

P
Rev. Trib. Atu
n. 19
2005

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

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

19



Decálogo

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2005

510-50

Sobreposição Judicial de Tratados para evitar a Dupla Tributação: o Caso de um Estabelecimento Permanente* e**

Ian Roxan

*Senior Lecturer in Law da London School of Economics.
Barrister e Solicitor (Ontario, Canada) Solicitor (England e Wales).*

1. Introdução

Os especialistas em tributação internacional vêm se preocupando já há algum tempo com a revogação de dispositivos de tratados para evitar a dupla tributação por meio de lei interna, quando estas normas internacionais sejam conflitantes com interesses nacionais.¹ Estas leis são freqüentemente rotuladas como sobreposições legislativas (*legislative overrides*) e têm como efeito a revisão unilateral dos tratados internacionais, enfraquecendo o sistema de tratados para evitar a dupla tributação ao reduzir sua estabilidade, uma vez que as regras que os contribuintes utilizam para evitar a bitributação se tornam menos previsíveis. Adicionalmente, como o *legislative overrides* é utilizado para aumentar a arrecadação de um dos países contratantes, desrespeita a repartição acordada no tratado internacional unilateralmente modificado.

Uma vez que o *legislative override* é fruto de uma decisão política clara, há espaço para o debate público acerca da sua utilização e a necessidade de se limitar a sua prática. Entretanto, uma questão ainda mais preocupante surge quando o judiciário interpreta a legislação tributária de forma que modifique os termos acordados nos tratados internacionais. Este fenômeno pode ser denominado sobreposição judicial (*judicial override*). O *judicial override* pode surgir em razão da não aceitação por parte do juiz de uma regra prevista num tratado internacional que ele considere conflitante com o sistema tributário nacional, ou simplesmente porque o julgador está menos familiarizado com a interpretação dos tratados internacionais do que com a interpretação da lei interna, e considera mais fácil aplicar ao caso concreto as regras tributárias internas.

Este último problema foi observado no recente julgamento *Cudd Pressure Control Inc. vs. The Queen* pela CTC em 1995, muito embora o julgador, juiz

* Este artigo foi publicado originalmente na *Intertax*, vol. 25, p. 367-378.

Uma versão anterior deste artigo foi apresentada no Seminário de Pesquisas Tributárias da Universidade de Warwick.

** Texto traduzido por Gilberto Alves Moreira, *ITP* pela *Harvard Law School*, USA, Especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT, Especialista em Tributação e Comércio Exterior e Professor Convidado dos Cursos de Pós-graduação da Fundação Getúlio Vargas; e por João Dácio Rolim, *LLM* em Direito Tributário Internacional pela *London School of Economics*, Doutor em Direito Tributário pela UFMG, Pesquisador pela *Queen Mary University of London* e Professor de Direito Tributário da FGV.

¹ BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. 2. ed., Sweet & Maxwell, 1994, p. 49-52. Os nomes dos tribunais canadenses são abreviados como Corte Tributária do Canadá (CTC), Justiça Federal - Divisão de Julgamento (JFDJ), Tribunal Federal de Apelações (TFA) e Suprema Corte do Canadá (SCC).

Sarchuk, tenha levantado dúvida quanto à possível existência de conflito entre os efeitos do tratado internacional e os aspectos do sistema tributário nacional em algumas de suas ponderações.²

Cudd Pressure Control tem por objeto o exame dos critérios aplicáveis para a apuração dos lucros de um estabelecimento permanente de uma empresa estrangeira. Infelizmente, em vez de aplicar diretamente o Tratado Canadá-Estados Unidos para evitar a Dupla Tributação (*Canada-US Reciprocal Tax Convention of 1942* - o Tratado de 1942 - substituído pelo *Canada-US Income Tax Convention of 1980*, o Tratado de 1980³), a decisão se baseia na legislação interna canadense. Esta é uma infelicidade, primeiro porque o juiz levou em consideração os princípios aplicáveis à interpretação dos tratados internacionais com algum detalhe e em linha com diretrizes usuais, e segundo porque, houvesse o juízo se focado em resolver a questão de acordo com o texto do tratado internacional, ele teria concluído que a legislação doméstica aplicável não seria tão relevante no caso concreto. Esta decisão judicial então perdeu a oportunidade de esclarecer as normas de direito tributário internacional aplicáveis ao caso, pois de forma totalmente desnecessária se estendeu para situações em que a legislação do imposto de renda canadense modifica as obrigações assumidas pelo Canadá em seus tratados internacionais. Ironicamente, a decisão foi proferida pouco após a OCDE ter divulgado suas recomendações para o tratamento de estabelecimentos permanentes, as quais poderiam ter fornecido fundamentação adicional para a conclusão da sentença.

2. Substrato Fático

Cudd Pressure Control Inc., a requerente, era uma empresa americana que se dedicava ao provimento de diversos serviços técnicos à indústria de extração de petróleo. Entre 1984 e 1985 ela forneceu serviços de “pistoneio”⁴ no Canadá a uma empresa canadense por um período contínuo de aproximadamente oito meses, tendo trazido para o Canadá funcionários e duas unidades de pistoneio.

Não estava em dúvida o fato de esta operação canadense constituir ou não um estabelecimento permanente,⁵ mas sim o fato de que a Cudd deduziu o custo de aluguel das duas unidades na apuração dos lucros do estabelecimento permanente para fins fiscais, além de custos diretos e parte das despesas gerenciais da matriz. O juiz Sarchuk entendeu que o aluguel deduzido seria um pagamento simbólico do estabelecimento permanente para a matriz⁶ e, como tal, não seria dedutí-

² A peculiaridade da preocupação do juiz sobre o fato de que o tratado internacional se “sobrepeõe sobre a legislação doméstica aplicável para a apuração do lucro” surpreende, pois o propósito dos tratados para evitar a dupla tributação da renda é justamente o de se sobrepor à legislação interna que lhe seja contrária.

³ O Tratado de 1980 produziu efeito, no que se refere aos tributos discutidos aqui, apenas para os anos fiscais iniciados a partir de 1º de janeiro de 1985, enquanto os fatos gerados objeto do caso se relacionam com o ano-base que se findou em 30 de junho de 1985.

⁴ O pistoneio usa de alta pressão para reparar ou controlar poços de petróleo ou aumentar sua produção.

⁵ O parágrafo 3º, alínea f, do Protocolo ao Tratado de 1942, como emendado em 1950, prevê que: “O uso de equipamentos ou maquinários significativos no território de um dos estados contratantes a qualquer tempo em um ano fiscal por uma empresa do outro estado contratante constituirá um estabelecimento permanente desta empresa no primeiro estado contratante para este ano fiscal.”

⁶ Segundo se observa do julgado (por exemplo, p. 564), o requerente alega que o pagamento do aluguel seria uma despesa simbólica ou fictícia, um pagamento feito meramente entre dois estabeleci-

vel para fins do imposto de renda canadense, pois o estabelecimento permanentemente deveria ter deduzido uma despesa de depreciação no período em que o maquinário esteve no Canadá de acordo com o artigo 20, item 1, alínea *a*, da Lei do Imposto de Renda.⁷

Os importes deduzidos pela Cudd não corroboravam seu pleito. O estabelecimento permanente cobrava de seu cliente não relacionado o preço de US\$ 15.000 por dia, mas a despesa de aluguel registrada era de US\$ 6.700 por dia, totalizando CAN\$ 2.516.690⁸ num período de oito meses.⁹ Diferentemente, o custo de aquisição das duas unidades da Cudd era de US\$ 934.000 (aproximadamente CAN\$ 1.250.000 ou metade da dedução computada), e assim, apenas uma pequena fração deste valor poderia ser pleiteada como despesa de depreciação.¹⁰

3. Os Cinco Fundamentos do Juiz Sarchuk

O juiz apresentou cinco razões de decidir alternativas para sua decisão: 1. a dedução requerida pela empresa exigiria que as regras do Tratado de 1942 sobrepujassem a legislação tributária canadense atinente à apuração dos lucros, porque a lei canadense não permitia a dedução de uma despesa fictícia no cômputo da base de cálculo do imposto de renda, e esta deveria ser observada para apuração do lucro do estabelecimento permanente de acordo com o Tratado de 1942. Ele concluiu que de acordo com a lei canadense, o estabelecimento permanente poderia apenas deduzir a despesa de depreciação de equipamentos, tais como as unidades de pistoneio; 2. de qualquer forma, o artigo 4º, alínea *b*, da Lei de Interpretação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação (*Income Tax Conventions Interpretation Act*) corrobora com a sobreposição da lei interna que proíbe a dedução de uma despesa fictícia; 3. segundo o Tratado Canadá-Estados Unidos sobre a Tributação

mentos de uma mesma empresa, Cudd, e não um pagamento para um terceiro. No entanto, segundo o juiz Sarchuk e de acordo com as provas, a despesa de aluguel pretendida “como um valor pago ou creditado para a empresa mãe [da Cudd] R.P.C. Energy Services Inc.” (at 561), não havia sido efetivamente paga. Não bastasse, se ela fosse de fato um crédito da RPC, esta seria uma despesa efetivamente incorrida, embora não paga. De acordo com o magistrado, o aluguel não havia sido incluído como receita na declaração de renda entregue pela RPC nos Estados Unidos, em que pese ela registrar a despesa de depreciação relativa ao maquinário, o que, no entanto, é consistente com a propriedade das unidades pela RPC, vez que operações entre empresas de um grupo consolidado geralmente não aparecem na declaração consolidada. Entretanto, parece que no caso a argumentação foi inteiramente apresentada como se o aluguel, real ou fictício, se relacionasse a uma operação entre o estabelecimento permanente e a matriz da Cudd. Eu apenas posso concluir isto e tratar as unidades como se elas a todo tempo estivessem na propriedade da própria Cudd.

