

RDTI – REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

COORDENADORES:

CLÓVIS PANZARINI FILHO  
FERNANDO TONANNI  
MARCO ANTÔNIO BEHRNDT  
RICARDO PEREIRA RIBEIRO  
ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

COORDENADOR INTERNACIONAL:

RAFFAELE RUSSO

CONSELHO EDITORIAL:

Alberto Xavier  
Américo Lacombe  
Carlos Mario Velloso  
Elidie P. Bifano  
Fernando A. Zilveti  
Gerd W. Rothmann  
Heleno Taveira Tôrres  
Ives Gandra da Silva Martins  
José Souto Maior Borges  
Kees van Raad (Holanda)  
Luís Eduardo Schoueri  
Michael Lang (Áustria)  
Pasquale Pistone (Itália)  
Paulo de Barros Carvalho  
Rainer Prokisch (Alemanha)  
Ricardo Lobo Torres  
Ricardo Mariz de Oliveira  
Rodrigo Santos Masset Lacombe  
Victor Uckmar (Itália)

CONSELHO DE APOIO E PESQUISA:

André Carvalho  
Angel Juarez (Espanha)  
Celso Cláudio de Hildebrando Grisi Filho  
Flávio Rubinstein  
Giovanni Moschetti (Itália)  
Guilherme Cezaroti  
Isabel Garcia Calich  
Juan Carlos Molina (México)  
Maira Manna Rigoni Behrnt  
Marcos André Vinhas Catão  
Maurício Braga Chapinoti  
Nivaldo Mello  
Paulo Marcelo de Oliveira Bento  
Paulo Fernando Souto Maior Borges  
Rafael Macedo Malheiro  
Renato Bertozzo Duarte  
Rodrigo Brunelli Machado  
Rodrigo Maitto da Silveira  
Tiago Cassiano Neves (Portugal)  
Tiago Espellet Dockhorn

COORDENADORES:

CLÓVIS PANZARINI FILHO  
FERNANDO TONANNI  
MARCO ANTÔNIO BEHRNDT  
RICARDO PEREIRA RIBEIRO  
ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

ANO 4 – Nº 10

Publicação Quadrimestral  
Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, dezembro de 2008  
quartierlatin@quartierlatin.art.br

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Coordenador editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Paula Passarelli

Revisão: André Ricardo Gomes de Jesus e

José Ubiratan Ferraz Bueno

Capa: *Studio Quartier*

Vários autores – Revista de Direito Tributário Internacional –  
Ano 4 – nº 10 – São Paulo : Quartier Latin, 2008.

1. Tributário 2. Direito

ISBN: 85-7674-371-X

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário

Contato: [rdti@uol.com.br](mailto:rdti@uol.com.br)

[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

tel.: (11) 3101-5780

## SUMÁRIO

*Doutrina Nacional, 9*

ANDRÉ GUSTAVO BARROS LEITE

A coesão do regime fiscal no tratamento dos dividendos como fundamento à restrição do exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo tratado da Comunidade Européia ..... 11

BONI DE MORAES SOARES

O futuro da cooperação internacional em matéria fiscal no Brasil: notas sobre a Convenção de Estrasburgo de 1988 ..... 51

JOÃO VÍCTOR GUEDES SANTOS

FLÁVIA CAVALCANTI NOGUEIRA RODRIGUES

Compensação de imposto pago no exterior: a aplicabilidade de medidas unilaterais em casos de inobservância de limitações contidas em tratado ..... 85

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

MARTA OLIVEROS CASTELON

Tributação *subjéctiva* na fonte de artistas e esportistas não-residentes e o conceito de não-discriminação: Análise dos artigos 17 e 24 da Convenção Modelo OCDE à luz da recente jurisprudência européia, dos acordos brasileiros de bitributação e da Convenção Modelo OCDE de 2008 ..... 109

TRIBUTAÇÃO *SUBJETIVA* NA FONTE DE ARTISTAS E ESPORTISTAS  
NÃO-RESIDENTES E O CONCEITO DE NÃO-DISCRIMINAÇÃO:  
ANÁLISE DOS ARTIGOS 17 E 24 DA CONVENÇÃO MODELO  
OCDE À LUZ DA RECENTE JURISPRUDÊNCIA EUROPÉIA, DOS  
ACORDOS BRASILEIROS DE BITRIBUTAÇÃO E DA CONVENÇÃO  
MODELO OCDE DE 2008

*Luis Eduardo Schoueri*<sup>1</sup>

*Marta Oliveros Castelon*<sup>2</sup>

THE ARTICLE ANALYSES THE INTERNATIONAL TAXATION OF ARTISTES AND SPORTSMEN IN LIGHT OF THE OECD-MODEL CONVENTION ON DOUBLE TAXATION, ECJ'S CASE LAW AND BRAZILIAN DOUBLE TAXATION CONVENTIONS. THE ESSAY ALSO DISCUSSES WHETHER GROSS SOURCE TAXATION OF INCOME EARNED BY ARTISTES AND SPORTSMEN IS COMPATIBLE WITH THE NON-DISCRIMINATION CLAUSE CONTAINED IN ART. 24 (1) OF OECD-MODEL CONVENTION.

- 
- 1 Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; Professor da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie; Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e coordenador do grupo de estudos Novos Desafios da Tributação Para o Desenvolvimento Econômico – Legislação Tributária Internacional.
  - 2 Aluna do último semestre da graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Largo São Francisco, e membro do grupo de estudos Novos Desafios da Tributação Para o Desenvolvimento Econômico – Legislação Tributária Internacional. Estudou direito tributário internacional durante um ano (2005-2006) na *Ludwig-Maximilians-Universität*, de Munique. Pesquisou sobre direito tributário europeu durante seis meses no Instituto Max-Planck de Direito de Propriedade Intelectual, Concorrencial e Tributário (*Max Planck Institut für Geiltiges Eigentum, Wettbewerbs-und Steuerrecht*), em Munique, sob orientação dos Professores Dr. Wolfgang Schön e Dr. Axel Cordewener.

A base de cálculo para a tributação na fonte é constituída principalmente pelas receitas. Despesas operacionais e relacionadas com publicidade não podem ser deduzidas. O imposto na fonte, portanto, é um imposto sobre receitas, não sobre os rendimentos líquidos. O princípio objetivo da tributação líquida, que requer a tributação apenas dos rendimentos líquidos, não vale para a retenção na fonte.<sup>3</sup>

O sistema de tributação na fonte das receitas sem possibilidade de dedução de despesas corresponde, com raras exceções, ao padrão internacional. Por razões de justiça tributária, no Mercado Europeu, após a decisão da Corte Europeia no caso "Scorpio", este sistema mundialmente utilizado passa a pertencer ao passado.<sup>4</sup>

## I. INTRODUÇÃO

A tributação de artistas e esportistas não-residentes, regulada pelo artigo 17 da Convenção Modelo Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (CM-OCDE), tem sido alvo de intensas discussões no cenário internacional: qual a razão para que a tributação dos rendimentos destes prestadores de serviços fuja à regra geral do artigo 7º da mesma CM-OCDE? Quais os pré-requisitos para que a tributação de rendimentos na fonte seja considerada não-discriminatória? Afinal, a tributação na fonte teria sempre aspecto objetivo<sup>5</sup>, resultando na tributação dos rendimentos brutos a uma alíquota fixa (*gross taxation*) ou seria possível se pensar em tributação subjetiva na fonte (*net taxation*)? Haveria casos em que residentes e não-

residentes devessem ser tratados de maneira idêntica, para fins tributários, ou seria o local de residência um critério sempre legítimo de *discrimen*? Estas e outras questões, analisadas na jurisprudência recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), têm sido objeto de estudos e debates também no âmbito da OCDE<sup>6</sup> e da IFA (*International Fiscal Association*)<sup>7</sup>.

Para discutir as questões acima, o presente texto, primeiramente, apresentará o artigo 17 do modelo OCDE de forma geral, mostrando sua estrutura e sua teleologia. Em seguida, serão analisados três casos do TJCE que revolucionaram, por assim dizer, os fundamentos da tributação de artistas e esportistas no âmbito internacional e as bases da tributação na fonte, como um todo: *Gerritse*<sup>8</sup>, *Scorpio Konzertproduktionen*<sup>9</sup> e *Centro Equestre da Lezíria Grande*<sup>10</sup>. O próximo movimento será perquirir o impacto dessa jurisprudência europeia e dos estudos recentes da OCDE no direito tributário internacional brasileiro<sup>11</sup>.

## II. ARTIGO 17 DA CONVENÇÃO MODELO OCDE

### II.1. RENDIMENTOS DE ARTISTAS E ESPORTISTAS COMO ESPÉCIE DO GÊNERO RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Via de regra, os rendimentos obtidos da prestação de serviços sem vínculo empregatício são qualificados como lucros de empresas (art. 7º da CM-

3 O trecho acima corresponde à tradução livre da seguinte passagem: "Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug sind grundsätzlich die Einnahmen. Betriebsausgaben und Werbungskosten können nicht abgezogen werden. Die Quellensteuer ist daher eine Steuer auf die Einnahmen, nicht auf die Einkünfte. Das objektive Nettoprinzip, das die Besteuerung nur der Nettoeinkünfte fordert, gilt für den Steuerabzug also nicht". (G. FROTSCHER, *Internationales Steuerrecht - Studium und Praxis*, München: Verlag C.H. Beck, 2001, p. 69).

4 Tradução livre da seguinte passagem: "Das System der Steuererhebung von den Einnahmen mit Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs gehört, von Ausnahmen abgesehen, zum internationalen Standard. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit im EU-Binnenmarkt gehört dieses weltweite System nach der Rechtsprechung des EuGH in Sachen 'Scorpio' nunmehr der Vergangenheit an". (A. CORDEWENER; H. GRAMS e D. MOLENAAR, "Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG - Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3.10. 2006 (C-290/04, 'FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH')", *IStR*, 21/2006, p. 740).

5 Cf. L. E. SCHOUERI, "Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, fonte e universalidade", in R. FERRAZ (coord.), *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Ed. Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 342 ss.

6 Cf., por exemplo, OECD, *The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes - Public Discussion Draft*, 8 December, 2006 <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/27/39920444.pdf>> [acesso em 10.01.2008] e OECD, *Application and Interpretation of Article 24 (Non-discrimination) - Public Discussion Draft*, 3 May 2007, <<http://www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf>> [acesso em 21.11.2007], bem como os comentários de 2008 da OCDE à sua Convenção Modelo, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008* <<http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>>. [acesso em 29.07.2008]

7 A não discriminação foi um dos temas centrais do Congresso da IFA de 2008, em Bruxelas. Cf. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 93a - *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, 2008.

8 TJCE, 12 de junho de 2003, Caso C- 234/01, *Arnaud Gerritse v. Finanzamt Neuköln-Nord*.

9 TJCE, 3 de outubro de 2006, Caso C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*.

10 TJCE, 15 de fevereiro de 2007, Caso C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda. V. Bundesamt für Finanzen*.

11 Embora a terminologia "direito internacional brasileiro" ou "direito internacional do Brasil" possa parecer contraditória, ela é adequada por explicitar o fato de que o direito tributário internacional sempre conduz ao direito interno de determinado país. Para maiores considerações sobre o tema, vale conferir o prefácio de AUMAR BALEIRO à primeira edição do clássico de ALBERTO XAVIER (Cf. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª. ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007, XI-XII).

OCDE), sendo tributados no Estado em que a empresa seja residente<sup>12</sup>. Há consenso no sentido de que o conceito de *lucros* pressupõe que, dos rendimentos recebidos como contraprestação de um serviço, sejam subtraídas as despesas relacionadas ao serviço prestado<sup>13</sup>. Assim, não é a totalidade da remuneração recebida que é tributada pelo país de residência da empresa, mas apenas os *lucros* advindos de tal atividade<sup>14</sup>.

Caso, todavia, a empresa tenha um estabelecimento permanente no Estado em que se dá a prestação de serviços, os rendimentos deste estabelecimento são tributados no local em que este se situa (art. 7º da CM-OCDE). Adota-se, portanto, a ficção de que o estabelecimento permanente seja uma entidade independente da empresa não-residente à qual ele pertence, equiparável a uma subsidiária, devendo ser tributado da mesma forma que as empresas residentes do Estado no qual aquele se situa (cf. art. 24, § 3º, da CM-OCDE, que proíbe a discriminação de estabelecimentos permanentes). Afinal, entende-se que a existência de um estabelecimento permanente em determinado Estado pressupõe participação ativa na vida econômica deste, legitimando-o, portanto, ao exercício da tributação<sup>15</sup>.

12 Embora esta seja a orientação majoritária dentre os países que celebram seus acordos de bitributação com base na CM-OCDE, no Brasil há a tendência, por parte das autoridades fiscais, de se qualificarem rendimentos da prestação de serviços prestados de forma independente não como lucros de empresas, mas como "outros rendimentos". (Cf. Ato Declaratório (Normativo) COSIT n° 1, de 05 de janeiro de 2000). Enquanto a classificação de remunerações remetidas pelo Brasil ao exterior como lucros de empresas faria com que o Brasil não tivesse competência para tributar tais rendimentos, a qualificação das remunerações como *other income* tem como consequência, em geral, a competência tributária concorrente do Brasil, já que a maior parte das Convenções assinadas pelo Brasil adota o artigo referente a "outros rendimentos" da Convenção-Modelo da ONU, a qual tende a favorecer os países de fonte, outorgando-lhes competência tributária em casos em que a Convenção Modelo da OCDE não lhes outorga. A qualificação da prestação de serviços como "outros rendimentos", muitas vezes feita pelas autoridades brasileiras, sofre, merecidamente, veemente crítica doutrinária (Cf. A. Xavier, *op. cit.* (nota 179), p. 692 ss. e G. W. ROTHMANN, "A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Consequências", in V. O. ROCHA [coord.]; *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 9, São Paulo: Dialética, 2005, p. 153 ss.).

13 De fato, este ponto é elucidado pelo item 42.19 dos comentários da OCDE ao artigo 5º. Cf. OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, *op. cit.* (nota 174), p.10), bem como os estudos que deram origem a tal inserção nos comentários: OECD, *The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes - Public Discussion Draft*, *op. cit.* (nota 174), § 42.19, p. 5.

