na Alemanha ou na Áustria valha como estabelecimento permanente para o Direito Tributário nacional<sup>10</sup>, então todos os rendimentos produzidos deverão ser atribuídos a ele, independentemente desses rendimentos serem provenientes de fontes internas ou do exterior. Apenas rendimentos, que sejam imputados a um seguinte estabelecimento permanente da sociedade de pessoas, não serão possivelmente considerados. O tratamento deste tipo de “sub-estabelecimento permanente” é discutível<sup>11</sup>. Todavia, se, por exemplo, uma empresa construtora, contribuinte de obrigação limitada<sup>12</sup>, mantém um estabelecimento permanente neste território e constitui, deste estabelecimento, um canteiro de obras em um terceiro Estado, sem que se ultrapassem os limites temporais

10 Cf. para a Alemanha, § 12 AO; para a Áustria, § 29 fr. 2 BAO.

11 Greif/Fischer, *Internationale Einkommensteuerprobleme bei Personengesellschaften – Deutscher Nationalbericht*, in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI)*, Vol. LXXXa (1995), p. 231 (241); Buciek, „*Unterbetriebsstätte*“ und *Außensteuerrecht*, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Coord.), *Unternehmen Steuern*, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag (1997), p. 647 (648 ss.); Tumpel, *Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters*, in Gassner/Lang/Lechner (Coord.), *Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (1998), p. 145 (151); Bendlinger, SWI 2000, p. 21; Gassner/Hofbauer, *Die Unterbetriebsstätte*, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Coord.), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht* (2004), p. 85 (87); Lang, *Die Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht*, in Gocke/Gosch/Lang (Coord.), *Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung*, Festschrift für Franz Wassermeyer (2005), p. 709 (713 ss.); Rosenberger, *Unterbetriebsstätten bei Bau- und Montageunternehmen*, SWI 2005, p. 572 (572 ss.); o mesmo autor, *Personengesellschafts- und Unterbetriebsstätten*, SWK 2007, p. 947 (947 s.).

12 [Nota do tradutor: no Brasil, o termo “obrigação limitada” ou “imponibilidade limitada”, muito utilizado nos países de língua germânica, é referido como aquela balizada pelo Princípio da Territorialidade. Diferentemente do Princípio da Universalidade, no sentido da renda mundial, em que todos os rendimentos auferidos e provenientes de qualquer fonte, seja ela nacional ou estrangeira, sejam agregados à base de cálculo do imposto de renda.]

para execução de obras, previstos no Direito Tributário interno e no Direito das Convenções, é indiscutível que os lucros produzidos mediante a atividade no exterior devam ser imputados ao estabelecimento construtor doméstico e ser submetidos à obrigação tributária limitada<sup>13</sup>. Uma vez pertencendo participações societárias e recebíveis do terceiro Estado ao patrimônio empresarial do estabelecimento permanente de um contribuinte obrigado limitadamente, os dividendos e os juros oriundos dessas participações e desses recebíveis farão parte do lucro interno do estabelecimento permanente<sup>14</sup>. Juros e dividendos provenientes do exterior podem, com isso, ser inseridos no âmbito da obrigação tributária limitada. De qualquer sorte, os lucros de sociedades de pessoas domésticas estendem-se, pelo Direito Tributário alemão e austríaco, não somente sobre fontes internas. Isso é consequência da localização do estabelecimento permanente em território nacional, que, nessas circunstâncias, também é considerada como ponto de conexão para a incidência tributária compreendida no Art. 4, § 1 da Convenção-Modelo da OCDE. O fato do imposto ser recolhido não pela sociedade de pessoas em si, mas, na Alemanha, no âmbito dos sócios, sejam eles contribuintes obrigados limitada ou ilimitadamente, não prejudicaria evidentemente a concepção da Corte Fiscal Canadense.