⁷ “The allowances would have been ‘recaptured’ pursuant to s. 13 of the Act, as discussed further below, on the removal of the equipment to the extent that they did not reflect an actual drop in the fair market value of the units during the period.”

⁸ O valor total do aluguel foi obtido por meio do exame da decisão, embora este não pareça consistente com o aluguel *per diem* citado no julgado.

⁹ O valor da dedução pretendida pela Cudd a título de outras despesas, que não foi questionado, não é indicado no julgado. Tendo em vista que as unidades parecem ter ficado no Canadá por 261 dias, a receita bruta seria de algo em torno de CAN\$ 5.600.000. Ou seja, a dedução do aluguel correspondia a aproximadamente 45% deste valor.

¹⁰ Uma das testemunhas indicadas pela Coroa apresentou prova do valor de mercado e do valor de aluguel das unidades, o valor do aluguel seria de aproximadamente CAN\$ 390.000, menos de um terço do custo original das unidades. Todavia, de acordo com meus cálculos, os números indicados sugerem que a depreciação líquida à qual a Cudd teria direito de acordo com o julgamento seria de apenas CAN\$ 89.000.

das Plataformas de Extração de Petróleo fora do continente (*Canada-US Agreement Regarding Taxation of Offshore Drilling Rigs*, 1984) (aparentemente um acordo firmado pelas autoridades competentes nos termos do Tratado de 1942¹¹) fortalece esse entendimento por analogia; 4. a dedução de aluguel pleiteada pela Cudd não era uma dedução autorizada pelo Tratado de 1942 porque não era uma despesa propriamente dita de acordo com a lei canadense e não havia sido incorrida, uma vez que nenhum valor havia sido pago ou deveria ser pago a qualquer um em razão de tal aluguel; 5. mesmo se o uso da transação simbólica fosse autorizado, os fatos demonstram que seria mais apropriado assumir que o estabelecimento permanente adquiriu os equipamentos da matriz (o que permitiria a dedução da despesa de depreciação) em vez de ter alugado os mesmos.

O primeiro destes argumentos, o qual é claramente o centro da razão de decidir do magistrado, resulta da premissa de que o disposto na legislação tributária canadense não permitiria a aplicação do Tratado de 1942 no caso em tela - o *judicial override*. Ela salienta claramente o perigo do *judicial override* por duas razões: não apenas se baseia numa equivocada interpretação dos termos do tratado internacional, mas também serve para obscurecer a real questão acerca das deduções permitidas pelo tratado internacional.

O segundo fundamento do juiz envolve a aplicação de lei canadense que foi introduzida com o objetivo de modificar unilateralmente os termos do tratado internacional, segundo uma decisão dos tribunais canadenses sobre a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação. Mas a aplicação desta norma neste caso também resulta de uma equivocada interpretação do Tratado de 1942.

O terceiro e o quarto argumento do juiz voltam-se para a interpretação do direito internacional tributário aplicável. No entanto, mais uma vez a relevância destes argumentos é contaminada pela equivocada interpretação inicial. O argumento final foi uma justificativa fundada alternativamente na peculiaridade dos fatos do caso concreto. É interessante porque ele finalmente clarifica as questões fundamentais que estavam escondidas pela equivocada interpretação realizada de início.

Este é o ponto discutido neste artigo, que a equivocada interpretação à qual chegou o magistrado não foi simplesmente a causa do *judicial override* observado no caso concreto, mas sim de uma linha de interpretação dos tratados internacionais que fez também o *judicial override* atrativo. De forma a ver como esta equivocada interpretação inicial surgiu é necessário analisar primeiro os artigos aplicáveis do tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Canadá e os Estados Unidos.

4. Artigo 3º do Tratado de 1942

O Tratado de 1942 foi editado muito antes da OCDE ter divulgado seu modelo de Tratado para evitar a Dupla Tributação em 1963. Ele segue o modelo de Tratado para Alocar a Renda de Negócios entre Países para fins fiscais,¹² desenvol-

¹¹ Déry e Ward (1993) at 273.

¹² O modelo foi aprovado pelo Conselho da Liga e publicado como um anexo do Comitê Fiscal da Liga das Nações, e após os comentários dos trinta e três países-membros, o Comitê editou uma versão revisada do modelo com alterações não relevantes para o presente trabalho.

vido pelo Comitê Fiscal da Liga das Nações em 1933 (o Modelo da Liga). De forma geral, o Tratado de 1942 e o Modelo da Liga seguem os princípios gerais estabelecidos no Modelo da OCDE, mas os termos utilizados e o arranjo dos artigos são com frequência substancialmente diferentes. O parágrafo 1º do artigo 1º do Tratado de 1942 compreende os princípios do artigo 7º do Modelo da OCDE editado em 1977 (o Modelo da OCDE ou o Modelo da OCDE de 1977)¹³ ao dispor que:

“Uma empresa de um dos Estados Contratantes não está sujeita à tributação pelo outro Estado Contratante sobre os seus lucros industriais e comerciais exceto se estes lucros sejam alocáveis a um estabelecimento permanente nesse outro Estado Contratante nos termos deste Tratado.”

O artigo 2º exclui *inter alia* “royalties e aluguéis” do escopo dos lucros industriais e comerciais.

O parágrafo 1º do artigo 3º (1) compreende os princípios gerais do parágrafo 2º do artigo 7º do Modelo da OCDE quanto à atribuição de rendas aos estabelecimentos permanentes:

“O lucro líquido industrial e comercial é entendido como sendo aquele que seria apurado se uma empresa independente estivesse operando nas mesmas ou similares atividades e nas mesmas ou similares condições. Este lucro líquido, a princípio, será apurado com base no princípio da autonomia contábil dos estabelecimentos.”

Em comparação, o artigo 7º (2) da Convenção Modelo atribui aos estabelecimentos permanentes:

“O lucro que se esperaria apurar se uma empresa não vinculada estivesse desenvolvendo a mesma ou similares atividades nas mesmas ou similares condições e negociando com uma empresa não vinculada àquela que possui o estabelecimento permanente.”

O parágrafo 2º do artigo 3º (1) disciplina a dedução das despesas que são permitidas no cômputo do lucro líquido do estabelecimento permanente:¹⁴

“Na determinação do lucro líquido industrial e comercial de um estabelecimento permanente deverá ser autorizada a dedução de todas as despesas razoavelmente alocáveis ao estabelecimento permanente, sempre que incorridas, inclusive as despesas gerais de administração.”

O artigo 7º (3) do Modelo da OCDE é muito similar, exceto que, em vez de se referir às despesas “alocáveis razoavelmente ao estabelecimento permanente”, se refere a “despesas que tenham sido incorridas para os propósitos do estabelecimento permanente”.

A norma básica do artigo 3º (1) é que para fins tributários os lucros do estabelecimento permanente serão apurados, segundo o critério da “empresa independente”, como se o estabelecimento permanente “fosse uma empresa independente”, e segundo o princípio da autonomia contábil do estabelecimento permanente.

¹³ O artigo 7º do Modelo da OCDE de 1977, vigente à época dos fatos geradores objeto do caso da Cudd Pressure Control, é idêntico àquele presente na versão atual do modelo, originalmente editada em 1992 e atualizada periodicamente.

¹⁴ Este parágrafo não tem dispositivo correspondente no Modelo da Liga, e foi adicionado ao Tratado de 1942 em razão de emenda por meio de Tratado em 1950, que produziu efeitos a partir de 1951.

5. Interpretando o Critério da Empresa Independente de Acordo com a Lei Canadense

Segundo os termos do artigo 3º (1), o ponto chave no caso concreto é se seria permitido apurar o lucro líquido do estabelecimento permanente da Cudd no Canadá autorizando a dedução de uma despesa de aluguel que o estabelecimento teria pago à matriz se fosse uma empresa independente, mesmo quando (como discutido no caso, veja a nota nº 6) Cudd como um todo (como uma única pessoa jurídica) não pagou nem se obrigou a pagar o aluguel a um terceiro.

