

# Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais\*

Kees van Raad

*Professor de Direito Tributário Internacional da Universidade de Leiden (Holanda).  
Diretor do International Tax Center Leiden.*

## I. Introdução

Neste artigo faz-se uma comparação entre as normas de não-discriminação do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE e as normas desenvolvidas pela Corte de Justiça da União Européia (CJUE) com fundamento nas previsões de não-discriminação e de liberdade de movimentação constantes do Tratado da União Européia (UE). Esses dois conjuntos de regras são consideravelmente distintos em seus respectivos escopos: as regras da OCDE são notadamente restritas, enquanto o âmbito de aplicação das regras da União Européia tornou-se bastante amplo, como resultado da interpretação extensiva adotada pela CJUE. Abaixo, tentar-se-á apontar os elementos das normas do Tratado da União Européia, conforme interpretados pela CJUE, que poderiam complementar as normas de não-discriminação da Convenção-Modelo da OCDE e torná-las mais coerentes como um conjunto.

## II. As Normas do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE são Restritas e Incoerentes

### 2.1. Visão geral

Deixando-se de lado a pouco usada regra acerca de indivíduos apátridas, o art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE compreende quatro normas distintas contra o tratamento tributário menos favorável: uma que proíbe o tratamento menos favorável baseado na nacionalidade estrangeira (parágrafo 1º) e três que proíbem o tratamento menos favorável que seja baseado na não-residência, tanto de forma direta (parágrafo 3º) quanto indireta (parágrafos 4º e 5º). A discriminação será *indiretamente* baseada na não-residência se o tratamento menos favorável for sofrido não pela própria pessoa não-residente, mas por um terceiro.

### 2.2. Não-discriminação baseada na nacionalidade

A presença da primeira das quatro previsões de não-discriminação - a de não-discriminação de nacionalidade (parágrafo 1º do art. 24) - apenas pode ser compreendida a partir de uma perspectiva histórica. Tal disposição foi copiada de tratados comerciais, dos quais os mais antigos datam do século XVI, quando no comércio internacional a discriminação baseada na nacionalidade era bastante comum.

A inclusão, nos tratados em matéria tributária, de uma ampla previsão de não-discriminação relativa à nacionalidade causa surpresa, tendo em vista que muitos

\* *Nondiscrimination in Cross-border Taxation: Scope and Conceptual Issues*, traduzido para o português por Flávio Rubinstein, inédito, 2005.

países usam o critério da nacionalidade como uma das bases (ou até mesmo a única base) da sujeição das pessoas jurídicas à tributação com bases universais, tratando, em muitos aspectos, sociedades “não-nacionais” (“sociedades não-residentes”) - as quais são submetidas à tributação apenas em relação aos rendimentos auferidos de fontes locais - de forma menos favorável do que as sociedades residentes (*i.e.*, nacionais). Não resta claro se, enquanto países da fonte, eles de fato intentaram conceder às sociedades constituídas no estrangeiro (*i.e.*, não-residentes), as quais são tributadas somente em relação aos rendimentos auferidos no território de tais países, o direito de serem tributadas de maneira não menos favorável do que as sociedades constituídas sob a legislação doméstica destes mesmos países, as quais são sujeitas à tributação com bases universais. Esta seria uma norma perfeitamente aplicável, mas, tendo em vista a relativa restrição do escopo das outras normas do art. 24 que tratam diretamente da discriminação baseada na residência, resta improvável que tal escopo abrangente tenha sido intencionalmente visado.

Os EUA foram provavelmente o primeiro país que entendeu o escopo irrestrito da norma de não-discriminação baseada na nacionalidade. Tal país limitou, nos acordos de bitributação que celebrou no final da década de 1970, o alcance desta norma àqueles estrangeiros (indivíduos e sociedades) sujeitos à tributação norte-americana com bases universais. Os EUA, dessa forma, efetivamente excluíram dos benefícios da referida norma todas as sociedades constituídas no exterior (as quais, por definição, não podem se submeter à tributação norte-americana com bases universais), bem como os cidadãos estrangeiros que não sejam concomitantemente cidadãos norte-americanos (e, portanto, também não se sujeitem à tributação com bases universais dos EUA). Na Convenção-Modelo da OCDE uma limitação semelhante foi incorporada em 1992, quando se adicionou no parágrafo 1º do art. 24 o requisito de que estrangeiros, para serem tratados de maneira não menos favorável do que nacionais do país tributante, não precisam necessariamente ter o mesmo *status* daqueles nacionais em relação à tributação com bases universais. A linguagem do texto adicionado ao art. 24 é imprecisa (“sob as mesmas circunstâncias, com especial consideração à residência”), uma vez que se refere à residência (termo que não encontra definição no tratado e tem mais de um significado) em lugar de referir-se à sujeição à tributação com bases universais.