14 Cf. A. Xavier, *op. cit.* (nota 179), pp. 592; 691.

15 Cf. OECD, *The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes - Public Discussion Draft*, *op. cit.* (nota 174), § 42.11, p. 4: "(...) It is consistent with the principle of Article 7 that until an enterprise of one State sets up a permanent establishment in another State, it should not be regarded as participating in the economic life of that State to such an extent that it comes within the taxing jurisdiction of that other State (...)". Esta adição aos comentários ao

quanto aos rendimentos recebidos por prestadores de serviços vinculados a uma relação de emprego, eles se submetem à regra geral do artigo 15 do Modelo OCDE, segundo a qual tais rendimentos devem ser tributados exclusivamente no Estado de residência do empregado, a menos que o exercício do emprego se dê em outro Estado, quando, então, passa a haver competência concorrente dos Estados de residência do empregado e de exercício do emprego<sup>16</sup>. Esta competência do Estado de exercício de um emprego que não seja o mesmo da residência do empregado, porém, está sujeita a importantes limitações, enumeradas no art. 15 (2) do Modelo OCDE<sup>17</sup>.

Diante do exposto, é possível concluir que, como regra geral, a competência para tributar rendimentos decorrentes da prestação internacional de serviços é do Estado em que reside a pessoa física ou jurídica que os prestou, e não do Estado em que se situe a fonte de pagamento. O artigo 17 da CM-OCDE é uma exceção a essa regra, na medida em que outorga a competência tributária ao Estado em que se deu exercício da atividade. O porquê e as consequências desta tributação diferenciada – ou melhor, alocação diferenciada de competências – envolvendo artistas e esportistas é o que se passará a estudar.

## II.2. ARTIGO 17, § 1º, DA CONVENÇÃO MODELO OCDE

*1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.*

Da leitura do art. 17, § 1º da CM-OCDE, tem-se que ele expressamente excepciona a aplicação dos artigos 7º e 15, determinando que rendimentos auferidos por artistas e esportistas residentes de um Estado

artigo 5º da CM-OCDE, proposta pelo estudo que se acaba de citar, foi implementada nas alterações de 2008 à CM-OCDE, que adicionou, dentre outros, o item 42.11 aos comentários da Organização ao artigo 5º (cf. OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, *op. cit.* (nota 174), p. 9).

16 Cf. A. Xavier, *op. cit.* (nota 179), p. 707.

17 Cf., sobre a extensão da aplicabilidade do art. 15 (2), os seguintes estudos recentes da OCDE: *Revised Draft Changes to the Commentary on paragraph 2 of article 15 - Revised Public Discussion Draft*, 12 March 2007 <[www.oecd.org/dataoecd/36/32/38236197.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/36/32/38236197.pdf)> (acesso em 20.01.2008), bem como OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, *op. cit.* (nota 174), p. 49).

Contratante que tenham exercido profissionalmente suas atividades no outro Estado Contratante devem ser tributados neste outro Estado, independentemente de ter o exercício das atividades se dado de forma autônoma ou no âmbito de uma relação de emprego.

Dispositivo equivalente existe desde a versão de 1963 da CM-OCDE. Em seus comentários ao Acordo-Modelo, à época, a Organização apontou como finalidade do artigo evitar "certas dificuldades práticas que freqüentemente surgem da tributação de artistas e esportistas que executam performances no exterior". Não se apontou com maiores detalhes, todavia, quais seriam essas *practical difficulties*, de forma que não ficou evidente a real necessidade desta regra diferenciada para alocação de competências para tributação de artistas e esportistas no âmbito internacional. A impressão que fica é que a motivação teria sido antes facilitar a atividade das autoridades administrativas, aumentando suas receitas, do que evitar a dupla tributação<sup>18</sup>. Interessante notar que ainda hoje o item 2 dos comentários da OCDE ao artigo 17 apresenta a mesma justificativa concisa, que parece ser uma forma eufemística de insinuar que artistas e esportistas que atuam no exterior teriam maior facilidade em esconder seus rendimentos advindos do exterior, optando por não declará-los e escapando, assim, à tributação no Estado de residência. O pressuposto do *non-disclosure of foreign earnings*, todavia, tem sido cada vez mais questionado<sup>19</sup>, já que os deveres de cooperação mútua entre as autoridades administrativas quanto ao fornecimento de informações estão cada vez mais consolidados tanto por meio de cláusulas presentes em acordos bilaterais de bitributação como por meio de acordos específicos sobre assistência recíproca entre Estados na troca de informações. No âmbito europeu, este dever de cooperação advém da Diretiva 77/799/CEE<sup>20</sup>.

No que se refere à maneira como a renda de artistas e esportistas deva ser tributada na fonte, o item 10 dos comentários da OCDE ao artigo 17

costumava limitar-se a dizer que o artigo era silente sobre como os rendimentos tributáveis deveriam ser computados. Assim, ficava a critério do direito interno de cada Estado determinar se e em que montante seriam permitidas deduções de despesas. Entendia-se que a tributação da receita bruta a uma alíquota baixa atenderia à finalidade do artigo. Recentemente, porém, conforme será comentado com mais vagar no item 4.3 deste estudo, a OCDE ampliou o item 10 de seus comentários ao artigo 17. Passou-se a sugerir, para os Estados que entendam que os artistas e esportistas devam sofrer tributação na fonte sobre seus rendimentos líquidos (*net taxation*), a inclusão em seus acordos de um parágrafo no artigo 17 facultando ao artista ou esportista não-residente requerer, no Estado da fonte, ser tributado somente após a dedução de suas despesas<sup>21</sup>.

### II.3. ART. 17, § 2º, DA CONVENÇÃO MODELO OCDE

*2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.*

O parágrafo segundo acima somente foi introduzido na CM-OCDE de 1977. Seu objetivo era combater uma prática utilizada por artistas e esportistas para escapar à tributação na fonte. Estas pessoas constituíam sociedades, muitas vezes em paraísos fiscais, sobre as quais tinham poder de controle (as chamadas *rent-a-star companies*), embora figurassem formalmente como suas empregadas. Nos contratos de performances no exterior, constava a empresa como prestadora de serviços. Como conseqüência, os rendimentos não sofriam tributação no país da performance, primeiramente, porque não podiam ser qualificados como rendimentos pagos diretamente a artistas e esportistas (art. 17 em sua redação original, equivalente ao atual art. 17, § 1º) e, ademais, tampouco eram pagos a uma empresa que tivesse estabelecimento permanente naquele Estado. Valendo-se desta estra-

18 D. MOLENAAR, "Artiste Taxation and Mobility in the Cultural Sector - Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (Education, Culture and Science)", The Hague, The Netherlands, 26 April 2005, <<http://www.on-the-move.org/documents/Artist%20Taxation%20and%20Mobility%20in%20the%20Cultural%20Sector.pdf>>, p. 7. (acesso em 14.11.2007)

19 D. MOLENAAR e H. GRAMS, "The taxation of Artists and Sportsmen after the *Arnoud Gerritse Decision*", *European Taxation*, IBFD, October 2003, p. 383.

20 Diretiva 77/799/CEE, de 19.12.77, JO L 336, p. 15 (Diretiva sobre assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos).

21 Cf. OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), p. 50.

tégia fiscal, portanto, escapava-se à tributação na fonte e, conseqüentemente, à consecução da teleologia do artigo 17. Como conseqüência, a remuneração passava a ser qualificada como lucro de empresa e a competência tributária era deslocada para o país da residência empresarial. Dado que na maior parte das vezes essas *rent-a-star companies* estavam situadas em países com tributação favorecida, os rendimentos auferidos pela prestação de serviços artísticos ou desportivos terminavam ou por não sofrer incidência tributária em qualquer dos Estados, ou por serem tributados somente nos paraísos fiscais, de forma favorecida<sup>22</sup>.

Acontece, porém, que os comentários de 1992 da OCDE à Convenção Modelo ampliaram consideravelmente o âmbito de abrangência do artigo 17, § 2º. Segundo estes comentários, baseados em um estudo (*report*) da OCDE de 1987, não somente as *rent-a-star companies* deveriam ser abrangidas pelo escopo do artigo 17, § 2º, mas empresas artísticas e desportivas em geral. Passou, assim, a abranger o artigo 17, § 2º, não somente os casos pretensamente abusivos, em que as empresas e a relação de emprego eram mera fachada, não tendo qualquer objetivo econômico que não a economia tributária. O dispositivo passou a englobar empresas não sujeitas à tributação favorecida, cujos contratos de emprego não eram mera simulação. Como conseqüência desse alargamento da aplicação do artigo, passou a haver tributação na fonte de *rendimentos* de empresas que não tinham estabelecimento permanente no local da prestação de serviços, sem que houvesse justificativas plausíveis para tanto. Surpreendeu, ainda, o fato de o estudo de 1987 permitir que as empresas fossem tributadas na fonte sem direito a qualquer dedução, tendo como base seu rendimento bruto (*gross income*). Não se esclareceu como esta idéia de tributação de rendimentos brutos se relacionava com o conceito de lucros, por vezes mencionado no estudo de 1987, o qual pressupõe dedutibilidade de despesas<sup>23</sup>.

É de se questionar se seria desejável este entendimento amplo do art. 17, § 2º (*unlimited approach*) ou se seria melhor que este dispositivo continuasse fiel a seu escopo de 1977, sendo aplicado somente a casos de *tax avoidance*. Esta foi, por exemplo, a opção adotada pela Convenção Modelo dos Estados

Unidos da América de 1996, cujo art. 17, § 2º, tinha abrangência restrita aos casos em que a empresa e a relação de emprego fossem artifícios empregados para a obtenção de economia tributária. Assim, pessoas jurídicas não-residentes que empregassem normalmente artistas e esportistas não eram sujeitas à tributação na fonte, embora os salários dos astros/empregados continuassem a poder ser tributados na fonte por força do artigo 17, § 1º<sup>24</sup>. Eis a redação do art. 17, § 2º, da Convenção Modelo norte-americana de 1996:

"2. *Where income in respect of activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income, notwithstanding the provisions of Articles 7 (Business Profits) and 14 (Independent Personal Services), may be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised, unless it is established that neither the entertainer or sportsman nor persons related thereto participate directly or indirectly in the profits of that other person in any manner, including the receipt of deferred remuneration, bonuses, fees, dividends, partnership distributions, or other distributions.*"

A Convenção Modelo de 2006 dos Estados Unidos da América, embora alargue a possibilidade de tributação na fonte de rendimentos pagos a empresas estrangeiras de artistas e esportistas, prevê que, quando a empresa estrangeira que figure como prestadora tiver autonomia para designar quem irá prestar os serviços, ela deixa de sofrer tributação na fonte, restando, todavia, competência para que se tribute na fonte a parcela dos rendimentos que couber ao artista ou esportista que prestou o serviço, por força do art. 16, § 1º, da Convenção Modelo dos EUA de 2006<sup>25</sup>. Vale conferir a redação do art. 16, § 2º, da CM - EUA de 2006:

24 Cf. redação do art. 17, § 1º, da Convenção Modelo dos EUA, de 1996: "Income derived by a resident of a contracting State as an entertainer, such as theatre, motion picture, radio or television artiste, or as a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, which income would be exempt in the other Contracting State under the provisions of Article 14 (Independent Personal Services) and Article 15 (Dependent Personal Services) may be taxed in that other State, except where the amount of the gross receipts derived by that entertainer or sportsman, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, from such activities does not exceed twenty thousand United States dollars (\$ 20, 000) or its equivalent in the currency of the Contracting State for the taxable year concerned".

25 Art. 16, § 1º da Convenção Modelo dos EUA de 2006: "Income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theater, motion picture, radio, or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other

22 D. MOLENAAR e H. GRAMS, "Rent-a-star - The purpose of Article 17(2) of the OECD Model", *Bulletin - Tax Treaty Monitor*, IBFD, 2002, vol. 56, nº 10, pp. 500 e ss.

23 D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 190), p. 502.

"Art. 16, § 2º Where income in respect of activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income, notwithstanding the provisions of Article 7 (Business Profits) or 14 (Income from Employment), may be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised unless the contract pursuant to which the personal activities are performed allows that other person to designate the individual who is to perform the personal activities."

Estudos<sup>26</sup> mostram que a aplicação ampla (*unlimited approach*) do artigo 17, § 2º, pode ocasionar injustiças e distorções na tributação de artistas e esportistas, fazendo com que sua tributação seja desfavorável tanto quando comparada com a de outros prestadores de serviços não-residentes, quanto quando confrontada com a de artistas e esportistas residentes do Estado em que exercem suas atividades.

O país da fonte, na maioria das vezes, tributa os rendimentos brutos, sem qualquer tipo de dedução, a uma alíquota fixa, enquanto o país de residência, ao aplicar o método do crédito, tributa somente os lucros segundo uma tabela progressiva. Assim, não é infreqüente que haja tributação excessiva na fonte sem posterior possibilidade de ressarcimento no Estado de residência. Nota-se, com isso, que artistas e esportistas são, muitas vezes<sup>27</sup>, tratados de forma desfavorecida comparativamente com empregados que prestam outros tipos de serviços no exterior<sup>28</sup>.

Artistas e esportistas que atuam no exterior acabam por ser tributados de forma diversa e, em geral, mais onerosa do que artistas e esportistas residentes

Contracting State, which income would be exempt from tax in that other Contracting State under the provisions of Articles 7 (Business Profits) and 14 (Income from Employment) may be taxed in that other State, except where the amount of the gross receipts derived by such entertainer or sportsman, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, from such activities does not exceed twenty thousand United States dollars (\$20,000) or its equivalent in ----- for the taxable year of the payment".

26 D. MOLENAAR; "Obstacles for International Performing Artists", *European Taxation International*, IBFD, April 2002, pp. 150-154.

