

## Reflexões sobre a Política Austríaca de Tratados para evitar a Dupla Tributação<sup>i-ii</sup>

Michael Lang<sup>iii</sup>

*Professor Doutor Honoris Causa e Conselheiro do Instituto de Direito Tributário Austríaco e Internacional da Universidade de Economia de Viena.*

### *Resumo*

Em princípio, os tratados tributários da Áustria são baseados na Convenção Modelo da OCDE (CM-OCDE). Todavia, a CM-OCDE deixa espaço para decisões políticas bilaterais. Ademais, a Convenção Modelo austríaca, que é o ponto de partida para a delegação austríaca em negociações bilaterais de tratados, diverge parcialmente da CM-OCDE. O Modelo austríaco foi publicado em 1998 e foi atualizado desde então. Michael Lang analisa os tratados tributários celebrados recentemente pela Áustria e examina se os desvios com relação à CM-OCDE se justificam.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, Convenção Modelo da OCDE, Convenção Modelo Austríaca.

### *Abstract*

Austrian tax treaties are based, in principle, on the OECD Model Convention (MC). However, the OECD MC leaves room for bilateral policy decisions. Moreover, the Austrian Model Convention, which is the starting point in bilateral treaty negotiations for the Austrian delegation, differs partly from the OECD MC. The Austrian Model was published in 1998 and has been developed further since. Michael Lang analyzes the recently concluded Austrian tax treaties and examines whether the deviations from the OECD MC are justified.

*Keywords:* Tax Law, OECD Model Convention, Austrian Model Convention.

### **I. A Rede Austríaca de Tratados para evitar a Dupla Tributação (TDT)**

A Áustria possui uma larga rede de tratados para evitar a dupla tributação: em 1998 já havia tratados com 44 países<sup>1</sup>. Naquela ocasião, segundo dados de Loukota, 80% dos recursos disponíveis para negociações de TDTs foram investidos na

<sup>i</sup> *Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik*, publicado originalmente na *SWI - Steuer und Wirtschaft International (Tax and Business Review)* 3, Viena: Linde Verlag, março de 2012.

<sup>ii</sup> Traduzido por Victor B. Polizelli.

<sup>iii</sup> Pelas preciosas recomendações, agradeço sobretudo ao Consultor do Ministério e honorário Professor Doutor Heinz Jirousek e a Elisabeth Pamperl, bem como a Katharina Daxkobler, Veronika Daurer, Kasper Dziurdz e Marion Scheuer. Agradeço também à Sra. Pamperl pelo apoio e pela correção do texto.

<sup>1</sup> LOUKOTA. Stand und Perspektiven der österreichischen DBA-Verhandlungen (Posição e perspectivas das negociações austríacas de TDTs). *ÖStZ*, 127 (127), 1998.

revisão dos tratados existentes<sup>2</sup>. Por conseguinte, Jirousek pode reportar, mais de dez anos mais tarde, que o número de países parceiros em TDTs havia subido para 78<sup>3</sup>. Nisso se verifica - especialmente se considerada a restrição de recursos pessoais do Ministério da Fazenda daquela época disponíveis para as negociações de tratados internacionais - uma performance impressionante. A construção da rede de tratados foi e é considerada de grande importância, sobretudo porque países pequenos como a Áustria, com espaço econômico bastante limitado, são - nas palavras de Loukota<sup>4</sup> - orientados a ter uma medida considerável de relações econômicas internacionais bem funcionais. A partir disso, eles se esforçaram especialmente para tornar atrativo internacionalmente a sua rede de tratados. Apenas deste modo, pode-se preservar e desenvolver a competitividade concorrencial do seu próprio centro econômico.

Da parte dos especialistas do BMF (Ministério da Fazenda Austríaco) designados para a negociação de tratados, tem-se enfatizado - com nuances levemente variáveis - que os principais objetivos da política austríaca de tratados para evitar a dupla tributação internacional consistem no incentivo das relações econômicas bilaterais, na manutenção da segurança jurídica e no combate à elisão e à evasão fiscal internacional<sup>5</sup>. Segundo Loukota esses objetivos estão “nem sempre em uma relação suportada de conflito”<sup>6</sup>. Eles devem “de acordo com as respectivas circunstâncias bilaterais, ser trazidos para uma relação recíproca balanceada e razoável”<sup>7</sup>. A interpretação do que seja “balanceado” e “razoável” alterou-se ao longo do tempo. Durante anos - conforme será exposto adiante - também houve literalmente verdadeiras mudanças na política austríaca de TDTs. Os princípios básicos geralmente formulados concedem espaço de manobra suficiente para uma abordagem pragmática na sua concretização.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> JIROUSEK. *Die Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen* (O futuro dos tratados para evitar a dupla tributação). In: QUANTSCHNIGG; WIESNER; MAYR (Coords.). *Steuern in Gemeinschaftsrecht - Festschrift für Wolfgang Nolz* (Tributos no direito comunitário - livro em homenagem a Wolfgang Nolz), 2008, p. 43; JIROUSEK. *Die österreichische DBA-Politik* (A política austríaca de TDTs). In: LANG; WEINZIERL (Coords.). *Europäisches Steuerrecht - Festschrift für Friedrich Rödler* (Direito Tributário europeu - livro em homenagem a Friedrich Rödler - “FS Rödler”), 2010, 409 (410).