Como resultado dessa modificação, o escopo da norma de não-discriminação no âmbito da OCDE tornou-se bastante restrito: protege-se apenas contra uma tributação menos favorável com base na nacionalidade estrangeira (e não mais contra a tributação menos favorável advinda - em diversos países no que concerne às pessoas jurídicas - dos efeitos associados à nacionalidade estrangeira, *i.e.*, não haver submissão à tributação com bases universais).

### 2.3. Não-discriminação direta baseada na residência

Consoante brevemente mencionado no subitem 2.1, a não-discriminação baseada na residência pode ser chamada de direta ou de indireta, conforme o tratamento menos favorável seja sofrido pela própria pessoa não-residente (*direta*) ou por outra pessoa (*indireta*).

O parágrafo 3º do art. 24 é a única disposição deste artigo que lida com a discriminação *direta* de não-residentes. Trata-se, efetivamente, de uma determina-

ção que - diferentemente de outras, como a de nacionalidade, prevista no parágrafo 1º - se espera encontrar em um acordo de bitributação. Como os acordos determinam quais categorias de rendimentos auferidos por não-residentes podem ser tributadas pelo país da fonte, pode-se imaginar que o país da residência interessasse em obter do primeiro uma garantia de que as pessoas que nele residam sejam tratadas de modo não menos favorável do que os residentes do próprio país da fonte. A disposição do parágrafo 3º do art. 24 traz tal garantia em relação a contribuintes (não-)residentes. Esta garantia restringe-se, contudo, aos rendimentos empresariais dos referidos contribuintes: rendimentos tributados pelo país da fonte porque são obtidos a partir de um estabelecimento permanente que o residente do outro país utiliza para conduzir negócios no país da fonte. A garantia não se estende a outras espécies de rendimentos que são usualmente tributadas sobre o montante líquido - como rendimentos do trabalho - tampouco abrange rendimentos de investimentos, normalmente tributados pelo montante bruto.

No que diz respeito aos rendimentos de estabelecimentos permanentes, o parágrafo 3º do art. 24 dispõe que país da fonte não pode tributá-los de modo menos favorável do que rendimentos empresariais semelhantes de contribuintes residentes. O referido parágrafo também prevê uma exceção relativa a deduções pessoais, dentre outras, às quais os contribuintes residentes têm direito: indivíduos não-residentes que obtenham rendimentos de um estabelecimento permanente do país da fonte não podem pleitear deduções pessoais se tiverem seus rendimentos do referido estabelecimento tributados por este país. Tal exceção implica uma restrição que será discutida de forma mais detida no subitem 5.2.2 abaixo.

#### *2.4. Não-discriminação indireta baseada na residência*

Além da norma do parágrafo 3º contra a discriminação direta dos não-residentes, os parágrafos 4º e 5º do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE dispõem acerca da proteção contra duas espécies particulares de discriminação *indireta* de não-residentes. O parágrafo 4º (a cláusula de “não-dedutibilidade”) veda uma recusa ou restrição da dedutibilidade de determinados pagamentos que um contribuinte residente faça a uma pessoa não-residente se estes pagamentos forem inteiramente dedutíveis quando destinados a uma pessoa *residente*. O devedor residente seria discriminado (nenhum direito a dedução, ou direito apenas a uma dedução limitada) como consequência da ausência de residência da pessoa recebedora do pagamento. No mesmo sentido, o parágrafo 5º (a cláusula de “controle estrangeiro”) proíbe que uma empresa residente controlada por um não-residente seja tratada de maneira menos favorável do que uma empresa residente controlada por um *residente*.

### **III. As Regras de Não-discriminação Previstas no Tratado da União Européia são muito mais Amplas do que as Regras da Convenção-Modelo da OCDE**

#### *3.1. Escopo da não-discriminação de nacionalidade no Tratado da União Européia: vedação da discriminação declarada e da discriminação oculta de estrangeiros*

A norma básica de não-discriminação do Tratado da UE encontra-se no art. 12 (“... qualquer discriminação fundada na nacionalidade deve ser proibida”). Enquanto a norma literalmente se restringe ao tratamento diferenciado baseado na nacionalidade (cidadania), a CJUE estendeu seu escopo para abranger outros

fatores de *discrimen* que portem o “risco de... atuar em particular detrimento de... nacionais de outros Estados-membros” (caso *Bachmann*, parágrafo 9º). A discriminação baseada nestes outros fatores é chamada de *discriminação oculta* fundada na nacionalidade. A corte praticamente assume que outros fatores podem, de fato, discriminar nacionais estrangeiros. A título de exemplo, no caso *Bachmann* a corte decidiu que o tratamento tributário menos favorável de pessoas que pagam prêmios de seguro para sociedades alemãs deve ser considerado como especialmente prejudicial a cidadãos alemães. A corte estendeu, assim, muito além da nacionalidade, o escopo da norma genérica de não-discriminação baseada na nacionalidade, veiculada no art. 12, bem como de disposições específicas de não-discriminação de nacionalidade e livre movimento, contidas nos arts. 39, 43 etc.