O juiz Sarchuk concluiu que para aceitar o argumento do recorrente “seria necessário que o conceito de empresa independente do artigo 3º se sobrepõe à legislação doméstica aplicável quanto à apuração do lucro tributável”.¹⁵ Este é certamente um ponto extremamente peculiar. Como o magistrado analisou a questão, um tratado para evitar a dupla tributação, a exclui porque “cada estado soberano limita seu direito de tributar estabelecido na lei interna nos termos do tratado internacional”.¹⁶ Em outras palavras, o propósito dos tratados para evitar a dupla tributação da renda é justamente o de se sobrepor à lei tributária doméstica.

O juiz concluiu secamente que, como as expressões “lucro líquido industrial e comercial” e “todas as despesas, quando incorridas” não haviam sido definidas pelo Tratado de 1942, elas deveriam ser interpretadas de acordo com a legislação tributária doméstica. É verdade que o Tratado de 1942 não prevê uma definição para estas expressões, mas o que o juiz falhou em fazer foi considerar se a função do artigo 3º (1) tinha qualquer efeito sobre a forma como aquelas expressões deveriam ser aplicadas.

A questão do juiz acerca da possibilidade do artigo 3º se sobrepor à legislação tributária interna que rege a apuração do lucro tributável sugere uma hostilidade contra “uma interpretação sistemática (do tratado internacional) com a intenção de alcançar a verdadeira intenção das partes”.¹⁷ É possível concluir que esta hostilidade surge por duas razões: o extravagante valor da dedução pleiteada pelo recorrente, e o fato de o parágrafo 2º do artigo 3º (1) ter sido o fundamento para um pleito arrojado perante o Tribunal Federal de Apelações que foi facilmente desconsiderado em *Utah Mines Ltd vs. The Queen* (1992). Naquele caso o contribuinte, quando calculando o lucro tributável de um estabelecimento permanente, pretendia deduzir certo pagamento de *royalties* por direitos minerários pagos ao governo provincial. O parágrafo 18 (1), (m) da Lei proibia a dedução deste pagamento, mas o contribuinte argumentava que ao dispor sobre “todas as despesas” o artigo 3º (1) estabelecia que todas as despesas segundo os princípios contábeis seriam dedutíveis para fins tributários. O Tribunal rejeitou o argumento com o entendimento de que o Tratado de 1942 tinha por objetivo afastar a dupla tributação e não dispensar aos estabelecimentos permanentes um tratamento mais favorecido do que aquele dispensado a uma empresa canadense.

O artigo 1º do tratado internacional limita a tributação sobre lucros industriais e comerciais de uma empresa residente nos Estados Unidos quanto aos “lu-

¹⁵ Na página 567.

¹⁶ *Idem*.

¹⁷ *Gladden Estate contra A Coroa* (JF-DJ, 1985), citado pelo juiz Sarchuk em *Cudd Pressure Control*.

cross aloáveis para o estabelecimento permanente” no Canadá. O artigo 3º prevê a forma como se dá a alocação dos lucros, sendo assim, neste contexto é razoável interpretar “lucro líquido industrial e comercial”, no artigo 3º (1), como sendo os lucros tributáveis apurados de acordo com a Lei.¹⁸ O artigo 3º (1) estabelece que a alocação dos lucros deve ser feita utilizando o critério da empresa independente.

O argumento da Coroa (aceito por Sarchuk TCCJ nº 567 e nº 569 DTC) foi de que a referência à “despesas, quando incorridas” no parágrafo 2º do artigo 3º (1) seria o mesmo que a referência a despesas incorridas segundo o significado da Lei. O aluguel das unidades de *snubbing* não era uma “despesa” dedutível nos termos da Lei porque a Lei não permitiria a dedução de uma despesa simbólica referente a uma obrigação da filial para com a matriz. Ela não havia incorrido porque de acordo com a lei canadense uma despesa somente é incorrida quando um débito é pago ou registrado como uma obrigação a ser paga a alguém, a um terceiro por exemplo. O problema não é com a correção ou a propriedade daquelas proposições da legislação canadense. Elas simplesmente não são relevantes no presente caso.

De acordo com o artigo 3º, o lucro líquido do estabelecimento permanente seria equivalente ao lucro líquido que seria apurado caso esse fosse uma empresa independente, apurado com base em contabilização distinta das operações do estabelecimento permanente. Nos termos do artigo 3º (2) esta contabilização pode ser retificada “especialmente para a correção de erros ou omissões ou para modificar os custos ou remunerações registradas nos livros de forma que prevaleçam valores que seriam fixados por pessoas independentes operando sem qualquer vinculação”. Em outras palavras, o artigo 3º requer expressamente que o lucro líquido seja apurado como se o estabelecimento permanente fosse uma empresa independente, que é independente da matriz, com o apropriado registro de operações comparáveis a uma situação de mercado com pessoas não relacionadas (*arm's length*).

O argumento da Coroa tinha como fundamento a interpretação dos termos “despesa” e “incorrida” de acordo com a Lei. No entanto, a aplicação direta dos conceitos e definições da Lei dependeria de expressa instrução do tratado internacional; e as instruções do tratado são no sentido de que o lucro líquido do estabelecimento permanente deve ser apurado *como se* o estabelecimento permanente fosse uma empresa independente.

¹⁸ O interessante é que, como em Utah Mines, a conclusão de que esta frase se refere aos lucros determinados de acordo com a Lei do Imposto de Renda pode ser alcançada simplesmente por meio da análise dos artigos 1º e 3º. O juiz Sarchuk disse que a definição de lucros de acordo com a lei doméstica precisaria ser observada porque não havia definição no tratado internacional. Ele se referia a um comentário de Déry e Ward e ao artigo 3º (2) do Modelo da OCDE em vigor. O Tratado de 1942, no entanto, não continha dispositivo equivalente ao artigo 3º (2). Por outro lado, as definições da legislação doméstica têm que ser utilizadas quando da interpretação do Tratado de 1942 em diversos decretos regulamentares norte-americanos e em respostas de consultas, e também na jurisprudência canadense. A sobreposição legislativa prevista na Lei de Interpretação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação também determina a aplicação das definições do direito doméstico para termos não definidos nos tratados internacionais firmados pelo Canadá. Curiosamente, foi adicionado ao Modelo da Liga, ao fim do primeiro parágrafo do artigo 3º a seguinte disposição: “Sujeitas às condições do presente tratado, esta renda deve ser tributada de acordo com a legislação e os tratados internacionais firmados pelo estado em que o estabelecimento permanente esteja situado.”

Se o estabelecimento permanente tivesse sido uma empresa independente, então ele teria alugado as unidades de *snubbing* da matriz (também uma empresa independente de acordo com a presunção legal), como argüido pelo recorrente (na p. 563, DTC). O estabelecimento permanente teria então incorrido numa obrigação de pagar aluguel, e assim a despesa de aluguel teria sido uma “despesa incorrida” de acordo com a definição que a Coroa entendia que a expressão teria de acordo com a Lei.

Nestes termos, se apurássemos o lucro do estabelecimento permanente *como se* ele fosse uma empresa independente, isto é, utilizando a *noção* de estar operando como uma empresa independente, seria totalmente consistente o tratamento conferido ao estabelecimento permanente *como se* ele houvesse incorrido em uma despesa de aluguel. Além do mais, a despesa seria então “incorrida” de acordo com a definição da Lei e satisfaria as condições dos artigos 9º (1) e 18 (1), (d), da Lei¹⁹ como sendo uma despesa dedutível, na forma como requerido por *Utah Mines Ltd vs. The Queen* (1992 FCA).²⁰ A despesa não é mais simbólica (*notional*) ou fictícia do que a idéia de se tratar o estabelecimento permanente como uma empresa independente, tal qual requerido pelo tratado internacional.²¹

¹⁹ “9 (1) De acordo com este capítulo, a renda do contribuinte em um ano fiscal que seja derivada de negócios ou bens é o lucro do contribuinte advindo de seus negócios ou propriedades no ano.”

“18 (1) Quando da apuração da renda do contribuinte advinda de negócios ou bens nenhuma dedução deve ser realizada em relação a:

(...)

(d) o valor anual da propriedade, exceto pelo aluguel recebido pela locação de bens pelo contribuinte para o uso de seu negócio...”

²⁰ Segundo o mesmo entendimento, o artigo 4º, alínea *b*, da Lei de Interpretação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação, também citado pelo juiz Sarchuk:

“4. Independentemente do disposto em um tratado internacional ou na lei dando força de lei ao tratado no Canadá, desde já se declara que a lei do Canadá é que quando, para os propósitos da aplicação de um tratado, os lucros das atividades negociais atribuíveis ao estabelecimento permanente no Canadá devem ser determinados em qualquer período, (...)

(b) ... não serão dedutíveis na determinação dos lucros quaisquer valores relativos a atividades atribuíveis ou alocáveis ao estabelecimento permanente que não poderiam ser deduzidas no caso de pessoas residentes no Canadá desenvolvendo atividades no Canadá quando da apuração da renda auferida no negócio no período de acordo com a Lei do Imposto de Renda, segundo a redação vigente à época.”

Esta não é nada menos do que uma versão legislativa da decisão alcançada em *Utah Mines*, o que também foi observado por Déry e Ward. Observe-se que este caso se refere à tributação de fatos ocorridos antes da entrada em vigor da Lei de Interpretação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação da Renda.