27 Tudo depende das alíquotas e das bases de cálculo em questão.

28 A este respeito, uma exclamação indignada: It is beyond doubt that an unlimited taxable base without any exceptions for persons or deductions is without reference in the tax world. The question can be raised: what did the artistes (and sportsmen) do so wrong to deserve this treatment? (D. MOLENAAR, op. cit. (nota 186), p. 11-12.

no país de performance porque, enquanto os astros estrangeiros em geral sofrem tributação bruta a uma alíquota fixa, os artistas e esportistas residentes têm a possibilidade de deduzir suas despesas e, em geral, são tributados com base em uma tabela progressiva. Tem-se como consequência, portanto, o risco de a tributação ser um fator relevante na concorrência internacional, na medida em que, observadas diferenças de alíquotas, ainda assim poderá, potencialmente<sup>29</sup>, haver maior estímulo para que se contrate um artista ou esportista residente<sup>30</sup>. Este resultado seria contrário a um dos escopos precípuos dos acordos de bitributação, que é facilitar as transações internacionais.

Diante do risco de tributação excessiva de artistas e esportistas por força da aplicação irrestrita do artigo 17, § 2º, é de se pensar se não seria mais compatível com o próprio objetivo dos acordos de bitributação que, na celebração de futuros acordos de bitributação pelo Brasil, se tentasse negociar a inclusão de parágrafo 2º com abrangência mais restrita, a exemplo do que ocorria na Convenção Modelo dos EUA de 1996 e, de forma um pouco mais tímida, também na CM-EUA de 2006<sup>31</sup>. Afinal, quando o País celebra um acordo de bitributação, dificilmente o outro Estado contratante será um país com tributação favorecida. Assim, não haverá temor de que a eventual redução da tributação na fonte implique privilégio ao prestador de serviço, em detrimento de seu concorrente nacional. Ademais, esta aplicação pontual parece ser mais consentânea com o escopo que motivou o surgimento do dispositivo. Poder-se-ia dizer, inclusive, que a aplicação do artigo 17, § 2º, a casos que não envolvam *tax avoidance* seria desproporcional, por ser esta *unlimited approach* mais restritiva do que o necessário para a contenção de estruturas de *tax avoidance*, podendo provocar mais desvantagens do que vantagens<sup>32</sup>. É de se ter em mente que, do amplo espectro de artistas e esportistas que atuam no exterior, apenas uma parcela pequena é rica

29 O risco é, obviamente, apenas potencial, já que a efetiva discriminação dependerá das alíquotas em questão. Afinal, se a tributação no Estado da residência for substancialmente menor que a do Estado da fonte do rendimento, então se poderá argumentar que a tributação no Estado da fonte é que asseguraria a igualdade na concorrência. Mesmo assim, tal argumento dependeria da possibilidade de dedução de gastos no Estado da fonte, como se verá abaixo.

30 MOLEENAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 190), p. 508.

31 Cabe lembrar que ainda não há acordo para evitar a dupla tributação entre Brasil e Estados Unidos da América, e que, dos vinte e sete acordos de bitributação atualmente vigentes no Brasil, nenhum deles adota artigo 17, § 2º com redação equivalente à da Convenção Modelo dos Estados Unidos de 1996.

32 H. B. ÁVILA, *Teoria dos Principios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 7ª edição, ampliada e atualizada, São Paulo: Malheiros Editores, p. 158.

e famosa o suficiente para estruturar esquemas de *tax avoidance* como o que o artigo 17, § 2º visava inicialmente a combater. Assim, não seria razoável que todas as empresas de artistas e esportistas fossem prejudicadas somente porque algumas delas são voltadas à evasão fiscal.

#### II.4. ART. 17, § 3º

*The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by artistes and sportsmen if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof. In such a case, the income is taxable only in the Contracting State in which the artiste or sportsman is a resident.*

O artigo 17, conforme o modelo oficial da OCDE, tem apenas dois parágrafos. O terceiro parágrafo, indicado acima, é apenas uma sugestão constante do item 14 dos comentários da Organização ao artigo 17 para os países que queiram excepcionar da aplicação do artigo 17 as remunerações de artistas e esportistas patrocinadas por fundos públicos, subdivisões políticas ou autoridades locais dos Estados. Neste caso, a competência para tributar seria exclusiva do Estado de residência do artista ou esportista.

Há quem enxergue<sup>33</sup>, na possibilidade de inclusão do art. 17, § 3º, o reconhecimento, pelos Estados e pela OCDE, de que a aplicação dos §§ 1º e 2º, do artigo 17, freqüentemente conduz à tributação excessiva, o que levaria à necessidade de maiores investimentos e subsídios para as organizações desportivas e culturais, elevando os gastos públicos com tais setores. Assim, a aplicação do artigo 17, § 3º, seria uma forma de os Estados defenderem seus próprios *national budgets*. A razão normalmente apontada para a inclusão do artigo 17, § 3º, contudo, baseia-se na lógica de que um Estado, ao patrocinar performances de artistas e esportistas em outro, propicia uma benesse a esse outro Estado, contribuindo graciosamente para seu desenvolvimento artístico, cultural e desportivo. Não seria coerente, diante de tal situação, que o Estado que recebe o benefício o "retribuisse" tributando os rendimentos recebidos pelos artistas e esportistas estrangeiros. Eis a razão da

regra de alocação de competências do artigo 17, § 3º, da CM-OCDE que, nesse aspecto, assemelha-se à solução que se dá para o caso de professores.

Como em qualquer caso envolvendo subsídios governamentais, também no caso da aplicação do artigo 17, § 3º, pode gerar distorções concorrenciais entre empresas subsidiadas por fundos públicos e empresas particulares. Afinal, em virtude da tributação na fonte decorrente da aplicação do artigo 17, § 1º e 2º, pode ser muito mais oneroso para uma empresa privada exercer sua atividade no exterior do que para uma empresa financiada por fundos públicos, tendo em vista o benefício tributário que a aplicação do artigo 17, § 3º, traz<sup>34</sup>.

### III. JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPÉIAS ENVOLVENDO A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE ARTISTAS E ESPORTISTAS

Há muito a Corte Européia passou a estender a proteção das liberdades fundamentais à matéria tributária, inclusive à tributação direta, deixando de lado a proteção meramente aos nacionais e estendendo aos residentes<sup>35</sup>.

A jurisprudência da Corte Européia tem, a partir daí, contribuído para a evolução da interpretação e da aplicação do artigo 17 da CM-OCDE. É o que se constata a partir da análise de três casos paradigmáticos, que muito inovaram com relação às concepções clássicas de direito tributário internacional envolvendo questões de comparabilidade, não-discriminação e tributação na fonte, por exemplo.

#### III.1. GERRITSE (C-234/01)

*Fatos:* Arnoud Gerritse era um músico de jazz holandês que trabalhava de forma autônoma, tendo atuado alguns dias, em 1996, para uma estação

34 Cf. D. MOLENAAR, *op. cit.* (nota 186), p. 33.

35 Cf. Ben J. M. Terra e Peter J. Wattel. *European Tax Law*, 4th. Edition. Deventer: Kluwer. 2005. p. 79. Veja também ECJ, 14 de Fevereiro de 1995, Caso C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, parágrafos 26-29. No Brasil, cf. Ekkehart Reimer. "Os Efeitos das Liberdades Fundamentais do Tratado da Comunidade Européia sobre o Imposto de Renda nos Estados-Membros da Comunidade". *Direito Tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri (coord). Vol. II, São Paulo: Quartier Latin. 2003. p. 923.

de rádio de Berlim. Como remuneração, ele recebeu o equivalente a EUR 3.000, 00 (três mil Euros), sobre os quais houve incidência de 25% de imposto de renda na fonte (EUR 750,00 – setecentos e cinquenta Euros). O senhor *Gerritse* não pôde deduzir como despesa, na Alemanha, no momento da tributação na fonte, os quinhentos Euros gastos com viagem e acomodações. Tampouco lhe foi dada a oportunidade de fazer uma declaração de imposto de renda no final do ano (*Einkommensteuererklärung*), na Alemanha. À vista desta situação, *Gerritse* sentiu-se discriminado tanto com relação a outros estrangeiros prestadores de serviços – aos quais não se aplica o artigo 17 e sobre os quais, conseqüentemente, não recaía tributação na fonte – quanto com relação aos residentes, já que ele estaria pagando em impostos um montante bem maior do que aquele a que estariam sujeitos os residentes, especialmente caso se considerasse a faixa de rendimentos isentos da tabela progressiva de imposto de renda (*Grundfreibetrag*)<sup>36</sup>. Para piorar sua situação, o montante de créditos que o Sr. *Gerritse* conseguiu na Holanda foi demasiado baixo (EUR 196,00 – cento e noventa e seis Euros), principalmente porque a quantia de impostos devida lá foi calculada após terem sido deduzidas as despesas gastas com a *performance*.

Analisando a questão, o TJCE decidiu ser contrário à liberdade de prestação de serviços vigente na Comunidade Européia (artigos 49 e 50 do Tratado da Comunidade Européia<sup>37</sup>) a tributação dos rendimentos brutos (*gross taxation*) de não-residentes enquanto os residentes são tributados tendo como base seus rendimentos líquidos (*net taxation*). Em virtude da decisão da

36 D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 187), p. 381.

37 Eis a redação de referidos dispositivos do Tratado que institui a Comunidade Européia, Jornal Oficial, nº C 325, de 24. 12. 2002: Art. 49: "No âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na Comunidade serão progressivamente suprimidas durante o período de transição, em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado da Comunidade que não seja o destinatário da prestação. O Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão, pode determinar que as disposições do presente capítulo são extensivas aos prestadores de serviços nacionais de um Estado terceiro e estabelecidos na Comunidade".

Art. 50: "Para efeitos do disposto no presente Tratado, consideram-se 'serviços' as prestações realizadas normalmente mediante remuneração, na medida em que não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas. Os serviços compreendem designadamente: a) Actividades de natureza industrial, b) Actividades de natureza comercial, c) Actividades artesanais, d) Actividades das profissões liberais. Sem prejuízo do disposto no capítulo relativo ao direito de estabelecimento, o prestador de serviços pode, para a execução da prestação, exercer, a título temporário, a sua actividade no Estado onde a prestação é realizada, nas mesmas condições que esse Estado impõe aos seus próprios nacionais".

Corte Européia, portanto, tem-se que o país em que há o exercício da *performance* deve permitir tanto a dedução dos custos antes de proceder à tributação na fonte quanto a posterior realização de uma declaração de imposto de renda, quando houver probabilidade de direito à restituição<sup>38</sup>. A relevância prática desta decisão é percebida quando se tem em conta o resultado de pesquisas que demonstram que mais de 90% dos artistas não-residentes incorrem em despesas iguais ou superiores a 50% de sua remuneração<sup>39</sup>.

Quanto à tributação definitiva (*Abgeltungswirkung*) na fonte a uma alíquota fixa, sem que fosse aplicada a tabela progressiva, decidiu-se que ela não seria considerada discriminatória caso o montante a ser pago pelo não-residente, ao se aplicar a alíquota definitiva de 25% sobre seu rendimento líquido, fosse equivalente ao montante devido por residente após a aplicação da tabela progressiva à soma de seu rendimento líquido com o montante isento de acordo com a tabela progressiva.

### III.1.1. COMPARABILIDADE ENTRE RESIDENTES E NÃO-RESIDENTES E O CONCEITO DE DISCRIMINAÇÃO OCULTA OU INDIRETA

Para determinar se há discriminação contrária ao direito comunitário europeu e restrição indevida de alguma das liberdades fundamentais (como a liberdade de prestação de serviços, no caso concreto), a Corte Européia analisa caso a caso se há comparabilidade entre situações que estão sendo tratadas de maneira diversa. Embora se parta do pressuposto de que, para fins tributários, residentes e não-residentes na maior parte das vezes não se encontram em situações equiparáveis, admite-se que em determinados casos possa haver comparabilidade entre residentes e não-residentes.

O conceito de discriminação indireta ou oculta advém de uma construção jurisprudencial da Corte Européia que remonta à década de 1970, quando, no caso *Sotgiu*<sup>40</sup>, que versava sobre direito do trabalho e liberdade de circulação de trabalhadores (empregados), o Tribunal afirmou que as re-

38 Vale mencionar que, à época da decisão, somente a legislação interna da Holanda e do Reino Unido permitiam a tributação de artistas e esportistas na forma que foi considerada não-discriminatória pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Européias.

39 Estes dados são apresentados por D. MOLENAAR e H. GRAMS, em estudo efetuado durante o período de janeiro a agosto de 2005, tendo como base 150 artistas e grupos de artistas não-residentes que se apresentaram na Holanda durante este período. (Cf. D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 187), p. 382).

40 Caso C-152-3, *Sotgiu v. Deutsche Bundespost* [1974] Colect. 153.

gras sobre igualdade de tratamento proíbem não apenas discriminação explícita em virtude da nacionalidade, mas também todas as formas de discriminação oculta que, pela aplicação de outros critérios de diferenciação, conduzam de fato ao mesmo resultado. Entendeu-se, assim, que pode haver critérios, como lugar de origem ou residência de um trabalhador que, na prática, signifiquem discriminação em virtude da nacionalidade. A necessidade de reconhecimento do conceito de discriminação oculta<sup>41</sup> adviria de que, dentro da Comunidade Européia, seria proibida tanto a discriminação de direito quanto *de fato* de trabalhadores em virtude da nacionalidade. Daí a importância de se indagar, diante do caso concreto, se determinado critério de *discrimen* que, juridicamente pareça aceitável, porque diverso da nacionalidade, na prática resulta em uma discriminação proibida entre nacionais e não-nacionais<sup>42</sup>.