<sup>4</sup> LOUKOTA, *op. cit.*, nota 1.

<sup>5</sup> Vide maiores detalhes em LOUKOTA. *Die aktuelle österreichische DBA-Politik* (A política austríaca atual de TDTs). *ÖStZ*, 249 (249), 1995. LOUKOTA. *Eckwerte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen um Bereich der Unternehmensbesteuerung* (Referências dos TDTs austríacos no campo da tributação empresarial). *SWI*, 244 (244), 1995. VELTER. *Die Leitlinien der aktuellen deutschen und österreichischen Abkommenspolitik und deren Umsetzung in den Doppelbesteuerungsabkommen* (As diretivas das atuais políticas alemã e austríaca de tratados e sua implementação em TDTs). In: GASSNER; e LANG (coords.). *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen - 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien* (Tributação e contabilidade de empresas que operam no mercado internacional - 30 anos de Direito Tributário na Universidade de Economia de Viena), 1998, 471 (474 s.). GASSNER. *Die Abkommenspolitik Österreichs* (A política austríaca de tratados), *SWI*, 1999, 195 (195 s.). GASSNER. *Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik* (O futuro da política austríaca de tratados). In: GASSNER *et al.* (coords.). *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts* (O futuro do Direito Tributário internacional), 1999, 89 (89 s.). JIROUSEK. *DBA-Politik* (Política de TDTs). In: LANG; e WEINZIERL. *FS Rödler*, 411. JIROUSEK. *Negotiations of Tax Treaties - an Update*. *SWI*, 209 (310 s.), 2003.

<sup>6</sup> LOUKOTA, *ÖStZ*, 1995, 249.

<sup>7</sup> *Idem*.

## II. Assistência Administrativa e Segurança Jurídica

Um exemplo disso que salta aos olhos é a mudança paradigmática no campo da assistência administrativa: durante muito tempo a política austríaca de TDTs neste campo era classificada pelos próprios negociadores de tratados como “cautelosa”<sup>8</sup>. Podia-se falar de uma “relação equilibrada” entre a “genuína necessidade de trabalho em conjunto” e quaisquer impactos negativos sobre os fatos econômicos internacionais.

Desde então, a Áustria buscou estabelecer a “ampla troca de informações” apenas com países-membros da OCDE e aos demais países ofereceu simplesmente uma “troca restrita de informações”. Como justificativa disso, fala-se primeiro da falta de certeza quanto a saber se fora do circuito de países da OCDE a obrigação de manter sigilo é efetivamente assegurada<sup>9</sup>.

Além disso, fala-se também bastante que um “excesso” de presteza na assistência administrativa pode ser uma “genuína vantagem do país”. Loukota comenta sobre grandes negócios que, em razão do medo de detecção nas regras de lavagem de dinheiro em países com grande troca de informações, são deslocados para países que não praticam uma tal troca de informações<sup>10</sup>. A preservação do sigilo bancário era valorizada pela Áustria - que, no mais, era discípula exemplar da OCDE - e durante muitos anos era a única reserva que restava com relação às regras da Convenção Modelo da OCDE (CM-OCDE)<sup>11</sup>.

O mundo mudou. Presteza em prover ampla assistência administrativa e “transparência” tornaram-se padrões internacionais. Os países que se recusam a seguir esta tendência correm o risco de serem ostracizados internacionalmente. Sob pressão do G-20, da OCDE e da União Europeia, a Áustria, finalmente, no dia 13 de março de 2009, retratou sua reserva ao art. 26 da CM-OCDE<sup>12</sup>. Precisamente antes do encontro do G-20 em Pittsburgh, em setembro de 2009, a Áustria já tinha assinado 15 acordos de direito público internacional - novos TDTs, protocolos para alteração de TDTs existentes e acordos para troca de informações - os quais se ali-

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 253; Gassner, *SWI*, 1999, 200.