²¹ O juiz Sarchuk também entendeu que o Acordo Canadá-Estados Unidos relativo à Tributação das Plataformas de Exploração de Petróleo no Exterior firmado entre as autoridades fiscais dos dois países estabelecia que o estabelecimento permanente no Canadá utilizando equipamentos de extração poderia apenas deduzir a despesa de depreciação, e que o acordo “negava implicitamente a assertiva de que o artigo 3º [do Tratado de 1942] autorizaria ... a dedução de uma autocobrança tal como o aluguel fictício”. O acordo estabelecia que quando um residente nos Estados Unidos tivesse uma plataforma de exploração no Canadá que se constituísse como um estabelecimento permanente, poderia deduzir a depreciação referente ao equipamento na apuração do imposto devido pelo estabelecimento permanente, e apesar do acordo não se aplicar às unidades de pistoneio, ele considerou que as mesmas seriam “marcadamente comparáveis”.

A dificuldade em aceitar esta conclusão se encontra no fato de que o acordo não autorizava a dedução da depreciação normal, mas sim a aplicação de um percentual fixo em vez de um percentual maior de início que vai se reduzindo e não requeria ajustes em razão da re-transferência do equipamento. Ou seja, o valor da depreciação não era definido seguindo os critérios da legislação tributária canadense e é difícil entender como este valor arbitrário denominado “depreciação cana-

A questão de se a Lei veda a dedução de uma despesa simbólica apenas tenta retirar do ponto de vista lógico o foco do ponto em consideração, qual seja, a forma como se deve interpretar o artigo 3º. O artigo permite a dedução de despesa de aluguel quando da apuração do lucro do estabelecimento permanente? Esta é na verdade uma necessária e interessante pergunta. Ironicamente, a OCDE havia considerado questões similares pouco antes no contexto do artigo 7º do Modelo da OCDE.

O *judicial override* do Tribunal em *Cudd Pressure Control* não apenas resulta de uma leitura equivocada de um princípio básico do tratado internacional, mas também atrapalha seriamente o desenvolvimento da jurisprudência canadense sobre a compreensão da função desta importante disposição.

6. Aplicando o Critério da Empresa Independente de Acordo com o Tratado de 1942

6.1. Interpretando convenções tributárias

6.1.1. Princípios gerais

O juiz Sarchuk definiu claramente quais os princípios deveriam ser seguidos para a interpretação de tratados internacionais, apesar de sua relutante consideração do Tratado de 1942. Ele aceita que os princípios básicos de interpretação aplicados no caso do Tratado de 1942 de acordo com o direito canadense seriam aqueles codificados nos artigos 31 e 32 do Tratado de Viena sobre a Lei dos Tratados (1969) (a “Convenção de Viena”).²² Ele entende que o artigo 31 (1) da Convenção de Viena requereria uma interpretação literal dos termos do Tratado de 1942, e outros tratados internacionais, “tendo em vista o alcance da intenção das partes”,²³ desde que esta interpretação não vá além dos termos utilizados pelo tratado internacional.²⁴

O objetivo dos tratados para evitar a dupla tributação da renda, incluindo o do Tratado de 1942, era, segundo ele, de evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Um tratado divide as receitas tributárias entre os dois estados contratantes ao limitar o direito de cada estado tributar, mas o direito de cada estado tributar dentro daquele limite deriva de sua legislação doméstica e não do tratado internacional.²⁵

6.1.2. A utilização dos comentários da OCDE

Embora tenha se referido aos princípios de interpretação estabelecidos pela Convenção de Viena, o juiz Sarchuk teceu poucas considerações sobre como eles deveriam ser aplicados no caso concreto, principalmente por não discorrer acerca das fontes de interpretação que podem ser utilizadas de acordo com estes princípios.

dense” pelo acordo seria uma “despesa incorrida” e não uma despesa fictícia tal qual o “aluguel” registrado pela Cudd.

²² Isto havia sido aceito anteriormente pela JF-DJ em *Gladden Estate contra A Coroa* (1985), entre outros casos, e na Inglaterra pela House of Lords em *Fothergill contra Monarch Airlines Ltd* (1981). Ambos os casos foram objeto de referência pelo juiz Sarchuk.

²³ At 565-66 DTC, quoting *Gladden Estate vs. The Queen* (1985, Fed. Ct-TD) at 5.191 DTC.

²⁴ At 566 DTC, citing *The Queen vs. Crown Forest Industries* (1994, Fed. CA).

²⁵ At 566-67 DTC.

Uma das mais importantes fontes de assistência para a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação nos dias de hoje são os Comentários ao Modelo da OCDE, em suas versões editadas em 1963, 1977 e 1992, e as subsequentes emendas editadas a partir de então. Os Comentários foram idealizados como forma de apresentar a posição do Comitê para Assuntos Fiscais da OECD sobre a devida interpretação do Modelo. Recentemente, diversos julgamentos canadenses têm estabelecido que os Comentários são uma forma admissível de interpretação dos tratados internacionais firmados pelo Canadá, principalmente a decisão da Suprema Corte do Canadá em *The Queen vs. Crown Forest Industries* (1995). O que não está tão claro é qual versão dos Comentários deve ser utilizada.

Déry e Ward (1993, nas páginas 274 a 278), e Avery Jones *et al.* (1984, na página 100), entre outros, adotam o entendimento de que os Comentários podem ser utilizados legitimamente apenas como “meio de interpretação suplementar” de acordo com o artigo 32 da Convenção de Viena. Como este artigo dá como exemplos específicos de meios suplementares de interpretação apenas “trabalhos preparatórios para o tratado e as circunstâncias envolvendo sua conclusão”, estes autores argüem que uma versão dos Comentários somente poderia ser utilizada para interpretar tratados firmados a partir de sua edição. Como o primeiro Comentário da OCDE foi editado em conjunto com o Modelo de 1963, nenhuma das versões dos comentários ou das convenções modelos poderia ser utilizada como suporte para a interpretação do Tratado de 1942.

Alternativamente, tem sido defendido que a versão corrente dos Comentários da OCDE poderia ser utilizada como suporte para a interpretação dos tratados internacionais como “contexto” segundo o artigo 31 (1) e (2) da Convenção de Viena (como um acordo entre as partes “em conexão com a conclusão de” um tratado internacional: o artigo 31 (2)), e que uma subsequente versão poderia ser utilizada segundo o artigo 31 (3) como sendo um entendimento posterior acerca da interpretação de um tratado internacional.²⁶

Em *The Queen vs. Crown Forest Industries* (1995), a Suprema Corte do Canadá disse que os Comentários “formariam parte do contexto jurídico” de um tratado para evitar a dupla tributação da renda.²⁷ Isto sugere que o Tribunal aplicou o princípio contido no artigo 31 (1) e (2). A expressão “em conexão com a conclusão do tratado” e a definição de contexto de acordo com o artigo 31 (2) parecem excluir acordos subsequentes, embora o Tribunal não tenha analisado a questão.²⁸

O juiz Sarchuk não se referiu à possível relevância dos Comentários da OCDE em si, mas, no entanto, levou em consideração o relatório do Comitê Fiscal de 1933 ao Modelo da Liga e o relatório do Comitê preparado por Mitchell B. Carroll (1933).²⁹ O relatório de Carroll constitui o fundamento do Modelo da Liga, e foi

²⁶ Baker, p. 29-30. A Suprema Corte Holandesa considerou uma versão subsequente dos comentários em pelo menos duas ocasiões (Avery Jones, p. 96). Na introdução das versões de 1977 e de 1992 do Modelo da OCDE, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE destaca que os tratados para evitar a dupla tributação da renda deveriam ser interpretados em referência à última versão dos comentários.

²⁷ *The Queen vs. Crown Forest Industries* (1995) at 5.396 DTC.

²⁸ Ward *et al.* (1996) não estão inteiramente convencidos de que a Corte tenha pretendido aplicar o disposto no artigo 31, mas também entendem que a Corte tenha pretendido excluir a aplicação das versões subsequentes.

²⁹ At 570 DTC. Carroll, M.B., (1933), *Methods of Allocating Taxable Income*, 4 League of Nations (1933) (Ser. L.o.N. P. 1933.II.A 20).

endossado pelo Comitê numa forma que indica que este deve ser analisado como sendo os comentários detalhados ao Modelo da Liga. Isto sugere que o juiz Sarchuk aceitou a posição de Déry e Ward³⁰ de que os comentários podem ser utilizados como referência apenas como “trabalhos preparatórios” aos tratados para evitar a dupla tributação, e sendo assim, apenas aqueles existentes quando o tratado internacional foi firmado.³¹ Entretanto, mesmo assim, as referências do magistrado a estes comentários foram limitadas.