### 3.2. *Discriminação direta vs. discriminação indireta*

Em que pese a ausência de consistência em sua terminologia, a CJUE entende que no Tratado da UE as normas de não-discriminação de nacionalidade não versam apenas sobre discriminação direta, *i.e.*, tratamento menos favorável do próprio estrangeiro, mas também discriminação indireta, *i.e.*, tratamento menos favorável de uma pessoa devido à sua conexão com um estrangeiro. Veja-se, por exemplo, a decisão da CJUE no caso *Halliburton*: se na tributação de transferências de propriedade imóvel os adquirentes gozam de isenções quando as operações envolvem alienantes nacionais (e não se concede isenção quando os transmitentes são estrangeiros), tal tributação viola a liberdade de estabelecimento.

### 3.3. *Discriminação vs. restrição à livre movimentação*

Os diversos tipos de tratamento diferencial até aqui discutidos dizem respeito, todos, a distinções baseadas no *status* (nacionalidade, residência etc.) do contribuinte. Tanto as normas de não-discriminação do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE quanto as do Tratado da UE não concernem à tributação diferencial de rendimentos de fontes estrangeiras em comparação aos rendimentos de fontes domésticas. Tal tratamento diferencial é, contudo, vedado pelas normas de *livre circulação* do Tratado da UE.

## IV. Não-discriminação e sua Justificação: uma Comparação entre as Regras da OCDE e da União Européia

### 4.1. *Discriminação em relação a quê?*

Se uma norma proíbe a “discriminação” *genérica*, *i.e.*, sem especificar qualquer base vedada, caberá aos tribunais, em última análise, determinar quais bases de tratamento diferenciado são inaceitáveis (e, portanto, resultam em discriminação proibida). Um exemplo claro de tal norma de discriminação genérica encontra-se na segunda frase do art. 1º da Constituição da Holanda: “*Discriminação por motivo de convicções religiosas, morais ou políticas, de raça ou sexo, ou por qualquer razão, não é permitida.*” (g.n.) Ao aplicar esta norma de não-discriminação, o tribunal deve fazer um juízo de valor (subjetivo, moral e cultural) para determinar se a diferenciação em particular é aceitável. A título de exemplo, se uma lei tributária determina que o montante do imposto devido seja dependente da renda do indivíduo, o tribunal muito provavelmente considerará aceitável tal base para a diferenciação da carga tributária. Se o montante de imposto devido dependesse do

peso corpóreo do contribuinte, o tribunal provavelmente decidiria que se trata de uma base de diferenciação inaceitável da carga tributária. Como exemplo (não-tributário) de situação na qual seria menos óbvia a aceitação de determinado critério de discriminação, pode-se citar o serviço militar obrigatório (conscrição) para homens: alguns tribunais poderiam alegar que a exclusão de mulheres de tal serviço é justa, enquanto outros podem discordar e considerar que a escolha exclusiva de homens para o serviço militar é inaceitável. Resta claro que em relação a estas normas gerais (não-específicas) de não-discriminação, os tribunais têm uma função legislativa, pois devem julgar tendo em vista a aceitabilidade de um fator em particular usado como base do tratamento diferenciado. Mas também resta claro que os julgamentos destas matérias são todos, em última análise, baseados em fatores culturais e variáveis de acordo com o espaço e o tempo.

#### 4.2. *Justificações permitidas pelas regras da OCDE?*

Se uma norma proíbe a discriminação fundada em motivo *específico* sem prever, concomitantemente, exceções para situações especiais nas quais o tratamento diferencial deve ser permitido (ou seja, situações nas quais há justificação para a discriminação), a tarefa dos tribunais é simples: eles devem verificar se a realidade fática do caso concreto preenche os pré-requisitos da norma de não-discriminação. Em caso afirmativo, os tribunais, sem qualquer espaço para a discricionariedade, devem decidir que a norma de não-discriminação aplica-se e que no caso concreto o tratamento diferencial é vedado.