<sup>9</sup> Loukota, *ÖStZ*, 1995, 253; Gassner, *SWI*, 1999, 200.

<sup>10</sup> Nesse sentido, Loukota, *ÖStZ*, 1995, 253.

<sup>11</sup> “Austria reserves the right not to include paragraph 5 in its conventions. However, Austria is authorized to exchange information held by a bank or other financial institution where such information is requested within the framework of a criminal investigation which is carried on in the requesting State concerning the commitment of tax fraud.” Sobre a situação prévia ao abandono da reserva, vide RASNER; e WITTMAN. *Et tu, Brute? Das österreichische Bankgeheimnis im Wandel* (Até tu, Brutus? O sigilo bancário austríaco em fase de mudanças). *GeS* 2009. 307 (307 s.). BERGMAN. *Die Umsetzung des OECD-Standards in Österreich zur Ermöglichung der Internationaler Amtshilfe auch bei Bankdaten* (A implementação dos padrões da OCDE na Áustria para permitir a assistência administrativa internacional também com relação a dados bancários). *In: LANG; e WEINZIERL. FS Rödler*. 111 (115 s.).

<sup>12</sup> Cf. BMF, *Presseinformation de 13/03/2009*. NOLZ, JIROUSEK. *Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz - Neuerungen beim Bankgeheimnis* (A nova lei de implementação da assistência administrativa - Novidades quanto ao sigilo bancário). *ÖStZ*, 430 (430), 2009, JIROUSEK. *DBA-Politik*. *In: LANG; e WEINZIERL. FS Rödler*. 417. URTZ. *Praxisfragen zum neuen Bankgeheimnis* (Questões práticas sobre o novo sigilo bancário). *SWI*, 144 (145), 2011; sobre os antecedentes históricos vide maiores detalhes em JIROUSEK. *Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich - das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz* (A implementação dos padrões da OCDE de assistência administrativa na Áustria - A nova lei de implementação da assistência administrativa). *SWI*, 488 (288 s.), 2009.

nhavam com os novos padrões<sup>13</sup>. Há realmente pouco a se opor contra uma atuação conjunta mais intensiva entre as autoridades administrativas. Preocupante é, porém, o quão rapidamente se estabelece aqui uma forma de *soft law* e especialmente o fato de que os pequenos países raramente têm a possibilidade de trabalhar de fato na “formulação do Direito”, mas acabam sofrendo as mais fortes pressões para implementar rapidamente as decisões que lhes foram, em última análise, impostas<sup>14</sup>.

Em matéria de implementação da assistência administrativa, a OCDE foi, porém, até este momento, claramente cautelosa. Com a regulação da assistência administrativa por meio do art. 27, ela aprovou uma regra que, já de antemão, ela mesmo descreveu como opcional<sup>15</sup>. Não é de se surpreender, portanto, que mesmo a Áustria somente vai adotar tal regra em seus tratados em situações excepcionais<sup>16</sup>. A justificativa para tanto é evidente: a adoção de regras para implementação da assistência administrativa somente deve ser levada em conta em relação àqueles países nos quais se possa assumir com razoável certeza que de acordo com o Direito deste respectivo país-parceiro-contratual e também de acordo com as diretivas do Direito austríaco haja previsões jurídicas protetivas suficientes, que evitem que a Áustria atenda a solicitações tributárias do exterior contra cuja fixação o contribuinte do Estado solicitante não consiga fazer valer as respectivas diretivas jurídicas habituais<sup>17</sup>.

Não pode passar despercebida a abordagem distinta que a política austríaca de tratados adota com relação aos arts. 26 e 27 da CM-OCDE. No caso das cláusulas de assistência administrativa previstas no art. 26 da CM-OCDE, a Áustria - como se verifica das respectivas regras da lei de implementação da assistência administrativa<sup>18</sup> - não impõe mais padrões rígidos e fortemente apoiados em postulados

<sup>13</sup> Nesse sentido, JIROUSEK. *DBA-Politik*. In: LANG; WEINZIERL. *FS Rödler*. 418.

<sup>14</sup> Críticas às diferentes formas de *soft law* podem ser vistas em GASSNER. *Die rechtliche Bewältigung von Soft Law - Zusammenfassende Schlussworte* (A implementação jurídica de *soft law* - conclusões congregadas). In: LANG; SCHUCH; e STARINGER (coords.). *Soft law in der praxis* (*Soft law* na prática). 2005, 155 (155 s.).