6.2. *A regra de dedutibilidade definida pelo artigo 3º*

6.2.1. *O texto do artigo 3º*

Uma vez eliminada a equivocada interpretação do juiz Sarchuk, a questão a ser analisada se restringe ao tipo de despesas que o artigo 3º do Tratado de 1942 autoriza a uma empresa deduzir quando da apuração dos lucros de seu estabelecimento permanente. Os termos utilizados no parágrafo 1º do artigo 3º (1) parece autorizar a aplicação integral do critério da empresa independente, de forma que o estabelecimento permanente poderia deduzir qualquer despesa que ele teria incorrido caso fosse uma empresa independente. Isto é particularmente verdade na regra de que os lucros líquidos, “em princípio” serão determinados por meio de “contabilização separada das operações do estabelecimento.” O artigo 3º (2) e (3) desenvolvem a forma em que a contabilização separada será realizada de forma que se registre as operações como se o estabelecimento permanente fosse um estabelecimento independente.

O comentário ao correspondente artigo 3º do Modelo da Liga sugere que contabilização separada deve ser realizada e que ela deve “... mostrar e refletir as operações do estabelecimento permanente com a empresa estrangeira de forma normal e adequada”. Ajustes pelas autoridades fiscais poderiam ser realizados se “o relacionamento entre os estabelecimentos leve a alguma forma de favorecimento especial por um ou pelo outro...”. De acordo com o equivalente ao artigo 3º (2) ajustes devem ser (re-)feitos segundo preços que seriam adotados por pessoas não vinculadas.

O parágrafo 2º do artigo 3º (1) do Tratado de 1942 não tem equivalente no Modelo da Liga. Este parágrafo traz um importante argumento que também se mostra presente no Modelo da OCDE. Ele dispõe que despesas efetivamente incorridas pela matriz podem ser deduzidas quando da apuração do lucro líquido do estabelecimento permanente e leva a uma assertiva oposta, de que a matriz não pode exigir pagamentos do estabelecimento permanente a menos que elas realmente tenham sido incorridas por ela. Isto seria consistente com a conclusão do juiz Sarchuk de que despesas simbólicas não são dedutíveis de acordo com o artigo 3º porque elas não foram incorridas. Em Utah Mines (1992), no entanto, o Tribunal Federal de Apelação aceitou que a função deste parágrafo no Tratado de

³⁰ Déry e Ward, p. 274 e 278. Um dos autores, David Ward, atuou como procurador da Cudd no caso em exame.

³¹ O juiz Sarchuk também se refere à proposta do Instituto Americano de Direito cujas recomendações seguem a linha adotada pelos Comentários da OCDE ao artigo 3º de sua convenção modelo, entendendo que esta proposta privada não poderia ser entendida como reforço interpretativo de acordo com a Convenção de Viena, o que parece demonstrar que ele não entende que os Comentários da OCDE seriam uma fonte legítima no caso.

1942, que foi adicionado com emenda aditiva resultante de um tratado firmado em 1950, como sendo de aceitar formalmente o reconhecimento de uma prática das autoridades fiscais canadenses de autorizar deduções referentes às despesas da matriz que seriam alocadas ao estabelecimento permanente.³² Isto ao menos indica que o parágrafo do Tratado de 1942 é uma autorização e não uma definição.

6.2.2. Os métodos da Liga das Nações

Os procuradores da Cudd referem-se aos comentários do Comitê Fiscal da Liga das Nações (1933) e de Carroll (1933). O juiz Sarchuk escolheu estas referências de forma seletiva e não encontrou qualquer aplicação a estas no caso concreto. Ele entendeu que Carroll teria proposto o uso de operações simbólicas ou fictícias como forma de alocação da *renda*, mas considerou que a dedução de despesas em razão de operações fictícias seria apenas um conceito análogo, o que ele rejeitou³³ com força em Utah Mines, como observado acima. Isto ignora o fato de que uma operação simbólica alocando renda para a matriz em vez do estabelecimento permanente dependeria necessariamente da autorização para o estabelecimento permanente deduzir uma despesa.

Mostra-se válido o exame do relatório preparado por Carroll (1933), o qual serviu de fundamento para a edição do Modelo da Liga. Ele observa claramente que a alocação de lucros entre matriz e estabelecimento permanente deveria ser feita por meio de contabilidades separadas e não apenas pela simples alocação de receitas e despesas que efetivamente ocorreram.³⁴ Com fundamento em sua análise das práticas que vinham sendo adotadas em diversos países, ele identificou dois métodos de alocação para o caso modelo de uma empresa vendendo e provavelmente fabricando mercadorias. A alocação pode ser feita por meio da remuneração do estabelecimento permanente em razão dos serviços prestados pelo estabelecimento permanente à entidade como um todo (por exemplo, fabricação ou distribuição), de acordo com o preço que seria cobrado por uma empresa independente para prestação destes serviços, ou segundo a “presunção” de que cada estabelecimento da empresa vende para o outro por preços que seriam utilizados por empresas independentes. Adicionalmente, cada estabelecimento estaria autorizado a deduzir suas próprias despesas, bem como parte das despesas gerais suportadas pela matriz de forma a refletir os riscos que cada estabelecimento assume e que não estariam de outra forma representados na contabilidade.

Como destacado pelo juiz Sarchuk,³⁵ Carroll recomenda que quando da determinação do método de alocação deveriam ser levados em consideração as condições mercadológicas e os métodos costumeiros de operação no setor econômico em questão. Entretanto, em vista de certas condições operacionais e mercadológicas, os fatores principais que deverão ser utilizados para determinar o preço do serviço ou o preço de venda são a natureza do risco suportado e a quantidade de capital investido.

³² Entendimento manifestado em Utah Mines Ltd contra A Coroa ao citar a mensagem presidencial ao senado americano quando da ratificação do tratado.

³³ Cudd Pressure Control at 568-69 DTC.

³⁴ Carroll (1933) at 191-203.

³⁵ Cudd Pressure Control at 570 DTC.

Quando a empresa se dedica à venda de mercadorias (envolvendo ou não a industrialização das mercadorias), a diferença entre os dois métodos é que o método de venda entre entidades independentes supõe que o estabelecimento permanente adquire a propriedade das mercadorias “com todo os riscos relacionados à propriedade”.³⁶ A utilização deste método envolve uma fictícia transferência “da direção, do capital e dos riscos” que a filial deveria ter se fosse independente.³⁷ Esta transferência do capital levanta complexas questões adicionais. Em princípio, se parte do capital necessário precisa ser obtido por meio de empréstimo, o estabelecimento permanente deveria ter o direito de deduzir parte dos juros relacionados com esta operação financeira.³⁸ De forma a evitar estes elementos complicadores, Carroll recomenda que o método de remuneração por serviços prestados deveria ser utilizado sempre que possível, a não ser que o estabelecimento permanente fosse suficientemente autônomo para justificar o registro separado do capital.³⁹ Ademais, é provável que a maior parte dos riscos é de fato suportada pela matriz, e neste caso seria mais apropriado que “o lucro alocado para a filial pudesse ser reduzido por uma apropriada remuneração pelos serviços prestados, ... uma comissão ou honorário”.⁴⁰ Se a filial suporta algum risco ou custo, eles devem claramente refletir a parcela deste honorário, justamente como seria feito se ele estivesse sendo pago para uma empresa independente. Os dois métodos podem ser aplicados não apenas para filiais que se dediquem a vendas, mas também para aquelas dedicadas à industrialização e a prestação de serviços para a empresa.⁴¹

6.2.3. O desenvolvimento dos métodos pela OCDE

Uma metodologia diferente foi desenvolvida pelo Modelo da OCDE. Em discussões acerca dos parágrafos 2º e 3º do artigo 7º do Modelo da OCDE, os equivalentes aos parágrafos 1º e 2º do artigo 3º (1) do Tratado de 1942, a matéria tem sido vista de uma forma um pouco diferente. Aqui a questão é se operações (simbólicas ou fictícias) entre a matriz de uma empresa e um estabelecimento permanente são contabilizadas para fins fiscais de acordo com os valores efetivamente pagos à matriz por terceiros ou segundo o preço que seria cobrado entre partes independentes, por exemplo, com a inclusão de um lucro. A contabilização destas transações pelo custo, claro, tem o mesmo efeito de permitir que um estabelecimento deduza somente as despesas pagas ou devidas a terceiros.

O critério da empresa independente seguido pelo artigo 7º (2) parece determinar o uso de preços não vinculados entre a matriz e o estabelecimento permanente. Diferentemente daquela presente no parágrafo 2º do artigo 3º (1) do Tratado de 1942, a linguagem do artigo 7º (3) tem sido geralmente interpretada como provendo algum suporte para a contabilização dos preços pelo custo. Entretanto, o Comentário ao Modelo da OCDE de 1977, que não mudou com a edição da versão de 1992, argúi não ambigualmente a utilização dos preços de custo. Os Comen-

³⁶ Carroll (1933) para 678 at 192.

³⁷ *Idem* para 689 at 195.

³⁸ O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE tem dado considerável atenção a esta questão.

³⁹ *Idem* para 680 at 193.

⁴⁰ *Idem* para 689 at 195-196.