Na prática, os tribunais ocasionalmente supõem ser dotados de competência discricionária para aplicar as normas de não-discriminação descritas acima e examinam se - enquanto na matéria sob análise há clara violação da norma de não-discriminação - pode ter havido uma razão para justificar a discriminação. Como exemplo, pode ser citada a decisão da Suprema Corte da Holanda nº 27.764 (BNB 1994/191), de 16 de março de 1994. Esta decisão envolvia a aplicação de uma disposição estatutária holandesa, semelhante à norma de não-discriminação baseada na nacionalidade prevista no parágrafo 1º do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE, que restringe a disponibilidade do chamado *regime de unidade fiscal* holandês para sociedades constituídas de acordo com a legislação da Holanda. A Suprema Corte da Holanda, após ter decidido que a norma de unidade fiscal diferenciava com base na nacionalidade (e, portanto, automaticamente resultava em discriminação vedada), examinou as justificativas que o tribunal de instância inferior alegou para decidir favoravelmente à permissão da discriminação nas circunstâncias do caso concreto. Muito embora a Suprema Corte tenha concluído que nenhuma das referidas justificativas mereciam acolhida, elas foram de fato examinadas, revelando assim que uma justificativa poderia remover o caráter proibitivo da discriminação analisada. Todavia, na ausência de previsão, no texto da norma de não-discriminação, da possibilidade de justificar um dado tratamento diferencial com base na nacionalidade, a abordagem da corte excedeu os limites da norma. Outros exemplos podem ser encontrados nos Comentários da OCDE à norma de não-discriminação em relação aos estabelecimentos permanentes (parágrafo 3º do art. 24). Nos itens 23 e seguintes dos referidos Comentários, uma série de casos é apresentada com o intuito de discutir se um estabelecimento permanente é de fato comparável a uma pessoa independente, ao passo que em todos estes casos a base do texto da norma de não-discriminação é claramente aplicável.

#### 4.3. *Justificações permitidas pelas regras da União Européia?*

A CJUE incumbe-se das mesmas tarefas: ela examina se pode haver uma justificação para uma dada diferenciação que não seja baseada na nacionalidade (vista como um critério proibido). Todavia, tendo em vista a interpretação ampla que a CJUE concedeu à “nacionalidade” como motivo proibido (adicionando a discriminação “oculta” baseada na nacionalidade à usual discriminação “evidente” de nacionalidade), a situação é mais complexa do que no caso dos tratados internacionais.

Começemos com a discriminação “evidente”. O Tratado da UE proíbe o tratamento diferencial baseado na nacionalidade (veja-se, por exemplo, o art. 39, parágrafo 2º, que dispõe acerca da livre movimentação de trabalhadores), mas permite, ao mesmo tempo, algumas justificativas exiguamente redigidas (art. 39, parágrafo 3º: “políticas públicas, segurança pública ou saúde pública”). A situação é simples quando o tratamento tributário é diferenciado com base na nacionalidade verdadeira - situação que, freqüentemente, abrange as empresas - já que em relação à liberdade de estabelecimento (art. 43) e serviços (art. 49) aplica-se uma definição de nacionalidade da empresa (arts. 48 e 55) que torna a residência para fins fiscais (*i.e.*, sujeição à tributação com bases universais), seja esta baseada no local de incorporação ou no local de gerência efetiva, virtualmente idêntica à noção de nacionalidade do Tratado da UE. Os casos de tratamento menos favorável de sociedades não-residentes, portanto, quase sempre compreendem a discriminação baseada na nacionalidade, consoante definida no Tratado da UE. Conseqüentemente, se a CJUE verificar que determinada norma tributária doméstica trata as sociedades não-residentes de maneira menos favorável, deverá ela simplesmente concluir que há uma situação de discriminação e que, se nenhuma das três justificativas restritas previstas no Tratado da EU aplicar-se, tal discriminação é vedada. Contudo, a CJUE atuaria além daquilo que é permitido sob a ótica de uma aplicação direta das normas de não-discriminação de nacionalidade previstas no Tratado da UE se examinasse a possibilidade de uma sociedade não-residente estar em igualdade de condições a uma sociedade residente. O entendimento, freqüentemente adotado pela CJUE, de que a “discriminação” pode resultar somente da “aplicação de normas diferentes situações comparáveis ou da aplicação do mesmo resultado a situações diversas” desconsidera os limites das disposições de não-discriminação constantes do Tratado da UE. Sob a perspectiva dos textos destas disposições, não cabe à CJUE determinar se, em um caso no qual um estrangeiro é tratado diferentemente em função de sua nacionalidade, e na inaplicabilidade de uma das três justificativas previstas no Tratado da UE, ambas as situações devem, ainda assim, ser consideradas *incomparáveis* devido a aspectos particulares ou conseqüências da nacionalidade estrangeira. Se a única diferença entre os dois casos for a nacionalidade dos contribuintes, então, na ausência de uma justificativa prevista no Tratado da UE, ambos são presumidamente comparáveis por força de disposição legal; ponto final.