<sup>15</sup> Vide a esse respeito os comentários da OCDE sobre o art. 27, nota 1; JIROUSEK. *Der neue Vollstreckungsamtshilfeartikel im OECD-Musterabkommen 2001* (O novo artigo sobre a implementação da assistência administrativa na convenção modelo da OCDE de 2002). *SWI*, 215 (218), 2002.

<sup>16</sup> Em 2002, Jirousek já assumia que a Áustria provavelmente não se oporia à aspiração de ter outros parceiros contratuais para a adoção de um artigo prevendo a implementação de assistência administrativa (JIROUSEK, *SWI*, 2002, 224). E de fato tal regra é encontrada apenas em poucos TDTs, como, por exemplo, o tratado com a França, o Canadá, o Qatar, o México, a Noruega, a Suíça, a Turquia e os EUA. Nas relações com a Alemanha, a execução da assistência administrativa está bilateralmente regulada em um acordo específico de cooperação administrativa. Vide mais detalhes em JIROUSEK. *Der neue österreichische-deutsche Amtshilfevertrag* (O novo acordo de cooperação administrativa entre Áustria e Alemanha). *ÖStZ*, 497, (497 s.), 1999.

<sup>17</sup> Nesse sentido, JIROUSEK, *SWI*, 218, 2002; também no mesmo sentido, TÜCHLER. *Die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern nach Art. 27 OECD-MA* (A assistência administrativa na execução de tributos de acordo com o art. 27 da CM-OCDE). In: LANG; SCHUCH; e STARINGER (coords.). *Internationale Amtshilfe in Steuersachen* (Assistência administrativa internacional em matéria tributária), 2011, 115 (120).

<sup>18</sup> Vide mais detalhes em LANG; e PATERNO. *Rechtsschutz und steuerlicher Informationsaustausch in Europa* (Segurança jurídica e troca de informações em matéria tributária na Europa). In: HOLOUBEK; e LANG (coords.). *Das Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa* (O processo de trabalho conjunto de autoridades administrativas na Europa), 2012, em fase de impressão.

jurídicos. Esta diferenciação não permite afirmar que o art. 26 foi colocado sob a reserva do “interesse público”, a qual permitiria evitar a troca de informações em alguns casos críticos específicos. A literalidade do art. 27 da CM-OCDE contém claramente uma restrição similar<sup>19</sup>. Os parâmetros dados pelo art. 27 não devem sempre estar próximos do núcleo de direitos humanos, como é o caso da assistência administrativa do art. 26 da CM-OCDE: o indivíduo que for condenado a longa pena de prisão em seu país de residência em razão de informações obtidas a partir da Áustria em um questionável processo de julgamento teria certamente preferido, em vez disso, que os seus bens imóveis situados na Áustria tivessem sido utilizados para a satisfação do crédito tributário de seu país de residência.

Os argumentos para a prática austríaca antiga de admitir o art. 26 em TDTs apenas cautelosamente e, no caso de países não pertencentes à OCDE, apenas sob a forma de “cláusula menor” atualmente vão de encontro com o art. 27 da CM-OCDE. Na prática dos tratados austríacos mais recentes, a diferenciação entre os arts. 26 e 27 da CM-OCDE se verifica sobretudo no que respeita a quais regramentos devem ser adotados bilateralmente no caso da troca de informações, coisa que não acontece no caso da execução da assistência administrativa em razão da prescrição internacional.

A Áustria poderia também apontar para um outro tema de grande importância em termos de postulados jurídicos da política de tratados. A adoção das regras de arbitragem em tratados austríacos oferece uma boa oportunidade para tanto. É possível observar na política austríaca de tratados uma alteração de concepção ocorrida desde muito tempo: já em 1995 Loukota temia que as autoridades competentes dos países parceiros em TDTs perdessem sua disposição em realizar um acordo de compromisso quando fosse o caso de se implementar uma arbitragem, e reportava que não era desejável adotar cláusulas de arbitragem em TDTs<sup>20</sup>. Os negociadores austríacos, porém, deixaram-se convencer da posição contrária, segundo a qual as autoridades fiscais, na condução de um processo de arbitragem, devem se esforçar, até mesmo antes do início do processo arbitragem, a encontrar uma solução amigável<sup>21</sup>.