⁴¹ *Idem* para 707-710 at 201.

tários de 1977 e 1992 ao artigo 7º consideraram especificamente os casos relativos aos serviços acessórios providos pelo estabelecimento permanente para a matriz, ou vice-versa, e os lucros devidos à matriz em razão de bom gerenciamento, para concluir que o valor a ser cobrado do estabelecimento permanente por tais serviços deveria excluir o elemento de lucro. A conclusão se fundamenta em questões práticas, embora tenha reconhecido que a inclusão de um elemento de lucro “poderia ser entendida em teoria como um conseqüente da aplicação da presunção de autonomia dos estabelecimentos” (parágrafo 20). Entretanto, concluiu-se que isto seria impraticável porque “normalmente não haveria bases concretas para determinar” uma quantia adequada de lucros para ser incluída como comissão nestes casos.

A OCDE continuou a examinar a questão relativa à determinação da renda dos estabelecimentos permanente em um relatório, OCDE (1994), e em março de 1994 revisou o Comentário ao artigo 7º para deixá-lo em linha com as conclusões deste relatório (o Novo Comentário). O juiz Sarchuk parece não ter se referido ao OCDE (1994) ou ao Novo Comentário. Isto é uma pena, pois a principal questão sob análise no relatório era justamente as conseqüências fiscais da transferência de bens e serviços entre estabelecimentos de uma empresa. O relatório reconheceu que o Comentário de 1992 era ambíguo quanto ao método a ser adotado.⁴²

O relatório e o Novo Comentário deixam claro que o artigo 7º (3) tem uma função definida e exclui a adição de um elemento de lucro às despesas às quais se aplica. Todavia, ele dispõe que os dois parágrafos refletem o mesmo princípio. A regra de dedução de despesas prevista no artigo 7º (3) deve ser aplicada de forma a alcançar os lucros do estabelecimento permanente segundo o critério da autonomia dos estabelecimentos.⁴³ O relatório é expresso no sentido de que o princípio do *arm's length* seria aplicado de forma geral. O “grande número de casos” em que o custo histórico deveria ser utilizado é aquele em que partes não relacionadas agindo sem vinculação utilizariam o valor histórico (tipicamente em casos de ressarcimento de despesas) ou casos em que bens e serviços não poderiam ser obtidos de qualquer empresa independente.⁴⁴ O relatório e o Novo Comentário distinguem o caso do custo dos bens ou serviços que, nos termos do artigo 7º (3), seria tratado como uma despesa incorrida de acordo com os propósitos do estabelecimento permanente, do caso em que os bens ou serviços são tratados como transferências entre a matriz e o estabelecimento permanente. No último caso, a transferência deve incluir um elemento de lucro nos termos do artigo 7º (2).

O parágrafo 17.1 do Novo Comentário explica a distinção entre os dois casos de uma forma um pouco diferente:

“A questão é se uma transferência interna de bens e serviços, seja temporária ou definitiva, seria uma daquelas que a empresa, no curso normal de suas atividades, seria cobrada de uma terceira parte não vinculada, por exemplo, incluindo no preço de venda a margem de lucro cabível.”

O parágrafo 17.2 acresce que o elemento de lucro deveria ser adicionado a uma despesa “inicialmente incorrida quando da performance de função que tenha

⁴² OECD (1994) para 2 at 7-8.

⁴³ OECD (1994) para 14 at 18, New Commentary at para 17.

⁴⁴ OECD (1994) para 15 at 22, para 14 at 19.

o propósito direto de efetuar a venda de uma específica mercadoria ou serviço e apurar lucro por meio de um estabelecimento permanente”, mas não uma “inicialmente incorrida quando da performance de função que tenha o propósito essencial de racionalizar os custos gerais da empresa ou, de forma geral, aumentar as vendas”.

De particular relevância é o exemplo dado por uma transferência de bens para uso temporário em um processo produtivo. Neste caso, pode ser apropriado que o estabelecimento permanente arque com parte dos custos do bem, tal como o custo de depreciação no caso de maquinário.⁴⁵ Infelizmente, o exemplo não explica *quando* isto seria apropriado.

O Novo Comentário estabelece uma forma mais explícita para a determinação de quando o estabelecimento permanente está limitado à dedução de custos externos, mas continua não sendo muito informativo. O que ele demonstra é que a escolha entre o método do custo e o método das operações não vinculadas tem alguma flexibilidade, pois dependendo do caso o estabelecimento permanente estaria autorizado a quantificar suas deduções de uma forma ou de outra.

6.2.4. *Sumário*

De acordo com o Tratado de 1942, a aparente escolha era entre se calcular o lucro do estabelecimento permanente segundo uma contabilização totalmente autônoma e se calcular o lucro mediante a alocação de rendimentos e despesas nos registros contábeis da empresa como um todo. A OCDE tem adotado o entendimento de que segundo dispositivos similares do Modelo da OCDE, a questão principal é se não deve ser utilizado o método das operações não vinculadas ou do custo para precificar mercadorias e serviços transferidos entre os estabelecimentos de uma empresa. Esta continua sendo uma alternativa difícil. Os testes oferecidos pelo Novo Comentário sugerem uma opção um pouco limitada, mas também muito mal-definida, pelo uso do método do custo.

Carroll também entendeu que as transferências internas de mercadorias e serviços não deveriam ser necessariamente registradas por meio do método das operações em empresas não vinculadas, e segundo o seu método alternativo dever-se-ia tratar um estabelecimento como mero provedor de um serviço em contraprestação pelo pagamento de honorários, também determinado segundo o método da empresa não vinculada.⁴⁶ Ele recomenda a simplicidade desta alternativa, com a exceção quando o estabelecimento permanente é suficientemente autônomo para que se justifique o seu tratamento como tendo capital próprio. O ponto-chave para se determinar isto é verificar se o estabelecimento permanente arca com parte considerável do risco da empresa, ou se o risco é centralizado na matriz. Isto permite maior flexibilidade que adoção de um método de tudo ou nada do método das operações entre sociedades não vinculadas contra o método do custo, reconhecendo que a verdadeira questão é a forma de alocação de lucros entre matriz e estabelecimento permanente e que o lucro segue o risco. Claramente, é

⁴⁵ OECD (1994) para 14(a) at 19, New Commentary at para 17.3.

⁴⁶ Quando um estabelecimento se resume a prestar serviços, tipicamente lhe seriam alocados menos lucros por meio de um honorário do que quando um estabelecimento se envolve numa operação de transferência interna efetiva.

certo que serviços acessórios prestados dentro da empresa normalmente não implica na assunção de risco significativo, mas o insucesso da OCDE em apresentar um critério para alocação do risco faz mais difícil a solução de questões difíceis segundo o Novo Comentário e faz mais difícil interpretar o sentido de “poderia”, “com frequência”, “usualmente” etc., de acordo com o Novo Comentário.

6.3. Evolução da posição adotada no caso Cudd

6.3.1. Aplicando as considerações de Carroll

O Novo Comentário da OCDE sugere que no caso de transferência temporária de maquinário, tal qual as unidades de pistoneio da Cudd, seria apropriado que o estabelecimento permanente arcasse apenas com sua parte da depreciação dos equipamentos. Este entendimento, claro, vai de encontro à posição adotada pela Coroa no caso da Cudd Pressure Control. O Comitê Fiscal da OECD observa que a prática adotada na maioria dos países-membros da OCDE à época do relatório para o tratamento das transferências temporárias de equipamentos era de autorizar a dedução da despesa de depreciação, seguindo o método do custo histórico. Alguns países permitiam que as transferências internas fossem registradas seguindo o método das operações entre empresas não vinculadas.⁴⁷ Curiosamente, embora o Canadá não estivesse listado entre estes países, a norma esculpida no artigo 13 da Lei determina que as transferências sejam realizadas a valor de mercado, segundo o método das operações entre empresas não vinculadas. O estabelecimento permanente receptor dos equipamentos está autorizado a deduzir a depreciação calculada sobre o custo registrado para fins fiscais enquanto detiver o equipamento, mas estas deduções estão sujeitas a um ajuste compensatório quando da devolução do bem. Isto quer dizer que o valor total deduzido a título de depreciação é reajustado de forma a corresponder à efetiva depreciação segundo uma precificação que segue o método das operações entre empresas não vinculadas. No entanto, o relatório também destaca que, qual seja o método de depreciação utilizado, todas os países geralmente desautorizam a dedução de pagamentos de aluguel sobre as transferências temporárias.

A dificuldade observada é que o método adotado pelo Novo Comentário não lida efetivamente com o argumento da Cudd apresentado em seu caso. A Coroa não questiona o ressarcimento de despesas, mas uma transferência de bens segundo o método da empresa não vinculada. Neste ponto, parece ter sido rejeitado o método descrito pelo parágrafo 17.3 como sendo o apropriado. A Cudd tinha também argumentado que para a operação ser caracterizada como uma transferência entre empresas não ligadas esta deveria ser tratada como uma locação e não como uma venda e revenda.

Salta aos olhos que há uma diferença substancial entre as posições defendidas pelos dois lados porque a venda e revenda alocam mais lucros para o estabelecimento permanente canadense do que uma locação. A metodologia sugerida por Carroll tem a vantagem de dar uma solução mais direta para a questão de quanto do lucro deveria ser alocado para o estabelecimento permanente.