#### **IV. Decisão do Tribunal de Apelação do Imposto de Renda (Bombaim) de 16.7.2010**

O Tribunal de Apelação do Imposto de Renda em Bombaim se alinhou à decisão canadense, emanada apenas algumas poucas semanas antes<sup>15</sup>. O Tribunal tinha que decidir sobre o caso da *Linklaters LLP* constituída na Grã-Bretanha. A *Linklaters LLP* tinha rendimentos provenientes de consultoria prestada na Índia, sendo, inicialmente, controverso, se existia, nos termos convencionais, um estabelecimento permanente na Índia, em vista da CBT Grã-Bretanha-Índia (com uma definição mais ampla de estabelecimento permanente, já que inspirada na Convenção-Modelo da ONU), e como os lucros atribuídos ao estabelecimento permanente seriam eventualmente calculados. As partes partiram claramente do pressuposto de que a *LLP* britânica, que era tratada na Índia como sujeito passivo tributário e na Grã-Bretanha como entidade transparente,

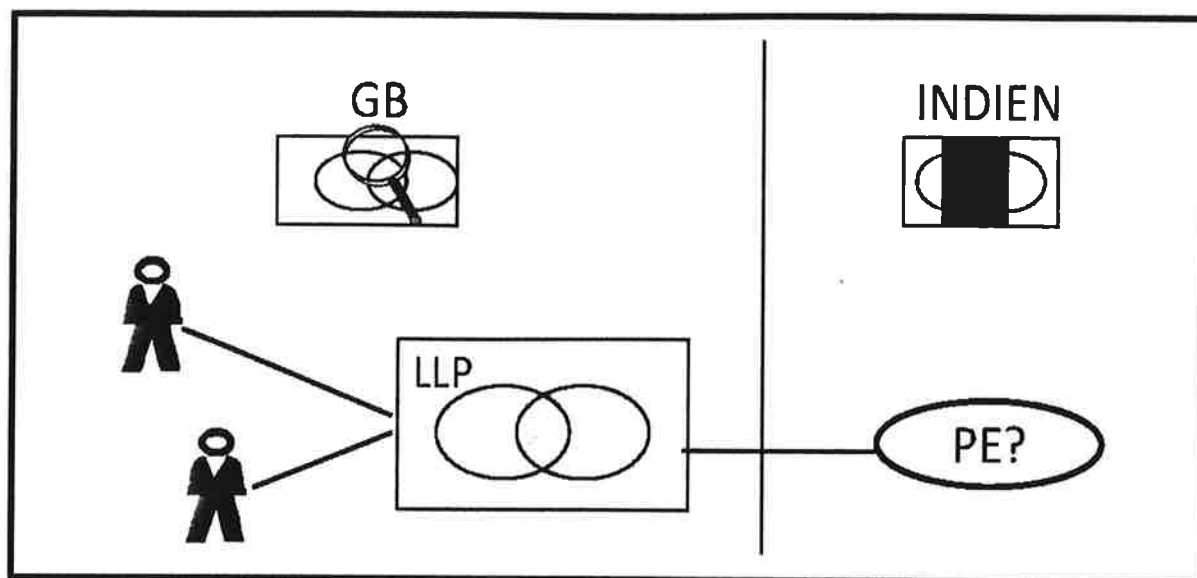
---

13 Cf. Buciek, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Coord.), FS Flick, p. 651.

14 Assim a Decisão do Tribunal de Justiça da União Européia de 21.9.1999, C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, Slg 1999, I-6161, de acordo com o caso inicial.

15 Income Tax Appellate Tribunal 16th July 2010.

tinha direito à Convenção. Primeiramente, o próprio Tribunal lançou a questão se a *Linklaters LLP*, ela mesma, poderia invocar os preceitos da Convenção ou se isso era prerrogativa apenas dos sócios e, então, somente na medida em que eles fossem residentes na Grã-Bretanha.