As coisas tornam-se diferentes nas situações em que a CJUE aplica a noção de não-discriminação “oculta” baseada na nacionalidade. No caso *Bachmann* a CJUE decidiu que as disposições tributárias domésticas que tratavam de maneira menos favorável apólices de seguros contratadas com seguradoras estrangeiras (em lugar de domésticas) efetivamente discriminavam estrangeiros (os quais, segundo

a corte, seriam mais propensos a manter tais apólices) e, no caso Schumacker, que as normas tributárias que tratam menos favoravelmente os rendimentos de não-residentes atuam particularmente em detrimento dos estrangeiros, uma vez que “não-residentes são, na maior parte dos casos, estrangeiros”. No que concerne aos casos nos quais a CJUE aplica tal interpretação alargada à noção de “nacionalidade”, a corte também ampliou as bases para justificar qualquer discriminação encontrada: a norma que discrimine com base na nacionalidade não será ilegal se atender a um interesse público relevante, efetivamente proporcionar tal objetivo e não exceder o necessário para tanto. Ao conceder ao termo “nacionalidade” um sentido tão amplo, a CJUE efetivamente transformou uma estreita norma de não-discriminação de nacionalidade, sem justificativas relevantes em matéria tributária, em uma norma bastante ampla, que pode ser interpretada como proibindo a “discriminação” *em geral*. Ao fazê-lo, a CJUE efetivamente eliminou a necessidade de considerar as justificativas nos casos de discriminação, já que, em relação a qualquer dispositivo legal nacional que supostamente acarrete discriminação em um dado caso concreto, a corte, como lhe aprouver, poderá decidir que tal caso é distinto daquele com o qual o contribuinte busca uma comparação, e que, portanto, não ocorre discriminação.

## **V. Em Direção a Regras de Não-discriminação mais Amplas para os Acordos de Bitributação?**

### *5.1. Visão geral*

Uma norma de não-discriminação não é um ingrediente necessário, nem mesmo óbvio, de um acordo de bitributação. As normas de não-discriminação atualmente veiculadas em acordos de bitributação não lidam com o objeto primordial de tais acordos, mas refletem as opções políticas dos Estados-contratantes em criar, como países da fonte, um ambiente fiscal isonômico para os residentes do outro país. A partir desta perspectiva, as normas de não-discriminação servem ao objetivo mais amplo dos acordos de bitributação, *i.e.*, a promoção da livre movimentação de pessoas, negócios e capitais.

Se os países desejam, de fato, permanecer incluindo normas de não-discriminação em seus acordos de bitributação, eles devem considerar a possibilidade de expandir o escopo da proteção a ser concedida pelo país da fonte aos *contribuintes não-residentes*, em relação aos seguintes aspectos:

- *Cobertura mais ampla das categorias de rendimentos de contribuintes não-residentes*. As normas atuais da OCDE apenas protegem os rendimentos empresariais auferidos por meio de um estabelecimento permanente. Diversas opções para a extensão do escopo da proteção de tais normas da OCDE são oferecidas pela jurisprudência da CJUE, em casos que a corte interpretou e aplicou normas do Tratado da UE contra a discriminação e contra a restrição da livre movimentação de pessoas, operações empresariais e serviços entre Estados-membros da UE, bem como da movimentação de capital tanto no seio da UE quanto nas relações entre Estados-membros da UE e terceiros países. Esta dimensão será explanada de maneira mais aprofundada no subitem 5.2 *infra*.
- *Proteção contra a discriminação escondida (oculta) de contribuintes não-residentes: i.e.*, proteção de contribuintes não-residentes contra tratamentos dife-

renciais que, apesar de nominalmente não se basearem na não-residência, efetivamente discriminam os não-residentes; a respeito deste tema, veja-se o subitem 5.3 *infra*.

Ademais, o país da fonte pode desejar ver incluídas no acordo de bitributação previsões que protejam residentes do outro país contra normas tributárias desfavoráveis que o país da residência aplique aos seus *contribuintes residentes* que tenham determinados vínculos com o país da fonte:

- *Proteção dos contribuintes residentes contra a tributação que seja menos favorável devido a um vínculo pessoal do contribuinte com um país estrangeiro.* O contribuinte residente pode ser, por exemplo, um nacional de país estrangeiro (vínculo estrangeiro “direto”: algo inerente ao próprio contribuinte; cf. a atual redação do parágrafo 1º do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE), ou manter negócios ou ter parentesco com um residente, nacional etc. do outro país (vínculo estrangeiro “indireto”; cf. a redação atual do art. 24, parágrafos 4º e 5º, da Convenção-Modelo da OCDE). Em relação a esta questão, leia-se o subitem 5.4 *infra*.