Os dois métodos sugeridos por Carroll acima são específicos para empresas vendendo mercadorias, mas ele diz que há fundamento para o estabelecimento de

⁴⁷ OECD (1994) para 13 at 17.

regras especiais para o tratamento de instituições financeiras e prestadoras de serviços envolvidas em transações transfronteiriças tais como transporte e comunicações. Cudd estava vendendo serviços que eram providos inteiramente por seu estabelecimento permanente canadense.

Se o estabelecimento permanente da Cudds deve ser tratado como estando apenas prestando serviços para sua matriz, como Carroll preferiria, parece apropriado tratá-lo como estando apenas prestando o serviço de operação das unidades. O Tratado de 1942, entretanto, considera que o “uso de equipamentos importantes” no Canadá por si só constitui um estabelecimento permanente. Desta forma, o estabelecimento permanente deveria também ser considerado como provedor de serviços de operação das unidades, para a matriz mediante o pagamento de um honorário ou diretamente para seus clientes. A questão é então em quais termos as unidades deveriam ser consideradas como tendo sido transferidas para o estabelecimento permanente de acordo com a linha de análise de Carroll?

Se a transferência das unidades do Canadá é caracterizada como a transferência de propriedade, o que implica que haverá também a transferência dos riscos associados com a provisão dos serviços utilizando as unidades, grande parte dos lucros deveriam ser alocados para o estabelecimento permanente como argüido pela Coroa. Se a transferência das unidades é caracterizada como um aluguel, isto implica que a matriz está apenas autorizando que o estabelecimento permanente faça uso dos equipamentos, que por sua vez transfere o benefício de sua utilização ao cliente. Isto manteria parte substancial do risco com a matriz (principalmente se o valor cobrado a título de aluguel era substancial), o que poderia justificar a alocação de grande parte dos lucros para a matriz.

O juiz Sarchuk rejeitou, como uma questão de fato, o argumento da Cudd de que, como uma empresa independente, o estabelecimento permanente teria alugado o maquinário da matriz, pois concluiu que a empresa teria adquirido o maquinário por três razões: i) ele rejeitou o argumento que a Cudd se dedicava à atividade de locação de unidades de pistoneio porque a empresa apenas provia os equipamentos com operadores, rejeitando como inaplicável a prova apresentada de que outra companhia alugava as unidades de pistoneio a terceiros; ii) o cliente precisava dos serviços da unidade operada, e como as unidades de pistoneio não estavam disponíveis para locação, estes serviços poderiam ser prestados apenas por empresas que possuíssem os equipamentos; iii) de forma a determinar a alocação da renda entre o estabelecimento permanente e a matriz, numa forma prática e seguindo os métodos reconhecidos de atuação,⁴⁸ havia uma presunção razoável de que o estabelecimento permanente necessitaria de uma estrutura que possuísse o capital e os equipamentos necessários para a atividade, e ambos, conforme o juiz, corroboravam a presunção de que o estabelecimento permanente adquiriu os equipamentos.

A primeira dificuldade deste posicionamento também está fundada nos fatos. Enquanto não havia mercado para a locação de unidades de pistoneio, também não havia mercado para unidades de pistoneio de segunda mão. Isto iria contra a presunção de que uma empresa independente estabelecida temporariamente iria adquirir as unidades para um projeto com o objetivo de revendê-la ao final.

⁴⁸ Como também defendido por Carroll (1933) para 714 at 202.

Também não haveria como uma empresa adquirir novas unidades para um único projeto, pois novos equipamentos são fabricados sob encomenda e são entregues até um ano após o pedido. Em outras palavras, nenhum dos possíveis cenários fáticos para transações realizadas por empresas independentes se subsume integralmente ao modelo de negócios adotado nesta atividade.

A metodologia desenvolvida por Carroll nos permite indagar se os riscos associados à propriedade das unidades estavam com a matriz ou com o estabelecimento permanente. De acordo com as provas apresentadas poder-se-ia concluir que a despesa, especialmente para as unidades não utilizadas, era mais alta em relação ao custo de cada unidade em razão do fato de que estas se mantinham frequentemente inativas por longos períodos. Uma das unidades envolvidas no caso havia sido utilizada por menos de 400 dias num período superior a 12 anos. Isto é obviamente um risco muito alto associado com a propriedade das unidades de pistoneio e não era suportado pela empresa que utilizava um destes equipamentos para um único projeto. Adicionalmente, o estabelecimento permanente canadense apenas veio a existir em razão da transferência das unidades para o Canadá em razão de um projeto. O contrato para o projeto foi firmado com antecedência, e o estabelecimento permanente dificilmente poderia ser entendido como estando arcando com os riscos ou os benefícios associados com a obtenção de novos contratos para a utilização das unidades. Finalmente, o argumento do juiz de que o estabelecimento permanente deveria ser entendido como tendo a estrutura de capital preparada para a atividade, inclusive para a aquisição das unidades, vai diretamente contra a preocupação de Carroll quanto aos perigos relacionados com a alocação de uma estrutura de capital para o estabelecimento permanente.

Esta análise sugere que as circunstâncias particulares do caso justificam o tratamento da transferência das unidades de pistoneio como locação, de forma a manter grande parte do risco, e a correspondente parte dos lucros com a matriz. Mas se o montante total da dedução pretendida pela Cudd poderia ser justificável por esta razão é algo que fica menos claro em vista das provas colacionadas pela Coroa.⁴⁹

6.3.2. Implicações das diferenças das metodologias adotadas pela Liga das Nações e pela OCDE

É interessante observar que há uma distinção entre o entendimento de Carroll e a posição adotada pela OCDE em seu último relatório. Mesmo quando um estabelecimento poderia ser tratado como recebendo apenas uma comissão como sugerido por Carroll, esta deveria ser apurada segundo o método das transações entre empresas não vinculadas. Ele não afasta a possibilidade de que um singelo elemento de lucro refletiria o pouco capital empregado no estabelecimento provedor dos serviços. Esta comissão poderia ser apurada segundo o método do custo se uma comissão de acordo com o método das empresas não vinculadas fosse equivalente ao custo em razão do pouco risco assumido. Isto é consistente com a aplicação do princípio das empresas não vinculadas a empresas ligadas.⁵⁰

⁴⁹ Veja nota 10 acima.

⁵⁰ Uma vez que o objeto do Modelo da Liga está de “Alocação de Rendas Negociais”, ele lidava tanto com empresas associadas quanto com estabelecimentos permanentes, destacando a necessidade de se utilizar o método das operações não vinculadas em seu artigo 6º.

Por outro lado, apesar de renovado o vigor que a OCDE tem dado ao conceito das operações entre empresas não vinculadas em relação aos preços de transferência entre empresas autônomas mas ligadas, o Novo Comentário da OCDE reconhece claramente um papel importante para o método do custo em operações entre a matriz e o estabelecimento permanente. Como discutido anteriormente, alcançar uma conclusão definitiva quanto ao tratamento do estabelecimento permanente da Cudd por meio do exemplo da transferência temporária de equipamentos segundo o parágrafo 17.2. Entretanto, o teste mais geral para o uso do método do custo de acordo com o parágrafo 17.1 tem duas ramificações. O parágrafo sugere que o custo é a base apropriada não apenas quando duas empresas independentes poderiam ter firmado um ajuste de reembolso de despesas, por exemplo, mas também quando o bem ou serviço não poderia ser obtido de uma empresa independente. Isto por si só não responde a questão de se a transferência das unidades deveria ser tratada como venda, revenda ou locação. Isto poderia ser tratado apenas se questionado qual seria o valor do aluguel se as máquinas houvessem sido alugadas pelo seu custo.

A dedução de despesa de aluguel pretendida pela Cudd pode ser entendida como compreendendo vários elementos de custo e um elemento residual de lucro. Na verdade, parece que qualquer despesa corrente que a Cudd pagasse a terceiros, tais como juros ou seguro, foi incluída entre as outras despesas deduzidas da renda do estabelecimento permanente. Uma dedução para seguro é mencionada no julgamento (na página 561), e uma porção das despesas gerais de gerência da Cudd também foi cobrada deduzida do estabelecimento permanente. Mas a mais importante despesa relacionada com as unidades que apareceria na contabilidade da Cudd seria a despesa depreciação.⁵¹ Enquanto a depreciação não é uma despesa corrente real, ela é um direito de exclusão relacionado com uma despesa efetiva incorrida em razão da aquisição do equipamento. Sendo assim, se as unidades eram alugadas pelo seu custo, o montante do aluguel seria equivalente à exclusão de depreciação das unidades. Para fins fiscais, e de acordo com os princípios de Utah Mines (1992 FCA) e o parágrafo 4 (b) da Lei de Interpretação dos Tratados Internacionais para evitar a Dupla Tributação da Renda, a medida de depreciação para fins fiscais deveria ser o montante de depreciação autorizado de acordo com a Lei.⁵²

O resultado é que, de acordo com a interpretação que tem sido recorrente do Modelo da OCDE, a intratável discussão de se uma empresa independente na mesma posição do estabelecimento permanente da Cudd teria alugado ou adquirido teria deixado de ser importante uma vez que ficou plasmado que o método do custo seria a forma apropriada para determinar a alocação dos lucros. Por outro lado, a solução sugerida pelo relatório de Carroll para o Comitê Fiscal da Liga das Nações parece mais perto da verdadeira alocação de lucros Segundo o critério da empresa independente; e não está claro porque esta não deveria ser a me-

⁵¹ A controladora da Cudd, RPC, deduziu a despesa de depreciação das unidades para fins fiscais norte-americanos em sua declaração de renda consolidada. Veja a nota de rodapé 6 sobre o papel da RPC.