Legenda: GB = Grã-Bretanha; LLP = Limited Liability Partnership; Indien = Índia; PE = Permanent Establishment

As considerações centrais da Corte Indiana sobre residência, nos termos do Art. 4, § 1 da Convenção Modelo da OCDE, são as seguintes:

*“The test of fiscal domicile is, as adopted in the international taxation, that a person is treated as fiscally domiciled in a tax jurisdiction in which it has a locality related attachment which leads to residence type taxation. The decisive factor of every type of domicile is a locality related attachment, such as a voting right for a person which again is based on where that person ordinarily resides. To ascertain fiscal domicile in the context of taxation, this locality related attachment has to have a further attribute i.e. it should be such as to lead to a full fledged taxation as a person resident in that tax jurisdiction is subjected to. The difficulty, however, arises when a tax jurisdiction does not exercise that right to tax - whether directly in respect of that category of persons, or even in general terms. It will be somewhat absurd to suggest that, in such situations, that category of persons will not have fiscal domicile anywhere. That is clearly an incongruous result. We must, therefore, apply the test of fiscal domicile in such a manner so as to lead to a reasonable result. In our humble understanding, as long as de facto entire income of the enterprise or the person is subjected to tax in that tax jurisdiction, whether directly or indirectly, the taxability test must be held to have been satisfied. Of course, the other possible approach to such a situation is that as long as the tax jurisdiction has the right to tax the*

*entire income of the person resident there, whether or not such a right is exercised, the test of fiscal domicile should be satisfied. Viewed thus, all that matters is whether that tax jurisdiction has a right to tax or not; the actual levy of tax by the tax jurisdiction cannot govern whether a person has fiscal domicile in that jurisdiction or not. Having said that, we are alive to the fact that this line of reasoning is diametrically opposed to the stand taken by the OECD in the matter, but, having carefully considered the stand of the OECD on this issue, we are not persuaded by the OECD stand on the matter, nor the Indian judicial precedents support that position.”*

O Tribunal pôde apontar aqui também uma decisão preliminar, que se referia a pessoas residentes nos Emirados Árabes Unidos, as quais não obstante não serem lá submetidas à tributação, possuíam elas direito à Convenção<sup>16</sup>:

*“It is [...] clear that taxability in one country is not sine qua non for availing relief under the treaty from taxability in the other courts. All that is necessary for this purpose is that the person should be liable to tax in the contracting State by reason of domicile, residence, place of management, place of incorporation for any other criterion of similar nature which essentially refers to the fiscal domicile of such a person. In other words, if fiscal domicile of a person is that person is actually liable to pay tax in that country, he is to be treated as resident of that contracting State. The expression ‘liable to tax’ is not to read in isolation but in conjunction with the words immediately following it i.e. ‘by reason of domicile, residence, place of management place of incorporation or any other criterion of similar nature’. That would also have fiscal domicile in that country. These texts of fiscal domicile which are given by way of examples following the expression ‘liable to tax’ by reason of i.e. domicile, residence, place of management, place of incorporation etc. are no more than examples of locality related attachments which attract, residence type taxation, that ‘person’ is to be treated as resident and this status of being a ‘resident’ of the Contracting State is independent of the activity of tax on that person. Viewed in this perspective, we are of the considered opinion that being liable to tax in the Contracting State by the virtue of an existing legal provision but would also cover the cases where that other Contracting State has the right to tax such persons irrespective of whether or not such a right is exercised by the Contracting State.”*

O Tribunal Indiano analisou detalhadamente as decisões da Grã-Bretanha e dos Países Baixos e se alinhou, finalmente, à já mencionada posição da Corte Fiscal Canadense:

---

16 ADIT vs Green Emirates Shipping and Travells (100 ITD 203).

“*In view of the above discussions, as also bearing in mind the entirety of the case, we hold that the assessee was indeed eligible to the benefits of India UK tax treaty, as long as entire profits of the partnership firm are taxed in UK – whether in the hands of the partnership firm though the taxable income is determined in relation to the personal characteristics of the partners, or in the hands of the partners directly.*”