No campo do direito tributário, as regras, em geral, instituem diferenciações e atribuem competências com base no critério formal da residência, o qual,

a princípio, seria legítimo. Via de regra, residentes e não-residentes estariam em situações diversas, sendo legítimo tratá-los de maneira diferente na medida de suas desigualdades. Em decorrência disso, caberia apenas ao Estado de residência a obrigação de considerar a situação pessoal de seus residentes pessoas físicas, concedendo-lhes deduções de caráter pessoal, por exemplo. Levando o raciocínio ao extremo, ter-se-ia que, se o direito tributário formalmente nunca adota a nacionalidade como critério de diferenciação, jamais uma regra tributária poderia ferir o Tratado da Comunidade Européia, que somente proíbe a discriminação em virtude da nacionalidade, tanto de forma geral, em seu artigo 12, quanto nos artigos específicos sobre as liberdades fundamentais<sup>43</sup>. É possível antever, portanto, que uma interpretação restritiva da proibição européia de discriminação por força da nacionalidade poderia levar a resultados iníquos no âmbito do direito tributário comunitário. Para corrigir eventuais distorções, assim, dever-se-ia transportar para a seara tributária, com as devidas adaptações, o conceito de discriminação indireta ou oculta preconizado pela Corte Européia na década de 1970, no âmbito trabalhista.

De fato, na década de 1990, o conceito de discriminação oculta foi transposto para o direito tributário nos casos *Biehl*<sup>44</sup> e *Bachmann*<sup>45</sup>, sendo

41 Vale um esclarecimento terminológico relativamente às expressões "discriminação indireta" e "discriminação oculta". Na terminologia adotada pela Corte Européia, bem como pela maioria dos doutrinadores europeus e pelos estudiosos da OCDE (Cf. OECD, *Application and interpretation of article 24 (non-discrimination) - Public discussion draft*, op. cit. (nota 174)), estas expressões são consideradas sinônimas, significando a discriminação fundada em um critério juridicamente diverso do da nacionalidade, mas que, na prática, resulte equivalente a uma discriminação que tomasse a nacionalidade como critério de *discrimen*. Assim, por exemplo, a residência ou requisitos ligados a idiomas podem ser uma forma oculta ou indireta de se discriminar em razão da nacionalidade. Neste estudo, seguindo a Corte Européia, utilizamos as expressões "discriminação indireta" e "discriminação oculta" como sinônimas. Vale mencionar, porém, que há quem designe a discriminação que se acaba de descrever somente como "discriminação oculta", reservando a locução "discriminação indireta" para nomear a discriminação de uma pessoa em virtude de sua ligação com um não-nacional. Nesse sentido, vide explicação de Kees Van Raad: "(...) the ECJ reads in the EC Treaty's nationality discrimination rules not only direct discrimination, i.e. less favourable treatment of the foreign national himself but also indirect discrimination, i.e. less favourable treatment of a person because of his connection with a foreign national. See, e.g., the ECJ decision in *Halliburton*: if from a transfer tax imposed on acquirers of immovable property those transfers are exempt if the acquisition is made from a national transferor (and not if made from a foreign transferor), such tax violates the freedom of establishment" (K. Van Raad *Nondiscrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty Rules - a concise comparison and assessment*, in: van Arendonk, H.; Engelen, F.; Jansen, S. (org.), *A Tax Globalist - Essays in honour of Maarten J. Ellis*, 2005, 133). Esta diferenciação terminológica entre "discriminação indireta" e "discriminação oculta" foi adotada nos recentes estudos da IFA sobre não-discriminação, provavelmente por influência do professor Kees Van Raad, que coordenou estes estudos (Cf. Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens, *General Report*, in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 93a - Non-discrimination at the crossroads of international taxation, 2008, pp. 21 e 22).

42 Cf. principalmente parágrafo 11 do acórdão Sotgiu, op. cit. (nota 208).

43 Vale conferir a redação do artigo 12 do Tratado, op.cit (nota 205): "No âmbito de aplicação do presente Tratado, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. O Conselho, deliberando nos termos do artigo 251.o, pode adoptar normas destinadas a proibir essa discriminação"

44 *Biehl* (TJCE, 08.05.1990, C-75/88, *Biehl vs. Luxemburg*). Em *Biehl* se questionava a compatibilidade com o direito comunitário de uma disposição luxemburguesa por meio da qual a devolução de retenções previamente realizadas era negada quando o sujeito passivo não residia em Luxemburgo durante todo o ano fiscal. O sr. *Biehl*, um alemão, deixou Luxemburgo ao fim do ano e lhe foi negada a devolução das retenções efetuadas em excesso sobre o imposto de renda que lhe cabia pagar. A Corte Européia afirmou que o princípio da não-discriminação em razão da nacionalidade também abarcaria legislação nacional em matéria de impostos diretos que fixasse certas distinções entre residentes e não-residentes, como a legislação luxemburguesa *in casu*, dado que de outra forma as diferenças de tratamento fiscal poderiam dificultar ou restringir o exercício das liberdades comunitárias.

45 *Bachmann* (TJCE, 28.01.1992, C - 204/90, *Bachmann vs. Belgium*). Breve relato: *Bachmann* era um alemão, residente na Alemanha, que trabalhava na Bélgica e lá pretendia deduzir de sua base de cálculo prêmios pagos a uma seguradora alemã. Segundo a legislação belga, porém, só se permitia a dedução de prêmios pagos ou a seguradoras com residência na Bélgica ou a estabelecimentos permanentes de seguradoras estrangeiras situados na Bélgica. A Corte Européia entendeu que a legislação belga seria uma forma de discriminação indireta dos trabalhadores que exercem a livre circulação. Afinal, a maior parte dos que contratam seguros com companhias não-residentes da Bélgica são aqueles que não residem na Bélgica, os quais, por sua vez, são quase sempre não-nacionais. Acontece, porém, que o Tribunal de Justiça das Comunidades Européias considerou a discriminação como justificada pelo argumento da *coerência do sistema fiscal*, devido à conexão existente no direito tributário belga entre a dedutibilidade das somas pagas a

reforçado com o já citado caso *Schumacker*<sup>46</sup>. Neste acórdão, utilizou-se o conceito de discriminação oculta para se afirmar que, embora em geral seja legítima a instituição de tratamento tributário diferenciado entre residentes e não-residentes, há casos específicos em que estes podem se encontrar em situação comparável, quando, então, tratá-los de maneira diferenciada consistiria em discriminação oculta em virtude da nacionalidade. Residentes e não-residentes estariam em situação comparável, por exemplo, quando o não-residente auferisse praticamente a totalidade de seus rendimentos no país estrangeiro. Neste caso, uma tributação objetiva na fonte teria efeito discriminatório, já que deduções que levassem em conta sua situação pessoal e uma tributação progressiva segundo a capacidade tributária subjetiva do contribuinte não seriam possíveis nem no Estado da fonte nem no Estado de residência (por ausência de rendimentos lá auferidos, de forma que, ainda que se creditasse o que foi pago na fonte, haveria um crédito remanescente não compensável a caracterizar a ocorrência de tributação excessiva).

A partir dos casos *Biehl*, *Bachmann* e *Schumacker*, portanto, também do âmbito tributário do direito da Comunidade Européia não se considera a residência fator absoluto de *discrimen*, que legitime todo o tipo de tratamento tributário desigual. É preciso sempre voltar os olhos ao caso concreto, investigando a existência ou não de comparabilidade entre residentes e não-residentes.

Assim, no caso *Gerritse*, o TJCE considerou que um não-residente estaria em uma situação comparável à de um residente no que diz respeito à necessidade de dedução de despesas vinculadas ao exercício de sua profissão, da qual se originaram os rendimentos tributáveis<sup>47</sup>. Tratar um não-residente e um residente de forma diversa, nesse caso, seria contrariar a liberdade de prestação de serviços, o que é proibido pelo Tratado da Comunidade Européia.

Interessante notar que, nesse caso, considerou-se comparável a situação de um não-residente à de um residente, ainda quando o não-residente auferisse apenas uma pequena parcela de seus rendimentos no país estrangeiro<sup>48</sup>.

A afirmação, pelo TJCE, de existência de comparabilidade neste caso representa um alargamento do conceito originário de discriminação indireta ou oculta no campo tributário, veiculado no caso *Schumacker*, que apenas considerava que residentes e não-residentes estivessem em uma situação comparável quando o não-residente auferisse praticamente a *totalidade* de seus rendimentos no país estrangeiro, de forma que o Estado de residência não tivesse meios para considerar sua situação pessoal, aplicando isenções, deduções e alíquotas que propiciassem a garantia do mínimo existencial, pautadas na capacidade contributiva subjetiva.

### III.1.2. ALÍQUOTA APLICÁVEL E O PAPEL DO PAÍS DE RESIDÊNCIA

Vale notar, ainda, que o TJCE considerou que a comparabilidade entre residentes e não-residentes com relação a determinados aspectos – como o direito à dedução das despesas relacionadas com o exercício da atividade profissional da qual se originam os rendimentos –, não implica que eles devam ser tratados de forma exatamente igual para todos os fins tributários. Assim, entendeu-se que a obrigação de atender à situação pessoal de um contribuinte seria do Estado de residência, e não do Estado de origem dos rendimentos, a menos que, devido à inexistência de rendimentos suficientes para se proceder à tributação no primeiro Estado, este não pudesse cumprir essa obrigação, de forma que, do ponto de vista econômico, nenhum dos dois Estados em causa atendessem, em definitivo, à situação pessoal do contribuinte na seara tributária. Nesta linha de raciocínio, decidiu-se que, no caso em apreço, o senhor *Gerritse* não deveria poder se beneficiar da parte isenta da tabela progressiva de imposto de renda alemão. Afinal, ele auferia em seu Estado de residência montantes suficientemente elevados para que lá pudesse ser considerada sua situação pessoal<sup>49</sup>.

Nota-se, portanto, que o senhor *Gerritse* apenas foi tratado da mesma forma que os residentes nos aspectos em que ele se encontrava em situação equivalente à daqueles. Assim, embora em alguns aspectos – como dedutibilidade de

titulo de prêmio ao segurador residente e a tributação das indenizações em caso de sinistro, por um lado, e a não-dedutibilidade dos prêmios pagos ao segurador não-residente e a isenção de imposto de renda das indenizações recebidas de companhias não-residentes, por outro. Provavelmente pelo fato de a discriminação indireta / oculta ter sido considerada justificada no caso *Bachmann*, é o caso *Schumacker*, posterior, que acaba por ser citado como paradigma da aplicação do conceito de discriminação indireta / oculta pela Corte Européia na seara tributária.

46 *Schumacker* (TJCE, 11.08.1995, C- 279/93, *Finanzamt Köln Altstadt vs. Roland Schumacker*).

47 Cf. *Gerritse*, op. cit. (nota 176), parágrafo 25.

48 Cf. E. BURGSTALLER e W. LOUKOTA, "Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger - Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*?", SWI 2003 <<http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/BurgstallerLoukotaSWI2003.pdf>> (acesso em 14.11.2007).

49 Cf. *Gerritse*, op. cit. (nota 176), parágrafos 35 e 36.

despesas – o músico devesse ser tratado de forma idêntica a um residente, não se considerou que as semelhanças fossem tão grandes a ponto de ele dever ser tratado em todos os campos como alguém sujeito à tributação ilimitada<sup>50</sup>.

### III.1.3. ALÍQUOTA APLICÁVEL: IGUALDADE DE RESULTADO, NÃO DE PROCEDIMENTO

O Tribunal considerou que a alíquota aplicável na fonte aos rendimentos líquidos do senhor *Gerritse* deveria ser equivalente àquela aplicável aos residentes, sem que a ele, contudo, fosse dado o benefício da parte isenta da tabela. Feitos os cálculos<sup>51</sup>, chegou-se ao resultado que, aplicando a tabela progressiva aos rendimentos líquidos do senhor *Gerritse* (sem, contudo, conceder-lhe o benefício da parte isenta), ele seria tributado a uma alíquota média de 26, 5%. A tributação de seus rendimentos líquidos na fonte a 25%, portanto, não deveria ser considerada discriminatória. Interessante notar que a Corte Européia considerou indiferente se a tributação ocorreria valendo-se do procedimento de declaração com base na tabela progressiva ou através de retenção definitiva na fonte a uma alíquota fixa, desde que o resultado a que se chegasse (alíquota média aplicável aos rendimentos) fosse equivalente para residentes e não-residentes<sup>52</sup>.

### III.2. SCORPIO KONZERTPRODUKTIONEN (C-290/04)

*Fatos:* Em 1993, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* organizou uma turnê na qual haveria *shows* da banda norte-americana *Inner Circle*. Para isso, *FKP Scorpio* celebrou contrato com *Europop*, uma pessoa física estabelecida na Holanda que estava organizando uma turnê da banda pela Europa. *FKP Scorpio* pagou à *Europop* 438.600,00 DM (quatrocentos e trinta e oito

mil e seiscentos Marcos Alemães), mais algumas despesas adicionais pela prestação de serviços, que incluiria a apresentação da banda norte-americana. Ato contínuo, as autoridades alemãs autuaram *FKP Scorpio* por esta sociedade não ter recolhido impostos sobre o montante pago ao agente holandês. Houve lançamento de ofício de 15% sobre os rendimentos brutos, mais os pagamentos extras.

#### III.2.1. TRIBUTAÇÃO NA FONTE DE NÃO-RESIDENTES PRESTADORES DE SERVIÇOS COM RESPONSABILIZAÇÃO DO TOMADOR RESIDENTE: COMPATIBILIDADE COM A LIBERDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS?