- *Proteção contra a tributação menos favorável pelo país da residência em relação a um rendimento que o residente aufera do país da fonte, em comparação à tributação de um rendimento semelhante auferido pelo residente do país da fonte.* Tal norma referente à neutralidade da fonte será examinada no subitem 5.5 *infra*.

## 5.2. Direitos de não-residentes no país da fonte

Não-residentes devem ter direito no país da fonte a receber o mesmo tratamento conferido aos residentes no que diz respeito à determinação dos rendimentos tributáveis e - proporcionalmente à parcela representada pela sua renda do país da fonte em relação à renda mundial - a outros benefícios tributários. Ao mesmo tempo, nas situações em que se apliquem alíquotas progressivas, os não-residentes podem se sujeitar à tributação pelo país da fonte sobre os rendimentos nele auferidos, à alíquota média que tal país aplicaria aos rendimentos universais.

### 5.2.1. Todas as categorias de rendimentos

Ao se alargar a proteção da Convenção-Modelo da OCDE para não-residentes contra a tributação discriminatória pelo Estado da fonte, os primeiros passos a serem tomados são a retirada da restrição aos rendimentos de estabelecimentos permanentes e a extensão do tratamento não-discriminatório a todas as categorias de rendimentos para as quais o não-residente sujeite-se à tributação pelo Estado da fonte sobre o montante bruto da renda, *i.e.*, incluindo os rendimentos do trabalho. Aos contribuintes não-residentes deve ser assegurado o direito de ter tais categorias de rendimentos tributadas do mesmo modo que os contribuintes residentes. Em relação a outras categorias de rendimentos, veja-se o subitem 5.2.3 *infra*.

### 5.2.2. Deduções pessoais e progressividade de alíquotas

No que concerne às pessoas físicas, o tratamento tributário efetivamente idêntico é complicado por determinados aspectos presentes nas legislações tributárias da maior parte dos países: a concessão de subsídios pessoais e a aplicação de alíquotas progressivas.

Ao tributar as pessoas físicas, a parcela majoritária dos países concede-lhas “subsídios” particulares (chamados pela doutrina de *tax expenditures*): deduções para despesas pessoais (*i.e.*, não relacionadas à renda), tais como despesas médicas, despesas para a manutenção de dependentes e doações para caridade. Por inúmeras razões, a maior parte dos países concede tais subsídios para despesas pessoais e transferências de renda por meio do sistema tributário, ao passo que, de acordo com diversos acadêmicos e *policy makers*, a referida concessão deveria ocorrer de maneira mais transparente, por meio de subsídios em dinheiro. Deixando-se de lado o modo pelo qual os subsídios pessoais são concedidos, resta claro que os contribuintes devem receber a totalidade do benefício compreendido em tais subsídios (o que não será o caso se o país da fonte não estender os subsídios a contribuintes não-residentes e o país da residência reduzir os subsídios ao montante de rendimentos de fonte estrangeira recebidos pelo contribuinte). Ao mesmo tempo, parece óbvio que os contribuintes não devem receber tais subsídios duas vezes. Esta dupla concessão de subsídios ocorreria se um contribuinte não-residente, que houvesse recebido o montante total dos subsídios no seu país de residência, tivesse no país da fonte o direito - em nome da não-discriminação - de receber os mesmos subsídios (deduções pessoais) concedidos aos residentes deste país.

A progressividade das alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas reflete a capacidade contributiva ampliada, gerada por uma renda maior. Como os países da fonte tipicamente tributam apenas uma parcela da renda da pessoa física, a adoção, em um dado país, de uma estrutura tributária que preveja a aplicação de alíquotas progressivas aos rendimentos mundiais dos contribuintes residentes não funciona de maneira apropriada quando aplicada a contribuintes não-residentes. Essa conclusão apenas será diferente se o país da fonte, ao tributar os rendimentos que um não-residente aufera de fontes situadas fora do território deste país, impuser aos rendimentos locais do contribuinte a alíquota média aplicada aos rendimentos mundiais dos contribuintes não-residentes. A Suíça e - desde o advento do regime do art. 2.5 do *Income Act* de 2001 (tributação que presume a residência de pessoas físicas não-residentes) - a Holanda são exemplos de países nos quais tal regime de tributação é adotado. Sem a aplicação da alíquota ajustada, as pessoas físicas não-residentes são correntemente subtributadas no país da fonte em comparação aos contribuintes nele residentes (o que a CJUE deixou de reconhecer na decisão do caso *Asscher*) e recebem benefícios injustificados se o país da residência isenta os rendimentos estrangeiros (por meio de uma isenção direta dos rendimentos ou mediante uma isenção tributária proporcional). Para os fins desta discussão, a estrutura de alíquotas progressivas que um país aplica aos contribuintes pessoas físicas deve ser interpretada como incluindo, além das próprias alíquotas, quaisquer:

- bases de cálculo não tributadas (conhecidas na doutrina como “zero *bracket amounts*”);
- diferenciações de alíquotas de acordo como o estado civil e o número de filhos;
- redibição dos rendimentos entre cônjuges e transferência de bases de cálculos não tributadas; e
- créditos tributários pessoais.