O tratado modelo austríaco originado em 1998 previu então a adoção de cláusulas arbitrais em tratados austríacos e, com relação a países da União Europeia, indicava a Corte Europeia como foro competente<sup>22</sup>. Ao tempo do tratado com a Alemanha esta orientação estava vigente e até hoje o TDT Áustria-Alemanha é o único tratado tributário do mundo no qual a Corte Europeia pode ser chamada a resolver disputas sobre a interpretação de TDTs<sup>23</sup>. Em alguns outros TDTs - como

<sup>19</sup> Vide art. 26, item 3, alínea “c” e art. 27, item 8, alínea “b” da CM-OCDE.

<sup>20</sup> LOUKOTA, *ÖSIZ*, 1995, 254.

<sup>21</sup> Nesse sentido, por exemplo, LANG, *Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen* (Presente e futuro dos TDTs austríacos). In: GASSNER; GRÖHS; e LANG (coords.). *Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung* (Tarefas para o futuro da auditoria contábil) - *Festschrift Deloitte & Touche Österreich*, 1997, 301 (310). GASSNER, *SWI*, 1999, 200.

<sup>22</sup> Vide o art. 25, item 5, do tratado modelo austríaco, impresso in Gassner et. al. *Zukunft* (Futuro), 129.

<sup>23</sup> A esse respeito, ZÜGER. *Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich-Deutschland* (A Corte Europeia como juízo arbitral no novo TDT Áustria-Alemanha). *SWI*, 19 (19 s.), 1999. ZÜGER. *Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen* (Juízo arbitral para TDTs), 2001, 123 s.

aqueles com a Armênia, o Azerbaijão, o México e a Mongólia - inseriram-se também cláusulas arbitrais<sup>24</sup>. A complementação feita em 2008 ao procedimento amigável do art. 25 da CM-OCDE com a previsão de um processo de arbitragem permitia prever que a Áustria agora tinha ganho mais vento a seu favor para insistir mais fortemente na adoção de tais cláusulas em TDTs bilaterais, uma vez que a previsão na CM-OCDE faz a cláusula arbitral ser elevada a padrões internacionais. O fato de que, também nesse período, dispositivos similares foram adotados como regra alternativa na convenção modelo da ONU<sup>25</sup> indica que as cláusulas arbitrais passaram a ganhar maior aceitação também fora do circuito dos países-membros da OCDE. Já no que respeita aos TDTs austríacos negociados mais recentemente, a proporção daqueles que contêm cláusula arbitral - até mesmo em comparação com padrões internacionais - é decepcionantemente menor<sup>26</sup>. Disso se conclui claramente que a cláusula arbitral não pertence àquele grupo de dispositivos que a Áustria insistiria em negociações de tratados. A esse respeito, a Suíça seguiu um caminho diferente e aproveitou-se das questões sobre assistência administrativa que lhe foram também impostas e valeu-se delas para complementar os seus tratados com cláusulas arbitrais, sinalizando também que, para ela, a construção de um ambiente de segurança jurídica em torno do direito dos TDTs é um importante fator atrativo para o seu país enquanto local de negócios<sup>27</sup>.

### III. Direitos do País de Residência à Tributação

Uma das regras mais importantes de um TDT é o artigo dos métodos (para eliminar dupla tributação). A CM-OCDE contém, nos arts. 23A e 23B duas sugestões distintas, dentre as quais os países signatários podem fazer escolhas<sup>28</sup>. No art. 23A encontra-se - quando se toma o exemplo dos dividendos e juros - a previsão da isenção dos rendimentos estrangeiros; no art. 23B nota-se o crédito do imposto estrangeiro. Os negociadores austríacos costumam optar pelo art. 23A quando se fala de regular os residentes na Áustria. Dessa forma, permite-se às empresas austríacas desenvolver suas atividades nos mercados estrangeiros nas mesmas condições tributárias aplicáveis às empresas lá residentes<sup>29</sup>.

<sup>24</sup> JIROUSEK. *DBA-Politik in LANG*; e WEINZIERL, *FS Rödler*, 419.

<sup>25</sup> Maiores detalhes em BAYER. *Das neue update zum UM-Musterabkommen* (A nova atualização da convenção modelo da ONU). *SWI*, 539 (540), 2001.

<sup>26</sup> Desde 2008 adotou-se cláusula arbitral, por exemplo, no TDT com Bahrein (art. 24, item 5), Bósnia e Herzegovina (art. 25, item 5) e Suíça (art. 25, item 5).