Diante dessa situação, questionou-se ao TJCE sobre a compatibilidade entre tributação na fonte de não-residentes, com a respectiva responsabilização (por substituição) tributária do tomador de serviços (*Scorpio*) com o princípio da livre prestação de serviços<sup>53</sup>. Decidiu-se, quanto a este aspecto, que a tributação na fonte dos rendimentos pagos a não-residentes prestadores de serviços, com a conseqüente responsabilização de quem efetua o pagamento, embora seja uma restrição à livre prestação de serviços, é justificável<sup>54</sup> e, por isso, aceitável perante o direito tributário europeu. Afinal, esta seria uma maneira adequada e necessária de garantir ao Estado-fonte que os rendimentos não escapassem à tributação, já que na época dos fatos (1993) os instrumentos de cooperação tributária entre os Estados-Membros da Comunidade Européia eram bem mais precários do que atualmente. A questão que ficou em aberto, sendo discutida pela doutrina<sup>55</sup>, é se a restrição à liberdade de prestação de serviços representada pela tributação na fonte com responsabilização do tomador que efetua o pagamento continua justificável após a edição de Diretiva<sup>56</sup> que determina assistência mútua, entre os Estados da Comunidade Européia, na cobrança de impostos, inclusive os im-

50 Eis a diferença substancial entre as decisões *Schumacker* [C-279/93 – op. cit. (nota 214)] e *Gerritse* [C-234/01 – (op. cit. – nota 176)]: na primeira, pelo fato de o não-residente auferir praticamente a totalidade de seus rendimentos na Alemanha, considerou-se que ele devesse ser tratado exatamente como um residente, ou seja, exatamente como alguém sujeito à tributabilidade ilimitada. Criou-se, então, o conceito de “dilação da tributabilidade ilimitada” (*erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, fiktive unbeschränkte Steuerpflicht*), presente no § 1 Abs. 3 EStG. Já o senhor *Gerritse*, por não receber a maior parte de seus rendimentos da Alemanha, apenas em alguns aspectos encontrava-se em situação equiparável a de um residente. Por isso, ao contrário do caso *Schumacker*, ao senhor *Gerritse* não foi estendida a tributação ilimitada e a conseqüente aplicação da faixa isenta da tabela progressiva de imposto de renda.

51 Cf. *Gerritse*, op. cit. (nota 176), parágrafos 39 e 40.

52 Cf. *Gerritse*, op. cit. (nota 176), parágrafos 53 e 56.

53 Vale ressaltar que a liberdade de prestação de serviços envolve tanto o aspecto de ser livre para prestar (aspecto ativo) quanto ser livre para receber prestação de serviços (aspecto passivo) dentro da Comunidade Européia. No caso *Scorpio* foram analisados os dois aspectos de tal liberdade. (Cf. W. LOUKOTA e D. HOHENWARTER, “Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*”, SWI, 2004, 541; A. CORDEWENER; H. GRAMS e D. MOLENAAR, op. cit. (nota 172), pp. 741-742.

54 Cf. *Scorpio*, op. cit. (nota 177), parágrafo 34.

55 A. CORDEWENER; H. GRAMS e D. MOLENAAR, op. cit. (nota 172), p. 739.

56 Diretiva 2001/44/CE de 15.06.2001, JO 2001 L 175/17.

postos sobre o rendimento e o patrimônio. Assim, argumenta-se que após a edição desta diretiva, que deveria ser colocada em prática pelos Estados-Membros até 30.06.2002, os Estados não mais teriam motivos para se sentirem ameaçados pelo risco de "calote fiscal" de residentes de outros Estados-Membros.

### III.2.2. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NA TRIBUTAÇÃO NA FONTE O QUANTO ANTES

Uma outra questão levada à Corte Européia, diante do caso *Scorpio*, foi a de se saber se a tributação de rendimentos brutos de não-residentes, quando a residentes são permitidas deduções de despesas relacionadas ao exercício de sua atividade, consistiria em discriminação contrária à liberdade de prestação de serviços. Na esteira da decisão *Gerritse*, o Tribunal determinou atentar contra o direito comunitário europeu a tributação de *rendimentos brutos* de não-residentes. Entendeu-se que, quanto à necessidade de dedução de despesas relacionadas à prestação de serviços, trabalhadores residentes e não-residentes encontravam-se em situação equivalente, comparável.

O acórdão foi além da decisão *Gerritse* porque determinou não só a obrigação de o Estado-fonte permitir a dedução das despesas diretamente relacionadas à prestação de serviços, como determinou que as deduções devessem poder ser feitas já no momento da tributação na fonte. Não basta, portanto, que o Estado-fonte, após tributar rendimentos brutos, garanta o direito a uma posterior restituição das despesas relacionadas com o exercício da atividade<sup>57</sup>.

### III.2.3. EFICÁCIA IMEDIATA DE ISENÇÃO PREVISTA EM ACORDO OU NECESSIDADE DE OBTENÇÃO DE COMPROVANTE?

Um aspecto curioso dos fatos, é que, de acordo com a convenção Alemanha-Holanda, os rendimentos em questão estariam isentos na Alemanha. Acontece, porém, que, segundo a legislação alemã aplicável ao caso, para que se possa desfrutar de isenção decorrente de acordo de bitributação, é necessária a obtenção de um certificado das autoridades alemãs. Analisando a questão, o Tribunal de Justiça das Comunidades Européias considerou tal exigência plausível, entendendo inclusive que ela poderia funcionar como uma proteção ao residente tomador de serviços, o qual, à vista do certificado

de isenção do prestador, poderia ter certeza de que não seria responsabilizado no futuro por ter deixado de recolher imposto sobre rendimentos remetidos ao exterior<sup>58</sup>. A doutrina, todavia, critica este posicionamento da Corte Européia, argumentando que deveria caber aos contratantes a interpretação dos acordos de bitributação, sem necessidade de expedição de certificado. Evitar-se-ia, assim, que isenções legítimas fossem desconsideradas por razões meramente formais<sup>59</sup>.

### III.2.4. REFLEXOS NO DIREITO INTERNO HOLANDÊS: ABOLIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE ARTISTAS E ESPORTISTAS ESTRANGEIROS

A partir de estudos feitos em 2004, na Holanda, percebeu-se que a receita oriunda da tributação de artistas e esportistas estrangeiros representava menos de 0,01% de sua arrecadação total, sendo que envolvia elevados custos administrativos<sup>60</sup>. A partir dessa constatação, o Ministro das Finanças da Holanda decidiu abolir a tributação na fonte de artistas e esportistas a partir do início de 2007. Cabe observar que esta isenção somente vale para residentes de países com o quais a Holanda tenha acordos de bitributação, para se evitar que artistas e esportistas residentes em paraísos fiscais se valham do benefício.

A Holanda parte do pressuposto, portanto, de que a competência que lhe foi conferida pelo artigo 17 dos acordos de bitributação não precisa obrigatoriamente ser utilizada. O efeito prático desta renúncia holandesa será deslocar a tributação inteiramente para o Estado de residência de artistas e esportistas, tendo em vista que praticamente a totalidades dos acordos de bitributação celebrados pela Holanda adota o método do crédito. Quanto aos parceiros com quem era adotado o método da isenção, os Países Baixos negociaram protocolos para que se passe a prever o método do crédito, como forma de se evitar que haja dupla não-tributação de rendimentos auferidos

58 Cf. *Scorpio*, op. cit. (nota 177), parágrafos 57-59.

59 "This is not a good balance of responsibilities between taxable persons and the tax authorities. A voluntary system in respect of exemption certificates would be much better, thereby leaving the interpretation of the tax treaty to the business parties. This also occurs in other aspects of German tax case law, in which the courts have directly interpreted treaty aspects of the German national tax law. Maybe the German Supreme Court will go further in its final decision in the *Scorpio* case than the ECJ and follow German case law. In this case, the German Supreme Court could avoid the pitfall that a fair tax exemption is only not granted on formal grounds" (D. MOLENAAR e H. GRAMS, "Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union", *European Taxation*, February 2007, p. 67).

60 D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 227), p. 67.

por artistas e esportistas nos Países Baixos<sup>61</sup>. Assim, unilateralmente, a Holanda conseguiu o efeito prático de que a tributação de artistas e esportistas seguisse a regra geral de repartição de competências para tributação de serviços (vide item 2.1 do presente texto).

### III.3. CENTRO EQUÍSTRE DA LEZÍRIA GRANDE (C-345/04)

*Fatos:* *Centro Equístre da Lezíria Grande* era uma sociedade de capitais de direito português, com sede e direção em Portugal. Em 1996, a sociedade organizou uma turnê com apresentações equíestres e aulas de adestramento de cavalos em quatorze cidades européias, onze das quais situadas na Alemanha<sup>62</sup>.

Em 1997, a *Centro Equístre* pediu reembolso do imposto de renda de pessoas jurídicas que havia sido retido na fonte sobre as receitas auferidas na Alemanha, objetivando descontar do imposto alemão 11/14 de suas despesas com comunicações, viagens, alojamento, publicidade, pessoal, despesas correntes com cavalos, água, eletricidade, veterinário, medicamentos, ferrador, equipamentos de cavalos e cavaleiros, transporte em caminhão e gastos com consultoria fiscal, não se esquecendo das amortizações relativas aos cavalos<sup>63</sup>.

A Alemanha, contudo, condicionou a possibilidade de dedução de despesas duplamente: primeiro, as despesas teriam que ter uma relação econômica direta com o imposto devido na Alemanha e, em segundo lugar, tais despesas deveriam representar mais de 50% das receitas auferidas na Alemanha. Por entender que tais requisitos não haviam sido cumpridos, negou-se à *Centro Equístre* a dedução das despesas em tela. Questionou-se, então, à Corte Européia, se os dois pré-requisitos da legislação germânica para o direito à dedutibilidade estariam de acordo com a liberdade de prestação de serviços.

#### III.3.1. DEDUTIBILIDADE APENAS DE DESPESAS DIRETAS

Decidiu-se ser legítima a exigência de que as despesas a serem consideradas dedutíveis tenham uma relação econômica direta com a atividade que gerou a renda. Desde que haja esta relação direta de indissociabilidade, não importa nem o lugar nem o momento em que as despesas tenham sido efetuadas<sup>64</sup>. Todavia, não foram estabelecidos critérios claros de aferição de

quando uma despesa possa ser considerada indissociável de determinada atividade, ficando esta avaliação, em princípio, sujeita à discricionariedade das autoridades fiscais dos Estados.

#### III.3.2. DEDUTIBILIDADE APENAS DE DESPESAS QUE ULTRAPASSEM 50% DOS RENDIMENTOS E RISCO DE QUE DESPESAS SEJAM DUPLAMENTE TOMADAS EM CONTA

Considerou-se uma restrição injustificável à liberdade de prestação de serviços a exigência de que as despesas ultrapassem 50% das receitas para que possam ser deduzidas. Assim, não pode ser aceita a justificativa do governo alemão, de que esta medida teria como escopo evitar que as despesas fossem duplamente tomadas em conta. Afinal, não há relação direta entre o montante de despesas dedutíveis e o risco de elas serem consideradas por mais de um Estado. Ademais, "em Portugal, uma sociedade portuguesa é tributada com base na totalidade de suas receitas, incluindo as auferidas no âmbito de uma atividade exercida na Alemanha, onde estas também são tributadas. A dupla tributação é evitada através da dedução, no primeiro Estado, de um montante igual ao imposto pago no segundo. Esse mecanismo é adequado a impedir que as despesas sejam duplamente tomadas em conta, pois, quando é aplicado no primeiro Estado, este pode verificar se as despesas profissionais que foram tomadas em conta no cálculo do imposto pago no segundo"<sup>65</sup>. Os amplos deveres de cooperação entre as administrações dos Estados-Membros no que se refere à prestação de informações (Diretiva 77/799/CEE), ademais, representam outro fator que torna injustificável uma exigência como a alemã<sup>66</sup>.

### IV. REFLEXOS DA JURISPRUDÊNCIA EUROPÉIA E DOS RECENTES ESTUDOS DA OCDE PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL

Do estudo da jurisprudência européia, surgem algumas questões para o Brasil: Ao se aplicar o artigo 17, da CM-OCDE, seria possível se exigir do Brasil a tributação apenas dos rendimentos líquidos, quando a prestação de serviços artísticos e desportivos se der aqui? Reversamente, seria possível que

61 D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 227), p. 67.

62 Cf. *Centro Equístre*, op. cit. (nota 178), parágrafos 3-8.

63 Cf. *Centro Equístre*, op. cit. (nota 178), parágrafo 10.

64 Cf. *Centro Equístre*, op. cit. (nota 178), parágrafo 25.

65 Cf. *Centro Equístre*, op. cit. (nota 178), parágrafos 35 e 39.

66 Cf. *Centro Equístre*, op. cit. (nota 178), parágrafo 36.

artistas e esportistas brasileiros, ao atuarem na Europa, exigissem deduções de suas despesas no momento da tributação na fonte? Se o fundamento da tributação líquida de rendimentos de artistas e esportistas na Europa é a liberdade de prestação de serviços, que só vale dentro da Comunidade Européia, em que princípio ou dispositivos os contribuintes de países não pertencentes à Comunidade Européia se apoiariam para exigir a dedutibilidade de despesas de artistas e esportistas por ocasião da tributação na fonte?

Indagando mais além, seria possível/desejável que a competência para tributação de rendimentos de performances de artistas e esportistas no exterior passasse a ser exclusiva do país de residência, segundo as "regras normais de alocação"<sup>67</sup> de rendimentos de prestação de serviços, na esteira do que fez a Holanda, unilateralmente, ao extinguir a tributação de rendimentos de artistas e esportistas não-residentes?

#### IV.1 TRIBUTAÇÃO LÍQUIDA NA FONTE DE RENDIMENTOS DE ARTISTAS E ESPORTISTAS À LUZ DA ATUAL REDAÇÃO DO ARTIGO 17 DA CONVENÇÃO MODELO OCDE E DO DIREITO INTERNO BRASILEIRO

O Brasil, na maior parte de seus acordos mais modernos para evitar a dupla tributação, tem adotado artigo 17 com redação idêntica à indicada pelo modelo OCDE, chegando mesmo a acatar a sugestão de inclusão do § 3º.

Tem-se, todavia, que a leitura do item 10 dos comentários OCDE ao artigo 17<sup>68</sup> permite entender que a tributação na fonte, em virtude do artigo 17, pode ser objetiva, ou seja, não precisam ser levadas em conta as despesas que tenham relação econômica direta com os rendimentos, desde que se adote uma alíquota razoável, como forma de compensar a impossibilidade de dedução. Eis a redação do referido item:

67 A expressão "normal allocation rules" foi emprestada de D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 227), p. 68.

68 Em julho de 2008 ampliou-se o item 10 dos comentários ao artigo 17 da CM-OCDE. Manteve-se a redação original, incluindo a sugestão de incorporação de um parágrafo suplementar em suas convenções aos países que desejem que sejam permitidas a artistas e esportistas estrangeiros deduções relacionadas à performance, por ocasião da tributação na fonte. Esta ampliação do item 10 aos comentários do art. 17, que será melhor discutida no tópico 4.3 do presente estudo, foi consolidada por meio do seguinte documento: OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), p. 50.