### 5.2.3. Base de cálculo líquida e alíquotas fixas

Merecem especial atenção os rendimentos que, sob as regras dos acordos de bitributação, possam estar submetidos à tributação sobre o montante bruto e com uma alíquota fixa. A tributação resultante pode exceder o *quantum* que seria devido se os rendimentos fossem tributados pelo seu montante líquido a alíquotas ordinárias (como ocorre usualmente com a tributação dos contribuintes residentes). Se o país de residência concede crédito do tributo pago no exterior, para mitigar a bitributação sobre o contribuinte residente, tal país restringirá o crédito ao tributo doméstico que seria devido sobre o montante líquido do lucro (“crédito ordinário”). Conseqüentemente, a tributação excessiva pelo país da fonte pode não ser compensada pela mitigação da bitributação oferecida pelo país da residência. Assim, para evitar uma tributação excessiva pelo país da fonte - a qual não terá seus efeitos mitigados - o tratamento não-discriminatório a ser concedido por este país deve permitir que os não-residentes recipientes de rendimentos (*e.g.*, dividendos) optem por uma apuração do tributo devido baseada no montante líquido dos rendimentos e na aplicação de alíquotas ordinárias, *i.e.*, progressivas.

No que diz respeito à aplicação destas alíquotas progressivas, uma questão central é a determinação do nível de alíquota aplicável. A maior parte dos países aplica aos rendimentos de um contribuinte não-residente as mesmas alíquotas às quais os contribuintes residentes submetem-se. Conforme mencionado no subitem 5.2.2 *supra*, a Suíça e a Holanda são exemplos dos (escassos) países que tributam os rendimentos localmente auferidos por contribuintes não-residentes por meio de alíquotas baseadas nos rendimentos mundiais destes contribuintes.

Uma questão de extrema relevância é se sob a disciplina de normas de repartição de competência tributária baseadas na Convenção-Modelo da OCDE um país da fonte tem o direito de submeter rendimentos diversos de dividendos, juros e *royalties* (*e.g.*, rendimentos do trabalho e pensões) à tributação sobre o montante bruto, ou se as regras de acordos de bitributação pertinentes (*e.g.*, arts. 15 e 18) impedem o país da fonte de tributar o montante líquido do rendimento. Deve-se notar que os termos constantes de tais artigos (art. 15: “salários e outras remunerações semelhantes”; art. 18: “pensões e outras remunerações semelhantes”) podem ser interpretados como se referindo ao montante bruto - e não ao líquido - dos rendimentos (diferidos) oriundos do trabalho. Sendo esta a situação, uma opção de escolha da tributação sobre o montante líquido deve também abranger tais rendimentos. Ademais, a questão da alíquota, referida no subitem precedente, também surge nestas espécies de rendimentos. Nesse sentido, cite-se a requisição formal da Comissão Européia (IP/04/1501), emitida em 20 de dezembro de 2004, para que a Finlândia deixasse de tributar os não-residentes pelo valor bruto de seus rendimentos de trabalho e - no escopo do tributo nacional finlandês - a uma alíquota fixa de 35% (enquanto os residentes finlandeses são tributados sobre valores líquidos e as alíquotas que variam entre zero e 34%).

### 5.2.4. Tributação fracionária

Uma solução abrangente para as questões aventadas acima consiste na aplicação da chamada “tributação fracionária” tanto ao(s) país(es) da fonte quanto ao

país da residência<sup>1</sup>. Nessa aproximação, além do país da residência, o país (ou os países) da fonte deve(m) computar os rendimentos mundiais auferidos pelo contribuinte e a tributação resultante, e restringir a tributação efetiva à fração correspondente à parcela que o rendimento do país da fonte representa em relação aos rendimentos mundiais. Como consequência, o contribuinte terá o direito, em cada país da fonte do qual auferir rendimentos, a efetivamente aproveitar em uma base *pro rata parte* os mesmos benefícios que estão disponíveis para os residentes de tal país. O exemplo a seguir ilustra a aplicação do método de tributação fracionária:

Exemplo									
O residente X da França (F) auferir rendimentos não apenas de seu país de residência, mas também da Holanda (H) e da Alemanha (A). Os valores dos rendimentos auferidos nestes países são, de acordo com as leis de cada um deles, os seguintes:									
<i>França</i> 1. Sob a lei francesa: rendimentos da própria França 45									
Holanda 30									
Alemanha <u>15</u>									
2. Rendimentos universais, conforme a lei francesa 90									
3. Deduções pessoais <i>*suposição*</i> <u>30</u>									
4. Renda tributável 60									
5. Tributação francesa <i>*suposição*</i> 16									
1. Rendimentos brutos auferidos na									
2. Rendimentos totais [= 1]									
3. Deduções pessoais permitidas <i>*suposição*</i>									
4. Renda tributável [= 2/-3]									
5. Tributo <i>*suposição*</i>									
6. Fração [= 1/ 2*]									
7. Tributo [= 6x5]									
	F*	H	A						
	45	30	15	90	30	60	16	45/90	8
	H*	55	20	5	80	12	68	24	20/80
	A*	48	12	15	75	15	60	20	15/75
									<u>18</u>
* Cálculo dos valores por país consoante as respectivas legislações da França, Holanda e Alemanha.									

### 5.3. Proteção de contribuintes não-residentes contra a discriminação oculta baseada na (não-)residência

Quanto mais homogêneos como um grupo sejam os residentes de um dado país, mais fácil tornar-se-á efetivamente discriminar pessoas que não são residentes daquele país, por meio do emprego nominal de um critério diferente da residência (prática denominada discriminação “oculta” pela CJUE). Isto aconteceria se, por exemplo, uma pessoa não-residente que não fale a língua do país da fonte esteja sujeita a uma alíquota mais alta efetivamente pela sua não-residência, mas nominalmente pela sua inabilidade em falar a língua local. A discriminação ocul-

<sup>1</sup> Cf. o nosso “Fractional Taxation of Multi-state income of EU Resident Taxpayers”, *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International, 2001.

ta também é conhecida no comércio internacional: um país montanhoso produtor de carne pode praticar discriminação em relação à carne importada de países situados ao nível do mar, submetendo a alíquotas mais altas a carne produzida abaixo de certa altitude, *i.e.*, sem qualquer referência direta aos últimos países. Exemplos mais exóticos, na temática do imposto de renda, seriam o de uma norma tributária doméstica de um país africano de pigmeus que trata de maneira menos favorável contribuintes (residentes e não-residentes) que tenham mais de 1,80m de altura (efetivamente atingindo apenas os contribuintes não-residentes), e de uma norma tributária doméstica chinesa negando qualquer dedução tributária a contribuintes (residentes e não-residentes) com três ou mais filhos (em lugar de dois, considerando-se a recente liberalização chinesa na política de controle de natalidade), novamente negando o benefício tributário somente a contribuintes não-residentes. Tais normas promovem discriminação de fato, e não jurídica, geralmente em relação aos não-residentes, ou aos residentes de determinado país estrangeiro. A dificuldade óbvia na aplicação de uma norma contra a discriminação oculta é a de que a determinação da verificação ou não de discriminação proibida em determinado caso pode envolver fortes elementos subjetivos.

#### *5.4. Proteção de contribuintes residentes contra a discriminação baseada em um “vínculo estrangeiro”*

Também os *contribuintes residentes* devem ser protegidos de forma mais abrangente contra o tratamento tributário menos favorável em virtude de um dado vínculo estrangeiro que venham a apresentar. Ao passo que as normas constantes dos parágrafos 4º e 5º do art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE (pagamentos para recebedores não-residentes e controle por uma matriz não-residente) são exemplos desta prática, há diversas outras situações nas quais vínculos estrangeiros podem implicar tratamento tributário adverso de contribuintes residentes. Também a atual norma de não-discriminação do parágrafo 1º do art. 24 é um exemplo desta espécie de cobertura de não-discriminação e podem, assim, ser suprimidas caso a já mencionada disposição mais ampla venha a ser adotada (parece não haver uma necessidade premente de manter a aplicação da norma atual a pessoas que não sejam residentes de nenhum dos Estados contratantes do acordo de bitributação).

#### *5.5. Proteção de contribuintes residentes contra a discriminação da renda oriunda do país da fonte*

Uma segunda norma que o país da fonte pode interessar-se em ver incluída nos acordos de bitributação por ele celebrados diz respeito à coibição do tratamento discriminatório, conferido pelo país da residência, de rendimentos auferidos no país da fonte, em relação a rendimentos semelhantes obtidos de uma fonte doméstica. Efeito semelhante é obtido na legislação da UE, por meio de normas - veiculadas nos tratados comunitários - que dizem respeito ao livre trânsito de pessoas, capitais e operações empresariais.