⁵² Observe-se que, como qualquer despesa de depreciação pode ser entendida simplesmente como uma alocação segundo o método do custo histórico dos bens de capital no tempo, também pode-se entender que o método canadense corresponde ao método de divisão histórica do custo histórico.

clida preferencial a ser adotada, desde de que isto seja relativamente simples de determinar.

7. Conclusão

Numa primeira análise, Cudd Pressure Control é um caso em que um contribuinte tentou inadvertidamente obter uma vantagem de um tratado para evitar a dupla tributação da renda. Desta forma, parece dar razão a sobreposição da legislação interna posterior sobre os tratados, tal como se observa da Lei sobre Interpretação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação da Renda editada pelo Canadá para controlar tais abusos. Eu tentei demonstrar que este entendimento causa uma séria injustiça ao sistema de tratados internacionais que agora são editados com fundamento no Modelo da OCDE. Longe de dar suporte a tais sobreposições legislativas, este caso é um exemplo de uma desnecessária sobreposição judicial sobre o tratado internacional.

De uma perspectiva econômica, a rede de tratados internacionais tem como propósito impedir que os contribuintes sejam tributados por mais de um país sobre a mesma renda e repartir a competência tributária entre os países envolvidos, e para que este processo de alocação funcione corretamente, é necessário que cada país, ao máximo possível, aplique os tratados internacionais de uma maneira consistente. Quando, como é o caso do Canadá e dos Estados Unidos, a exclusão da dupla tributação internacional sobre a renda é alcançada por meio da concessão de créditos correspondentes ao imposto incidente no exterior pelo país de residência, a alocação da competência tributária continua um importante elemento na prevenção da dupla tributação quando, como no caso ora em comento, o país de fonte da renda (Canadá) impõe uma alíquota efetiva de imposto superior àquela do país de residência (os Estados Unidos).⁵³

Já segundo uma perspectiva jurídica, um tratado para evitar a dupla tributação da renda é uma obrigação expressa de direito internacional de cada um dos estados contratantes, os quais devem lhe dar força e efetividade.⁵⁴ Este posicionamento também tem um lado prático, pois o valor dos tratados internacionais depende da confiança de que o outro estado contratante irá respeitar seus termos. Toda sobreposição unilateral de um tratado por um estado contratante reduz o valor do tratado para o outro estado contratante e seus residentes, encorajando este outro estado contratante a também desprezar o tratado internacional.⁵⁵

Enquanto podem existir casos em que a desconsideração do tratado pode ser necessária para atingir um objetivo de política interna, a maioria dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda foi escrito com considerável sutileza, apesar de eles freqüentemente causarem descontentamento em razão da sua falta de clareza, e assim, em muitos casos em que se possa entender por necessária a sobreposição do tratado a questão pode ser resolvida por meio de uma atenta e sistemática análise do tratado internacional e de suas formas de interpretação.

⁵³ Também é importante quando o país de fonte tributa a renda segundo uma definição de renda mais ampla do que aquela adotada pelo país de residência.

⁵⁴ Este princípio está compreendido na máxima *pacta sunt servanda* e nos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena.

⁵⁵ Veja os comentários sobre este efeito no memorando para o congresso americano e no memorando dos embaixadores da União Européia para os Estados Unidos citado por Baker (1994, p. 52).

Esta lição é tão importante para o Poder Judiciário quanto para o Poder Legislativo. Quando *Utah Mines Ltd vs. The Queen* (1992, FCA) demonstrou a aplicação do artigo 4º da Lei de Interpretação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação implicou numa desnecessária revogação de tratados internacionais, *Cudd Pressure Control* é um exemplo claro da desnecessária desconsideração dos tratados pelo judiciário. A suspeita do magistrado quanto ao pleito do contribuinte, talvez exclusivamente em razão do desarrazoado valor da dedução pretendida, o levou a procurar uma forma simples e poderosa para afastar a pretensão. Ele encontrou esta solução no argumento da Coroa de que o Tratado de 1942 não permitiria que um estabelecimento permanente canadense de uma empresa norte-americana poderia deduzir uma despesa simbólica referente a um valor que seria devido por este à matriz, porque a lei tributária canadense não permite a dedução deste tipo de despesa. Esta foi uma desconsideração judicial porque pretendeu impedir que o tratado internacional modificasse a lei interna.

No entanto, como reconhecido pelo magistrado, o propósito dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda é o de reduzir os efeitos da legislação doméstica. Na verdade, a devida interpretação do artigo 3º do tratado internacional implica no reconhecimento de que a natureza simbólica da despesa advém da presunção estabelecida pelo propósito diploma legal de que os lucros de um estabelecimento permanente devem ser apurados como se o estabelecimento permanente fosse uma empresa independente, em especial de sua matriz. A verdadeira questão a ser analisada, e que foi desconsiderada pelo juiz, era de qual despesa (de acordo com a definição doméstica de despesa) o artigo aceitaria como dedução necessária na determinação do lucro do estabelecimento permanente segundo a presunção resultante do critério da empresa independente. A resposta a esta questão depende da interpretação do tratado internacional e não da legislação interna, esta é uma questão que é básica para se definir o tratamento estabelecido pelo artigo correspondente da Convenção Modelo da OCDE para os estabelecimentos permanentes. Além do mais, o Tratado Internacional, e sua interpretação internacional são suficientemente bem desenvolvidas para permitir para responder às preocupações do juiz sem ser limitada pela lei interna.

Se a lição referente à necessidade de se evitar a desconsideração judicial se tornasse mais reconhecida, ela daria maior confiança na aplicação dos tratados internacionais aos tribunais, aos contribuintes e às autoridades fiscais, fortalecendo como um todo o sistema tributário internacional.

Outro ponto de destaque na análise da decisão judicial ora examinada é como as peculiaridades do caso concreto podem alterar a forma como um estabelecimento permanente deve ser tratado. O Modelo da Liga das Nações se fundou no tratamento proposto por Carroll em seu relatório: os lucros dos estabelecimentos permanentes deveriam ser apurados segundo o critério da empresa independente, mas a estrutura do estabelecimento permanente, a forma como seus rendimentos são apurados e a extensão de suas despesas deveriam refletir o seu verdadeiro papel na empresa, em particular diante do grau de risco que ele sustenta comparado com aquele suportado pela matriz. O estabelecimento permanente não deveria ser entendido como possuindo seu próprio capital, quando razoável e possível, isto devido aos problemas conceituais que uma estrutura de capital autônoma levanta.

Segundo a OCDE, existe uma crescente tendência rumo à racionalização do papel do método do custo para os estabelecimentos permanentes, mesmo quando isto não é geralmente aceito para as subsidiárias. Se as operações são computadas pelo método do custo (tipicamente atividades acessórias) em razão do reduzido risco envolvido, esta é uma forma conveniente para se alcançar o mesmo resultado que o Modelo da Liga requerendo menor atenção ao substrato probatório (possivelmente indeterminável). Por outro lado, o uso do critério de quem tem a assunção do risco permite a aplicação de um método muito mais racional para determinar como o lucro do estabelecimento permanente deveria ser apurado. Muitos dos problemas que continuam a existir com o novo Comentário da OCDE ao artigo 7º de sua Convenção Modelo, e que foram identificados por Burgers (1995)⁵⁶ entre outros, poderia ser aliviado se a análise do risco fosse adotada como um dos critérios para sua alocação.

Postscript

Depois que este artigo foi originalmente publicado, o recurso de apelação interposto no caso da Cudd Pressure foi analisado pelo Tribunal Federal de Apelações.⁵⁷ O procurador da Cudd Pressure fez uma generosa referência a este artigo. O tribunal, por maioria, decidiu em favor da Coroa com fundamento nos fatos do caso, e por tal razão não reconsiderou as questões legais ora discutidas, e Macdonald, em voto vencido, manifestou entendimento diferente quanto aos fatos do processo, citando este artigo e sua concordância com o posicionamento legal ora defendido.

⁵⁶ Burgers, I.J.J., (1995), "The OECD Report 'Attribution of Income to Permanent Establishments': a Commentary", 49 *Bull. Int'l Fiscal Documentation*, 137 45.

⁵⁷ Reported as *Cudd Pressure Control vs. MNR* (1998), 232 Nat. Rep. 384, 98 Dom. Tax Cas. 6.630.