*"10. The Article says nothing about how income in question is to be computed. It is for a Contracting State's domestic law to determine the extent of any deductions for expenses. Domestic laws differ in this area, and some provide for taxation at source, at a low rate based on the gross amount paid to artistes and sportsmen. Such rules may also apply to income paid to groups or incorporated teams, troupes, etc."*

De acordo com a OCDE, portanto, cabe ao Estado, internamente, determinar se a tributação na fonte permitirá que se levem ou não em consideração as despesas. Assim, a princípio, a tributação brasileira de rendimentos de artistas e esportistas não-residentes na fonte, que não permite a dedução de despesas economicamente relacionadas, não seria contrária ao modelo OCDE.

De fato, sobre os rendimentos pagos a artistas e esportistas estrangeiros, no Brasil, recai imposto de renda retido na fonte à alíquota de 25%, por força do disposto no artigo 7º da lei nº 9.779/99, segundo o qual "os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)". Este entendimento é corroborado, ainda, pelo disposto no artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº. 252, de 2002<sup>69</sup>.

Por força do disposto no artigo 713 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3000 de 1999) c/c art. 97, §3º. Do Decreto-lei nº 5.844/43, porém, a base de cálculo sobre a qual incidem os 25% são os rendimentos brutos recebidos pelo profissional prestador de serviços<sup>70</sup>.

69 Cf. redação do dispositivo: "Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, ressalvado o disposto no art. 17".

70 Vale conferir nesse sentido, ainda, o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 20, de 25 de outubro de 2000 (DOU 01/11/2000, p. 15): "O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do art. 97 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 25 da Lei nº 8.313, de 23 dezembro de 1991; art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; arts. 682, I; 685, II, alínea "a" e 690, XI, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que as remessas em pagamento de serviços decorrentes de atividade cinematográfica estão sujeitas ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (de vinte e cinco por cento)".

Tem-se, portanto, que artistas e esportistas estrangeiros que executem *performances* no Brasil são tributados a uma alíquota de 25% sobre seus rendimentos brutos, no que se chama de tributação analítica, sem que haja direito a qualquer dedução com despesas economicamente relacionadas com a prestação de serviços. Vê-se, assim, que artistas e esportistas estrangeiros sofrem tributação mais onerosa que os residentes que executem atividade semelhante em território nacional. Afinal, a tributação média de artistas e esportistas residentes, ou de sociedades artísticas e desportivas residentes, tende a ser inferior a 25% de seus rendimentos brutos, já que aos residentes são permitidas, por meio de livro-caixa, deduções de despesas operacionais, havendo, ainda, aplicação de uma tabela progressiva. Vale frisar, ademais, que a alíquota de 25% não pode ser considerada baixa o suficiente para compensar a indedutibilidade de despesas de não-residentes, à luz do item 10 dos comentários da OCDE ao artigo 17.

Tendo constatado que o artista ou desportista não-residente sofre alta tributação no Brasil em virtude da competência tributária atribuída pelo artigo 17 da CM-OCDE e do direito interno brasileiro, cabe analisar se os acordos de bitributação firmados pelo Brasil oferecem solução para este problema.

A maior parte dos acordos para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil (22 dentre os 27 vigentes) adota o método do crédito para evitar dupla tributação de rendimentos de artistas e esportistas, ressalvando, entretanto, que o crédito a ser concedido não poderá exceder o montante de tributos que seria devido no país de residência sobre aquela parcela de rendimentos. O país de residência do artista ou esportista, ao considerar os rendimentos que este obteve no Brasil, permite que sejam deduzidas as despesas relacionadas ao exercício da atividade e que sobre os rendimentos líquidos incida alíquota resultante da aplicação da tabela progressiva. O resultado desta prática é que, na maior parte das vezes, o montante de tributos a serem pagos no país de residência sobre os rendimentos que o artista ou esportista auferiu no Brasil são sensivelmente inferiores à quantia que foi retida na fonte. Assim, ao se aplicar o método do crédito, o profissional estrangeiro acaba por não ter a possibilidade de se ressarcir da tributação excessiva que sofreu na fonte. Como consequência, sofre uma tributação pior do que sofreria se fosse residente do Brasil ou se tivesse executado seu trabalho em seu país de residência. Afinal, nestes dois últimos casos, ele teria direito tanto à dedutibilidade de despesas relacionadas ao exercício de sua atividade quanto à aplicação da tabela progressiva.

Também, e de forma ainda mais evidente, não há possibilidade de o esportista ou artista se ressarcir da tributação excessiva sofrida no Brasil, com relação aos acordos em que o país estrangeiro se compromete à utilização do método da isenção para evitar a bitributação. Afinal, quando se aplica o método da isenção, não há competência do país de residência, funcionando a tributação aplicada pelo país da *performance* como definitiva. Tem-se, assim, que quer se aplique o método do crédito, quer o da isenção, o artista ou desportista estrangeiro sofrerá, no Brasil, tributação excessiva na fonte. Isto quando não houver problemas burocráticos que impossibilitem a tomada de crédito e causem uma verdadeira bitributação.

Sobre a qualificação dos rendimentos de artistas e esportistas estrangeiros de acordo com a legislação interna brasileira, porém, não há uniformidade na doutrina. Enquanto a maioria, como nós, entende que esses rendimentos são rendimentos de "serviços em geral", sobre os quais recai a alíquota de 25% de imposto de renda, conforme se acaba de expor, poder-se-ia defender que os serviços de artistas e esportistas consistiriam em serviços técnicos, cujos rendimentos brutos sofreriam incidência de 15% de imposto de renda retido na fonte mais 10% de CIDE-Royalties. Ainda que não compartilhando deste entendimento, vale expô-lo brevemente para verificar se também, segundo esta qualificação, interna os artistas e esportistas não-residentes estariam sujeitos à tributação excessiva.

A qualificação da atividade de artistas e esportistas estrangeiros como serviços técnicos basear-se-ia na definição, muito criticada pela doutrina<sup>71</sup>, trazida pelo artigo 17, § 1º, II, "a", da Instrução Normativa SRF nº 252/02, segundo a qual se considera serviço técnico "o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por pro-

71 Vale conferir os comentários de A. Xavier acerca do tema: "Da regulamentação do INPI (Ato Normativo nº 135, de 15 de abril de 1997) e da regulamentação do Banco Central do Brasil (Regulamento Anexo à Carta Circular nº 2.795, de 15 de abril de 1998, art. 2º), resulta que a expressão "serviços técnicos", quando utilizada isoladamente, se refere a serviços complementares às operações de assistência técnica. Este foi também o entendimento consagrado pelo Decreto do Presidente da República nº 3.949/01, em matéria de CIDE, cujo art. 8º, II considerou os serviços técnicos especializados, juntamente com os serviços de assistência técnica, como subespécie de um conceito de "prestação de assistência técnica". Não nos parece pois ter qualquer fundamento legal ou doutrinário a definição de serviços técnicos dada pela Instrução Normativa SRF nº 252/02, segundo a qual "considera-se serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução depende de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios (art. 17, § 1º, II, 'a')". (A. Xavier, op. cit. - nota 179), p. 605.

fissionais liberais ou de artes e ofícios". O problema desta definição é que, além de não ser claro seu embasamento legal, ela é demasiadamente ampla. Afinal, praticamente todo trabalho ou serviço que se realize depende ao menos de um mínimo de conhecimento técnico sobre determinado assunto ou ofício.

De qualquer forma, caso se aceitasse a qualificação dos rendimentos de artistas e esportistas estrangeiros como serviços técnicos, tais rendimentos brutos, conforme dito acima, estariam sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 15% mais 10% a título de CIDE-Royalties (cf. arts. 709 e 713 RIR, art. 3º da MP 2159-70/01 e arts. 1º e 2º da lei nº 10.168/00)<sup>72</sup>. Ocorre, porém, que o contribuinte da CIDE não é o atleta ou esportista, e sim tomador de serviços residente no Brasil. A CIDE, portanto, encareceria a prestação de serviços, mas, por se tratar de contribuição e recair sobre sujeito passivo diverso do prestador não-residente, não seria considerada pelos acordos de bitributação. Assim, ainda que se isentasse ou creditasse integralmente os 15% de imposto de renda incidentes sobre os rendimentos brutos, haveria um excedente de 10% pago a título de contribuição que poderiam gerar bitributação econômica ao se aplicar o método do crédito e, assim, tornar a tributação de artistas e esportistas não residentes excessivamente onerosa.

Do exposto resulta, portanto, que também no Brasil a aplicação da regra de competência do artigo 17 da Convenção Modelo OCDE acaba por gerar tributação excessiva de atletas e artistas não-residentes, independentemente de serem os serviços internamente qualificados como "serviços em geral" ou "técnicos". Os artistas e desportistas não-residentes resultam excessivamente onerados quer quando comparados a atletas e artistas residentes no Brasil que aqui executem suas atividades, quer quando comparados a artistas e esportistas de seu Estado de residência, que lá executem suas atividades, quer quando a comparação seja feita com não-residentes prestadores de outros tipos de serviços sujeitos às regras de repartição de competências dos artigos 7º e 15 da Convenção Modelo OCDE.

Como solucionar esse problema? Sendo o problema igual ao que existe na Europa, seria possível adotar a mesma solução que foi construída pela jurisprudência recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias? Ou seja, seria possível que um não-residente exigisse do Brasil a dedução de despesas diretamente relacionadas com a performance de artistas e esportistas não-residentes?

#### IV.2. NÃO-DISCRIMINAÇÃO E O ARTIGO 24 DO MODELO OCDE

O dispositivo que cuida da proibição da discriminação ao se aplicarem os acordos contra a bitributação é o artigo 24 do modelo OCDE, que em seu parágrafo primeiro veda a discriminação em virtude da nacionalidade, nos seguintes termos<sup>73</sup>:

*"Art. 24 (1) Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States."*

Tradicionalmente, sempre se entendeu este dispositivo como vedando que residentes de um mesmo país fossem tratados de forma diversa, para fins tributários, unicamente por terem nacionalidades diferentes. Costumava-se partir do pressuposto, portanto, de que residentes estejam sempre em condições comparáveis e devam ser tratados de forma igual.

O tratamento diferenciado de residentes e não-residentes, por outro lado, seria legítimo. Afinal, a própria Convenção Modelo da OCDE é pautada no binômio fonte-residência, sendo que a fonte nada mais é do que o

72 A mesma tributação ocorreria - ou seja, incidência de 15% de imposto de renda retido na fonte mais 10% de CIDE-Royalties sobre os rendimentos brutos recebidos - em caso de transferência de atleta internacional, na hipótese tratada pelo art. 18 da IN SRF nº 252/02: "Art. 18. Sujeitam-se à tributação de imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior, pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive na hipótese de transferência de atleta profissional".

73 Cabe notar que o artigo 24 contém diferentes proibições de discriminação (em virtude da nacionalidade; de estabelecimentos permanentes; de sócio não-residente; de residente que deve no exterior e até mesmo de apátridas). O presente texto, porém, limitar-se-á à discussão da proibição de discriminação em virtude da nacionalidade, inserida no art. 24, § 1º da CM-OCDE. Para um estudo mais aprofundado da abrangência e da evolução históricas das proibições de discriminação englobadas pelo art. 24 da CM-OCDE, vale ler pesquisa de MICHAEL LANG, traduzida por LUIS EDUARDO SCHOUERI (M. LANG, "Os Trabalhos da OIECE e da OCDE para a Criação das Vedações de Discriminação" - in *Revista de Direito Tributário Internacional*, ano 1, nº 3, São Paulo: Quartier Latin, 221-241).

país onde aquele que aufera a renda não tem residência, embora nele tenha sua fonte de pagamento e produção de rendimentos.

Diante da leitura tradicional do artigo 24, § 1º, e do conceito de não-discriminação nele contido, portanto, chegar-se-ia à conclusão de que não haveria nada de errado ou ilegítimo no tratamento diverso entre residentes e não-residentes a que a aplicação do artigo 17 conduz, ainda quando, em virtude disto, a tributação de artistas e esportistas não-residentes resultasse mais onerosa que a de residentes. É questionável, porém, que esta visão tradicional seja capaz de atender a uma das principais finalidades dos acordos de bitributação, qual seja, propiciar e fomentar as transações internacionais. Afinal, ao se tratar o astro residente de forma menos onerosa, cria-se um desestímulo à contratação de artistas e esportistas estrangeiros, o que pode ser visto como contrário à teleologia dos acordos de bitributação.

Daí parecer interessante investigar se seria possível interpretar o artigo 24, § 1º, de maneira que ele também coibisse o tratamento diferenciado de residentes e não-residentes quando estes se encontrassem em situações comparáveis<sup>74</sup>. Um argumento para sustentar tal posição seria a recente jurisprudência européia, que, partindo de uma proibição de discriminação em virtude da nacionalidade<sup>75</sup>, construiu o conceito de discriminação indireta ou oculta, entendendo que um tratamento diferenciado que tome como critério o

local da residência possa ser uma forma oculta ou indireta de se discriminar em razão da nacionalidade, já que na maior parte das vezes o não-residente é também o não-nacional. Atualmente, na Comunidade Européia, não há mais critério de *discrimen* que seja automaticamente aceito, que seja tido como inquestionável e legítimo por si mesmo. Deve-se analisar, diante de cada caso concreto, se dois sujeitos encontram-se em situações comparáveis. Saiu-se, portanto, da proibição de discriminação em virtude da nacionalidade para se chegar ao conceito de comparabilidade no caso concreto.