Em decorrência da decisão, pode então um titular de direitos ser beneficiário da convenção no Estado da Fonte, se ele, em seu Estado de constituição, for tratado como transparente. O Tribunal não se deixou convencer pela posição sustentada no *Partnership-Report* da OCDE. A decisão não se situa, contudo, totalmente no terreno do entendimento alternativo inicial: por certo, o Tribunal de Bombaim considerou aquele titular de direitos como residente, também para efeitos do Estado da Fonte, ao qual, pelo Direito do Estado da Fonte, é atribuída a sujeição passiva tributária. Isso faz com que a prerrogativa à Convenção dependa que haja tributação no Estado de constituição do titular de direitos, quando não necessariamente também o próprio titular.

## V. Considerações

Para todos os três tribunais, é válida, para a interpretação das Convenções de Bitributação, a eleição de soluções e fundamentos próprios, não ficando os tribunais vinculados ao *Partnership-Report* e às posições inculpidas nos Comentários da OCDE. Pela referida decisão indiana, isso é menos surpreendente: somente um de ambos os Estados Contratantes da CBT Grã-Bretanha-Índia é membro da OCDE. Todavia, também a Corte Canadense e a Italiana defenderam uma posição divergente ao *Partnership-Report* da OCDE, ao interpretar as CBTs Canadá-EUA e Itália-Japão. Isso é dogmaticamente convincente, no ponto em que as convenções em discussão foram assinadas antes da publicação do *Partnership-Report* da OCDE e das correspondentes passagens dos Comentários da OCDE e, mesmo para novas convenções, os Comentários da OCDE não representam o único material de interpretação aplicável<sup>17</sup>. A Corte Canadense e a Indiana lidam com o posicionamento da OCDE também

---

17 Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof Dr Klaus Vogel*, IBFD Bulletin 2000, p. 618; Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, IBFD Bulletin 2002, p. 103; Lang/Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, Australian Tax Forum 2008, p. 95 (101 s.); sobre a interpretação dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação, vide Vogel/Prokisch, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Generalbericht*, in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI)*, Vol. LXXVIIIa (1993).

soberanamente, na medida em que elas discutem os argumentos, seguindo-os até onde os entendem como convincentes e denegam seu cortejo, onde não o são. Exatamente na decisão indiana, isso se torna especialmente claro, onde os Comentários da OCDE e os escritos de *Klaus Vogel* são mencionados em um só fôlego. Na concepção da OCDE e da literatura especializada, similarmente, as posições defendidas pelo Comitê de Tributação da OCDE e pelos autores somente são relevantes na proporção de seu poder de convencimento, não por causa de qualquer outro poder. A decisão italiana vai de encontro com isso, uma vez que a Corte sequer se ocupou com a posição defendida pela OCDE. Uma exposição dos fundamentos, pelos quais a Corte divergiu do entendimento da OCDE, teria sido desejável.

Em múltiplos sentidos, exemplar é a decisão indiana, que não apenas discute os posicionamentos da OCDE, como também da doutrina internacional e das decisões de tribunais de outros continentes. Em comparação, algumas vezes os tribunais de língua alemã situam-se ainda um pouco atrás. Precisamente nos últimos tempos, pelo menos o *BFH*<sup>18</sup> atestou uma posição soberana em relação aos entendimentos dos Comentários da OCDE, com os quais se ocupou, mas aos quais considerou não estar vinculado<sup>19</sup>.

---

18 [Nota do Tradutor: "*BFH*" é sigla utilizada para "*Bundesfinanzhof*", que, em português, refere-se ao "Tribunal Federal de Finanças" da Alemanha.]

19 Vide, por exemplo, *BFH* 19.5.2010, I B 191/09; *DStR* 2010, p. 1223 (1223 ss.); *IStR* 2010, p. 530.