Seguindo a linha lógica do raciocínio europeu, chegar-se-ia à conclusão de que um artista ou esportista não-residente que se apresente no Brasil encontra-se em uma situação comparável, no que diz respeito à necessidade de dedução de despesas operacionais diretamente relacionadas com a apresentação, com a de um artista ou esportista residente no Brasil, que aqui se apresente. Ao impossibilitar que não-residentes realizem deduções e ao aplicar a seus rendimentos uma alíquota que pode ser considerada alta, o Brasil estaria tratando o não-residente de forma mais onerosa que o residente<sup>76</sup>. Ainda, seguindo raciocínio semelhante ao da Corte Européia, poder-se-ia afirmar que como o astro não-residente na maior parte das vezes não tem a nacionalidade brasileira, haveria discriminação indireta ou oculta em virtude da nacionalidade, o que seria proibido através de uma interpretação teleológica do artigo 24, § 1º, da CM-OCDE e do acordo de bitributação, como um todo.

Não haveria que se argumentar que, ao se permitir a dedução na fonte de despesas diretamente relacionadas com a performance o país da fonte estaria exercendo um papel que incumbe ao país de residência. Afinal, continuaria a ser papel do país de residência a dedução de despesas relacionadas com a situação pessoal do residente, tais como necessidade de sustentar dependentes, de prover estudos e de cuidar da saúde. Também continuaria a ser papel do Estado de residência garantir o mínimo existencial ao não tributar parte dos rendimentos, tomando em consideração a parte isenta da tabela progressiva. Assim, o Estado da fonte não seria obrigado nem a garantir que parte dos rendimentos de não-residentes fosse isenta nem a permitir

74 A possibilidade de residentes e não-residentes encontrarem-se em situação equiparável, devendo ter tratamento tributário igual no que respeita ao imposto de renda, já foi examinada noutra ocasião, quando se afirmou: "A separação entre residentes e não-residentes, para fins de tributação pelo imposto de renda, apenas faz sentido quando se encontra uma fundamentação constitucional para impor tratamento diverso a uns e outros. Assim, quando um país em que vige o princípio da isonomia impõe regimes tributários diferentes a residentes e a não-residentes, necessariamente deve ponderar as circunstâncias em que ambos se encontram, entendendo que as diferenças justificam diverso tratamento tributário. No caso do imposto de renda, não é difícil sustentar que contribuinte que atue dentro do próprio território encontra-se em situação diversa daquele que está no exterior. Assim é que se explica, que, quando um contribuinte passa a atuar dentro do território nacional, passa ele a receber o mesmo tratamento dos residentes. Vê-se, daí, que a extensão do tratamento dado aos residentes, aos não-residentes que aqui atuam, encontra matriz constitucional no princípio da igualdade". (Cf. L. E. SCHOUERI, *Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.), *Internet - O Direito na Era Virtual - 2ª edição*, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 52).

75 Eis a redação do artigo 12 do Tratado da Comunidade Européia, que é o âmago do princípio da não-discriminação no direito comunitário europeu, no qual se apóiam as liberdades fundamentais: "Artigo 12 - No âmbito de aplicação do presente Tratado, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. O Conselho, deliberando nos termos do artigo 251.o, pode adotar normas destinadas a proibir essa discriminação".

76 Como afirma Alberto Xavier: "[...] em princípio não existe qualquer razão lógica para tratar diferencialmente as vendas de bens das vendas de serviços. Havendo em ambos os casos custos incorridos para a sua tributação, o imposto deve incidir sobre o ganho efetivo, ou lucro, e não sobre a totalidade do valor bruto da remuneração" (Cf. A. XAVIER, op. cit. (nota 179), pp. 691-692).

despesas relacionadas com a situação pessoal do artista ou esportista, na medida em que este aufera a maior parte de seus rendimentos no local em que reside, o qual é responsável pela consideração de sua situação pessoal. A dedução de despesas diretamente relacionadas com a *performance*, portanto, nada mais seria do que possibilitar o tratamento igual de residentes e não-residentes somente naquilo que eles têm de comparável (exercício de uma profissão e necessidade de incorrer em despesas inerentes a tal exercício).

Seguindo tal entendimento, concluir-se-ia que artistas e esportistas residentes e não-residentes encontram-se em situação comparável no que diz respeito à necessidade de dedução de despesas diretamente relacionadas com a sua remuneração. Assim, seria possível entender que o artigo 24, § 1º, do modelo OCDE, ao proibir literalmente a discriminação em razão da nacionalidade, proibiria também a discriminação indireta em virtude da nacionalidade, tornando imperativa a possibilidade de dedução, na fonte, de despesas com relação econômica direta com os rendimentos de artistas e esportistas. Esta interpretação do artigo 24 encontraria respaldo na teleologia dos acordos de bitributação, que é, em última instância, promover e facilitar as transações internacionais.

Tal entendimento, como visto, dependeria de que se aceitasse que o conceito de discriminação oculta, desenvolvido pela Corte Européia no âmbito do Tratado de Roma, pudesse ser estendido aos acordos de bitributação. Contra tal entendimento, poder-se-ia arguir que os comentários da OCDE não indicam a adoção de tal conceito pela comunidade internacional. De resto, a própria linha da Corte Européia para sustentar a discriminação oculta – o raciocínio de que, “em geral”, a discriminação com base na residência implicaria discriminação por nacionalidade – parece discutível e dificilmente seria aplicada por tribunais nacionais, quando da aplicação dos acordos de bitributação. Ademais, a extensão do conceito de discriminação oculta para os acordos de bitributação impõe que se enfrente o obstáculo do artigo 31, da Convenção de Viena. É o que se verá.

#### IV.2.1. REFLEXÕES DECORRENTES DO ARTIGO 31 DA CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE DIREITO DOS TRATADOS E DE RECENTES ESTUDOS DA OCDE E DA IFA

Dispõe o artigo 31, da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, que, embora (ainda) não ratificada pelo Brasil, não deixa de ser considerada como fonte de direito internacional:

#### *“Artigo 31 – Regra Geral de Interpretação*

*1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.*

*2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:*

*a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;*

*b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.*

*3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:*

*a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;*

*b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;*

*c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.*

*4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.”*

Da leitura do dispositivo acima, tem-se que os termos de um acordo devem ser interpretados conforme o sentido comum (*ordinary meaning*) atribuível a eles (art. 31, § 1º), a menos que esteja estabelecido que as partes quisessem dar ao termo sentido diverso. Em geral, entende-se que o sentido comum dos termos de um acordo de bitributação seja aquele que a eles é atribuído pelos comentários que a OCDE faz à Convenção Modelo. Quando as partes desejam sentido divergente, em geral o estabelecem por meio de protocolo aos acordos para evitar a dupla tributação.

No caso dos acordos celebrados pelo Brasil, todavia, em nenhum deles há dispositivo, ainda que em protocolo, que estabeleça que o termo “nacionalidade”, empregado no art. 24, §1º, deva ou possa ter um sentido mais amplo do que aquele apontado pelos comentários da OCDE. Assim, seria

questionável que o Brasil ou qualquer outro Estado pudesse, unilateralmente, interpretar a proibição de discriminação como proibindo também a discriminação indireta em virtude da nacionalidade. Tal possibilidade, além de gerar insegurança jurídica, seria contrária ao artigo 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados.

Vale observar, ainda, que a possibilidade de interpretar um termo de forma nova ou extensiva é bem maior no âmbito da Comunidade Européia do que no que concerne à relação entre Estados onde pelo menos um deles não faça parte de tal Comunidade. Isto porque, na Comunidade Européia, a competência para a interpretação uniforme do Tratado da Comunidade Européia<sup>77</sup> pertence ao Tribunal de Justiça das Comunidades Européias. Não há órgão equiparável, no âmbito internacional, que funcione como última instância capaz de garantir interpretação autêntica, uniforme e vinculante dos termos da Convenção Modelo da OCDE. Assim, no que concerne aos acordos de bitributação, nem mesmo a inovação na interpretação de um termo por meio de alteração dos comentários da OCDE é capaz de vincular as partes, que poderiam alegar que queriam os termos do acordo conforme o sentido que lhes era conferido pela OCDE no momento de sua celebração. Contrariamente, o sentido dado ao Tratado da Comunidade Européia é aquele que atualmente o Tribunal de Luxemburgo diga que ele tem.

Ainda que uma interpretação extensiva do artigo 24, §1º, da CM-OCDE feita nos próprios comentários da OCDE ao modelo não significasse que tal interpretação devesse obrigatoriamente ser adotada pelo Brasil, com relação aos acordos já firmados, essa nova interpretação seria ao menos um bom argumento a favor da inclusão do conceito de discriminação indireta, pelo Brasil, ao interpretar o artigo 24, § 1º. A partir daí, então, seria possível se exigir a dedução de despesas operacionais de artistas e esportistas não-residentes ao tributá-los na fonte. Neste sentido, é relevante que se saiba qual tem sido a abrangência dada ao artigo 24 do acordo em recentes estudos realizados pela OCDE<sup>78</sup>.

Analisando estudos da OCDE sobre o alcance do artigo 24 da CM-OCDE, tem-se que venceu a posição de que o artigo deveria continuar a ser

interpretado de forma mais conservadora, não abrangendo o conceito de discriminação indireta:

*"(...) The Group agreed that the different treatment of resident and non-resident companies is allowed by paragraph 1 even where the residence and nationality are linked through the criterion of incorporation or registration. Paragraph 1 only prohibits a different tax treatment that is based exclusively on the fact that the entity derives its status from the domestic law of another State and requires that all other relevant factors, including the residence of the entity, be the same. The different treatment of residents and non-residents is a crucial feature of tax systems (e.g. source based and worldwide taxation are not comparable and withholding taxes that often apply only to payments to non-residents are implicitly allowed under provisions such as Articles 10 and 11); paragraph 1 was never intended to prevent such different treatment"<sup>79</sup>.*

*"3. The Working Group agreed that Article 24 does not cover covert or indirect discrimination. The non-discrimination provisions of Article 24 are precisely drafted and do not include an all-encompassing non-discrimination rule (see, for instance, the wording of paragraph 1, which recognizes that residents and non-residents are not in comparable circumstances)"<sup>80</sup>.*

Cabe pontuar, porém, que, embora majoritariamente se entenda não ser possível extrair do artigo 24, § 1º, OCDE a proibição de discriminação indireta ou oculta, nem por isso a doutrina pacificou-se no sentido de considerar tal situação ideal ou desejável. Assim, por exemplo, o professor Kees Van Raad, sustenta que os Estados contratantes deveriam passar a ampliar a proteção oferecida pelas regras de não-discriminação dos acordos, sendo que um meio para isso seria estender a proibição de discriminação do art. 24, § 1º, aos casos de discriminação indireta ou oculta em virtude da nacionalidade<sup>81</sup>. De acordo com essa visão vanguardista, deveria haver o que chamare-

77 Cf. artigo 220 do Tratado da Comunidade Européia.

78 Cf. OECD, *Application and interpretation of article 24 (non-discrimination) - Public discussion draft*, op. cit. (nota 174).

79 Cf. OECD, *Application and interpretation of article 24 (non-discrimination) - Public discussion draft*, op. cit. (nota 174), p. 11.

80 Cf. OECD, *Application and interpretation of article 24 (non-discrimination) - Public discussion draft*, op. cit. (nota 174), p. 5.

81 Vale a transcrição das palavras do professor: "A nondiscrimination rule is not a necessary or even obvious ingredient of a tax treaty. (...) If countries indeed want to continue including in their tax

mos de "tributação na fonte com reserva de progressividade", ou seja, cada fonte de pagamento deveria considerar o total dos rendimentos do contribuinte para apurar – conforme a tabela progressiva utilizada para tributação dos residentes, qual seria a alíquota aplicável aos residentes – a alíquota aplicável à parcela de rendimentos dos quais seja fonte<sup>82</sup>. Embora a concretização desta idéia possa ser um tanto difícil, devido aos *compliance costs* que poderia gerar, ela não deixa de causar admiração pelo senso crítico e de equidade que a sustenta.

Os comentários de 2008 da OCDE ao artigo 24, porém, deixam claro que venceu o posicionamento de que este artigo, em seu parágrafo primeiro, não abrange a proibição da chamada discriminação indireta ou oculta. Essa ressalva é feita já no primeiro item das considerações gerais introduzidas aos comentários ao art. 24, da CM-OCDE, que tem o seguinte teor<sup>83</sup>:

*"1. This Article deals with the elimination of tax discrimination in certain precise circumstances. All tax systems incorporate legitimate distinctions based, for example, on differences in liability to tax or ability to pay. The non-discrimination provisions of the Article seek to balance the need to prevent unjustified discrimination with the need to take account of these legitimate distinctions. For that reason, the Article should not be unduly extended to cover so-called – indirect discrimination. For example, whilst paragraph 1, which deals with discrimination on the basis of nationality, would prevent a different*

treaties non-discrimination rules, they should consider to expand the scope of the protection to be granted by the source country to non-resident taxpayers (...): Wider protection against hidden discrimination of non-resident taxpayers: i.e., protection of non-resident taxpayers against differentiating treatments which, while not nominally based on nonresidence, effectively discriminate against nonresidents (...)" (K. Van Raad, op. cit. (nota 209), p. 136-137).

<sup>82</sup> *Ipsis literis*: Nonresidents should be entitled in the source country to the same treatment as residents with regard to the determination of taxable items of income and, in proportion to the share that their source country incomes is of their worldwide income, to other tax benefits. At the same time, where graduated tax rates apply nonresidents may be subject to tax by the source country on their source income at the average tax rate that the source country would apply to their worldwide income (...). In that approach not only not only the residence country (-ies) should compute the taxpayers worldwide income and the resulting tax, and restrict the tax they effectively impose to the fraction thereof that corresponds with the fraction that the source country income is of the worldwide income. As a consequence of this approach, the taxpayer is entitled in each of the source countries from which he derives income, to effectively enjoy on a pro-rata-parte basis the same benefits that are available to residents of that source country" (K. Van Raad, op. cit. – nota 209, p. 138-142).

<sup>83</sup> Cf. OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention – 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), p. 52.

*treatment that is really a disguised form of discrimination based on nationality such as a different treatment of individuals based on whether or not they hold, or are entitled to, a passport issued by the State, it could not be argued that non-residents of a given State include primarily persons who are not nationals of that State to conclude that a different treatment based on residence is indirectly a discrimination based on nationality for purposes of that paragraph".*

Também estudos recentes da IFA reconhecem que a atual redação do artigo 24, § 1º, da CM-OCDE, não abrange a proibição de discriminação oculta tal como desenvolvida pela Corte Européia. Os *experts* da IFA, porém, propõem que, no futuro, o artigo 24 da CM-OCDE seja alterado de forma a ter extensão mais ampla que a atual, embora não tão ampla quanto a que se confere à proibição de discriminação no campo do direito comunitário europeu. Essa nova proibição de discriminação, pensada pelos estudiosos da IFA, ao mesmo tempo em que abrangeria também a vedação à discriminação oculta, permitiria – assim como o TJCE o faz – que determinadas discriminações pudessem ser justificadas por razões imperativas de interesse geral, desde que fossem aplicadas de modo proporcional<sup>84</sup>. Este

<sup>84</sup> Vale transcrever a idéia vanguardista dos estudiosos da IFA: "The EC role model should be sized down and adapted to the specific amendment needs and bilateral framework of MC/DTC. Our recommended approach would be that of a two-stage propelled rocket. The first paragraph would provide the core principle of an overarching prohibition of tax discrimination based on the nationality, residence or other equivalent *in personam* characteristic of the taxpayer, thereby extending the scope of current paragraph (1) to also cover current paragraph (3) (PE ND). The core principle would thus provide for a more extensive and tax effective specific dimension of (overt and covert) distinction and parameters for comparing similar circumstances, and would allow the justification of tax discrimination for imperative reasons of public interest measured by proportionality.

The second paragraph of a new article 24 MC would contain current paragraphs (4) and (5). The commentary would widen their scope to include further cases of ND application (based more on principles of (non-) tax restriction than of (non-) direct discrimination) as the contracting states may from time to time want to add cases on a mutually negotiated base. The new commentary would make clear that the justified changes do not extend to fundamental freedoms, tax disparities and complete non-restriction, (full) level playing field and outbound tax neutrality, reverse discrimination, MFN treatment, ECJ interpretation methods inspired by internal market objectives. This controlled (adapted) application of the EU ND tax concept would thus present a combination of (a) an overarching ND principle, extending and upgrading the scope and standard of the current one to the level of a prohibition of direct tax discrimination on grounds of nationality or residence, thereby contributing to its coherence, effectiveness, transparency, proportionality and reasonableness, and (b) the prospect of negotiated cherry-picking in the wider area of indirect discrimination, contributing to the flexibility and adaptability to national policies and mutual economic interests and improving chances of acceptance of the package by contracting states". (Cf. Cf. Luc Hinckens e Philippe Hinckens, op. cit. (nota 209), p. 54)

novo artigo 24, porém, ainda não existe. Assim, ao mesmo tempo em que indicam a necessidade de ampliação do escopo do artigo 24 da CM-OECD, os estudiosos da IFA reconhecem que, na atualidade, o alargamento do conceito de não-discriminação levado a cabo pela Corte Européia não pode ser automaticamente transposto para interpretação do artigo 24 da CM-OCDE.

Diante de todo o exposto, vale concluir, à vista do art. 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, dos estudos doutrinários e das recentes publicações da OCDE e da IFA, que dificilmente o Brasil ou qualquer outro país poderia legitimamente interpretar o artigo 24, §1º, de forma a entender que ele também abrangesse o conceito de discriminação indireta, a menos que houvesse acordo expresso entre os contratantes em sentido contrário. Tem-se, portanto, que através da aplicação do artigo 24 do modelo OCDE não seria possível interpretar o artigo 17 de modo a exigir tributação dos rendimentos líquidos de artistas e esportistas não-residentes.

#### IV.3. ESTUDOS DA OCDE SOBRE O ARTIGO 17: POSSIBILIDADE EXPRESSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS OPERACIONAIS DE ARTISTAS E ESPORTISTAS NÃO-RESIDENTES POR OCASIÃO DA TRIBUTAÇÃO NA FONTE

Recentemente, *experts* da OCDE chegaram à conclusão de que nem o artigo 17 nem o artigo 24 do modelo OCDE exigem, conforme suas redações atuais, a dedução, na fonte, de despesas operacionais de artistas e esportistas não-residentes. Entendeu-se, porém, que seria desejável alterar o item 10 dos comentários da OCDE ao artigo 17, para sugerir que os Estados que assim o desejem, prevejam a possibilidade de tributação líquida na fonte<sup>85</sup>, adicionando o seguinte dispositivo ao artigo 17:

*"Where a resident of a Contracting State derives income referred to in paragraph 1 or 2 and such income is taxable in the other Contracting State on a gross basis, that person may, within [period to be determined by the Contracting States] request the other State in writing that the income be taxable on a net basis in that other State. Such request shall be allowed by that other State. In determining the taxable income of such resident in the other State, there shall be allowed as deductions those expenses deductible under the domestic laws of the other State which are incurred for the purposes of the activities exercised in the other State and which are available to a resident of the other State exercising the same or similar activities under the same or similar conditions".*

De fato, esta alteração foi incorporada, *ipsis literis*, à versão de 2008 dos comentários da OCDE à sua Convenção Modelo<sup>86</sup>. À vista disto, tem-se que está aberta ao Brasil a possibilidade de inclusão do parágrafo acima tanto nos acordos de bitributação que vier a celebrar quanto nos acordos de bitributação já existentes, por meio de protocolo. Isto significaria abandonar a tributação objetiva (somente de rendimentos brutos) na fonte, o que favoreceria artistas e esportistas estrangeiros.

Tão inovadora parece a idéia, que se questiona acerca da sua aplicabilidade, da sua viabilidade prática e mesmo política, por ocasião da celebração de convenções contra a bitributação. Neste sentido, vale notar que tanto no acordo que havia entre o Brasil e a Alemanha<sup>87</sup> – denunciado em 2005 – quanto nos acordos ainda vigentes Brasil-Luxemburgo<sup>88</sup> e Brasil-Argentina<sup>89</sup>, estabeleceu-se, no artigo 5º, que uma empresa de um Estado Contratante seria considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se exercesse nesse outro Estado a atividade de fornecer serviços de artistas ou esportistas mencionados no artigo 17. Esta foi uma forma de possibilitar, na ausência de dispositivo equivalente ao art. 17, § 2º da CM-OCDE (cf. item 2.3 do presente texto), que rendimentos de artistas e esportistas pagos a empresas estrangeiras (*rent-a-star compa-*

85 Desde a decisão *Gerritse*, em 2003, há pressão na doutrina européia para que a OCDE reconsidere a redação do item 10 de seus comentários ao artigo 17, passando a permitir a tributação líquida de rendimentos de artistas e esportistas: "But the OECD will also have to seriously reconsider its recommendation in Para. 10 of the Commentary on Art.17 of the OECD Model" (Cf. D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 187), p. 382); "With the ECJ's decision against gross taxation in the *Scorpio* case, the Member States will have to change their tax rules in respect of non-resident artists and sportsmen into net taxation. Following this, it appears to be very likely that the 19 out of the 30 Members countries of the OECD will ask the OECD to change Para. 10 of the Commentary on Art. 17 of the OECD Model into a clear recommendation in favour of the deduction of direct expenses at source, so that the optional Paragraph of the Commentary conforms with EC law". (D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 227), p. 65).

86 OCDE, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), p. 50.

87 Decreto nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976.

88 Decreto nº 85.051, de 18 de agosto de 1980.

89 Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982.

nies) fossem tributados no país de fonte. Mas foi também uma maneira de garantir que tais rendimentos fossem tributados apenas após deduzidas despesas a eles diretamente relacionadas, já que os estabelecimentos permanentes (ou entes a eles equiparados) sofrem tributação tão-somente sobre seus rendimentos líquidos.

Um outro fato que mostra que a tributação de rendimentos *líquidos* de não-residentes na fonte não só é possível como também é conhecida no Brasil, é o artigo 705 do RIR, segundo o qual é permitido deduzir, mediante comprovação, certas despesas<sup>90</sup> para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País.

#### IV.4. RETORNO ÀS "REGRAS NORMAIS" DE ALOCAÇÃO DE COMPETÊNCIAS VERSUS A IDÉIA DE "ESTABELECIMENTOS PERMANENTES FICTOS DE PRESTADORES DE SERVIÇOS" (SERVICE DEEMED PE)

A possibilidade de tributação de rendimentos líquidos de artistas e esportistas não-residentes explicita um *trade-off* existente entre *eficiência* – *simplicidade* na tributação – e a idéia de *justiça* que embasa a tributação líquida, pautada na *capacidade contributiva subjetiva*.

Há que se admitir que, ao mesmo tempo em que permitir a astros não-residentes a dedução de suas despesas operacionais lhes propiciaria uma tributação mais justa, isto poderia aumentar os custos administrativos envolvidos com a tributação dessa classe de pessoas, o que poderia ser uma razão para que os Estados pensassem em voltar às regras "normais" de repartição de competências ao delinear a tributação de artistas e esportistas em seus acordos para evitar a dupla tributação<sup>91</sup>.

90 As despesas cuja dedução é permitida, mediante comprovação, encontram-se listadas no artigo 50 RIR. São elas: (i) o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento; (ii) o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado; (iii) as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; (iv) às despesas de condomínio.

91 D. MOLENAAR e H. GRAMS, op. cit. (nota 227), p. 68.

É de se duvidar, porém, que haja, em um futuro próximo, uma tendência de retorno às regras "normais" de repartição de competência no que se refere ao artigo 17. Primeiramente, porque, como se mostrou, os comentários de 2008 da OCDE apontam para a manutenção das regras de competência tal como estão, tendo como única alteração a inserção explícita da possibilidade de exigência de tributação *líquida* de rendimentos de artistas e esportistas no Estado da fonte.

Um outro argumento que indica tendência à manutenção da competência na fonte para tributação de serviços, diz respeito a uma novidade sugerida pelos *experts* da OCDE<sup>92</sup> e inserida nos comentários de 2008 da OCDE ao artigo 5º (estabelecimentos permanentes) de sua Convenção: *service deemed permanent establishments*<sup>93</sup>.

A idéia de se considerar, em determinados casos, que haja um estabelecimento permanente (ficto, putativo) no local da prestação de serviços advém da constatação de que alguns tipos de empresas não requerem um estabelecimento fixo em determinado território para nele desenvolverem suas atividades empresariais<sup>94</sup>. Assim, os comentários de 2008 ao artigo 5º da CM-OCDE sugerem, em seu item 42.3, que os Estados que assim o desejem, incluam o seguinte dispositivo no artigo 5º de suas convenções<sup>95</sup>:

*"42.23 The following is an example of a provision that would conform to these requirements; States are free to agree bilaterally to include such a provision in their tax treaties:*

*Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State*

*a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve*

92 Cf. OECD. *The tax treaty treatment of services: proposed commentary changes – Public Discussion Draft*, op. cit. (nota 174).

93 Cf. item 42.21 e seguintes dos comentários da OCDE ao artigo 5º, in OECD, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention – 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), p. 10.

94 Cf. OECD. *The tax treaty treatment of services: proposed commentary changes – Public Discussion Draft*, op. cit. (nota 174), p. 5 e OECD, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention – 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), p. 11.

95 Cf. OECD. *The tax treaty treatment of services: proposed commentary changes – Public Discussion Draft*, op. cit. (nota 174), p. 6.

month period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or

b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual".

O dispositivo acima cuida, na primeira alínea, da hipótese em que a empresa seja composta por um indivíduo, ou atue através de um indivíduo. Já a segunda alínea trata da situação de uma empresa que preste serviços em um determinado Estado, através de uma ou mais pessoas, no âmbito de um dado projeto durante um lapso de tempo superior a 183 dias, dentro de um ano. Esta exigência temporal da alínea *b)* diz respeito ao projeto como um todo, e não às pessoas nele envolvidas.

Cabe observar, ainda, que a competência tributária advinda dos *service deemed PE* estaria restrita aos serviços prestados no Estado em que se reputa o estabelecimento permanente como existente, limitando-se à tributação dos lucros, e não da receita bruta da prestação de serviços<sup>96</sup>.

A realidade nascente dos *service deemed PE* parece mostrar a tendência de alargamento da competência da fonte na tributação de serviços, onde, porém, somente devem ser tributados os rendimentos líquidos. Diante disto, é de se duvidar que os Estados espontaneamente optem por abrir mão de sua competência para tributar na fonte rendimentos de artistas e esportistas, embora deva haver pressão crescente para que esta tributação recaia apenas sobre rendimentos líquidos auferidos no Estado de prestação de serviços, a exemplo do que já ocorre com estabelecimentos permanentes e deverá acontecer com os estabelecimentos permanentes fictos de prestadores de serviços.

## V. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudou procurou traçar um panorama geral da tributação de artistas e esportistas não-residentes no âmbito internacional, mostrando inovações oriundas da Comunidade Européia que já atravessam o Atlântico, tendo repercussões no direito tributário internacional como um todo.

A tendência de tributação *subjativa* na fonte de rendimentos de artistas e esportistas não-residentes, ao que parece, veio para ficar, indicando uma preocupação crescente do direito tributário internacional em evitar todo o tipo de discriminação não justificável que possa influenciar negativamente transações internacionais, ainda que tal discriminação não se dê diretamente em virtude da diferente nacionalidade de residentes de um mesmo Estado, nos termos que o artigo 24, § 1º da CM-OCDE expressamente proíbe.

96 "42.22. Clearly, such taxation should not extend to services performed outside the territory of a State and should apply only to the profits from these services rather than to the payments for them. Also, there should be a minimum level of presence in a State before such taxation is allowed"; "42.47. By deeming the activities carried on in performing the relevant services to be carried on through a permanent establishment that the enterprise has in a Contracting State, the provision allows the application of Article 7 and therefore, the taxation, by that State, of the

profits attributable to these activities. As a general rule, it is important to ensure that only the profits derived from the activities carried on in performing the services are taxed; whilst there may be certain exceptions, it would be detrimental to the cross-border trade in services if payments received for these services were taxed regardless of the direct or indirect expenses incurred for the purpose of performing these services", in OECD, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention - 18 July 2008*, op. cit. (nota 174), pp. 11 e 17.