<sup>27</sup> No fechamento do protocolo adicional com a Suíça com relação a uma troca ampla de informações, previu-se também uma cláusula arbitral do TDT Suíça - Áustria. Ambas cláusulas entraram em vigor em 1º de janeiro de 2012. Cláusulas arbitrais semelhantes também foram adotadas em TDTs da Suíça com a Dinamarca, a França, Luxemburgo, os Países Baixos, a África do Sul e os EUA. Cf. maiores detalhes em BAUMGARTNER; e SCHELLING. *Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität* (Jurisdição arbitral em direito tributário internacional torna-se uma realidade). *IFF*, 159 (174), 2008. HUBER; DUSS. *Switzerland - Recent Developments in International Tax Law - Part 2, Bulletin 2010*, 28 (28 s).

<sup>28</sup> Também é possível uma combinação dos dois métodos. Vide a esse respeito os comentários da OCDE sobre o art. 23A e art. 23B, itens 28 e seguintes.

<sup>29</sup> EITTEL; SEITZ. *Die österreichische Politik beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen* (A política austríaca na celebração de TDTs). *SWI*, 294 (295), 1995. GASSNER, *SWI*, 1999. JIROUSEK. *DBA-Politik*. In: LANG; e WEINZIERL. *FS Rödler*, 412 s. BEITL. *Die Befreiungsmethode in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen* (O método da isenção nos TDTs austríacos), taxlex, 2007, 450 (450).

A esse respeito, existem também variações, como se verifica nos - poucos - TDTs austríacos que contém o art. 13, item 4, da CM-OCDE e também previram o método do crédito para os contribuintes residentes na Áustria<sup>30</sup>. Isso impressiona à primeira vista, pois o art. 13, item 4, da CM-OCDE permite - a grosso modo - uma certa “transparência”: as regras devem assegurar que o país de situação do bem mantém o direito de tributar o ganho de capital nessa situação em que o bem imóvel não é, ele mesmo, vendido, mas sim se verifica que este bem é colocado dentro de uma sociedade e então a participação nesta sociedade que detém predominantemente o imóvel troca de dono<sup>31</sup>.

Diante deste contexto, seria de se supor que tanto no caso do ganho de capital do art. 13, item 4, quanto naquele do art. 13, item 1, da CM-OCDE houvesse preferência ao método da isenção nos TDTs austríacos para a situação de residentes na Áustria. Especialmente ainda quando a sociedade detentora do imóvel não for domiciliada no país de situação do bem, pois raramente se prevê a obrigação tributária neste país com relação ao ganho decorrente da venda de participação societária. Do mesmo modo, pode faltar às autoridades fiscais do país de situação do bem a informação sobre se e quando houve uma troca da titularidade da empresa. Neste caso a obrigação tributária poderia, na prática, jamais vir a ser implementada. Se o estado de residência tivesse obrigação de isentar os rendimentos decorrentes da venda da empresa nesses casos, normalmente esta situação conduziria a uma dupla não tributação<sup>32</sup>. Isso explica porque a Áustria mantém-se firme na adoção do método do crédito em relação ao art. 13, item 4, da CM-OCDE, como também recomenda a própria OCDE<sup>33</sup>.

Nos casos em que o estado da fonte tem direito a uma tributação limitada sobre juros, dividendos e *royalties*, os tratados austríacos estipulam direito ao crédito do imposto estrangeiro. Alguns TDTs mais antigos e muito esporadicamente também tratados mais novos preveem o método da isenção para o detentor do rendimento no país de residência nos casos de determinadas espécies de juros, dividendos ou *royalties*<sup>34</sup>. Alguns desses desvios com relação à CM-OCDE - decorrentes

<sup>30</sup> Vide a esse respeito os TDTs com a Alemanha, a França, Hong Kong, o Quirguistão, o Marrocos, o México, o Paquistão, as Filipinas, a Polónia, a Romênia, a Arábia Saudita, a Sérvia, o Singapura e o Vietnã.

<sup>31</sup> Reimer. In: VOGEL; e LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen* (TDTs), 2008, art. 13, item 118. Se um residente da Áustria percebe rendimentos decorrentes da exploração de bem imóvel de acordo com o art. 6 ou decorrentes da venda deste bem segundo o art. 13, item 1, então verifica-se que o artigo do método nos tratados austríacos inclina-se pelo método da isenção da CM-OCDE. Com a utilização do método do crédito nos casos do art. 13, item 4, a Áustria parte do princípio básico da CM-OCDE, de que tanto a tributação dos ganhos recorrentes quanto do ganho de capital devem permanecer com o mesmo país. A respeito deste princípio básico da OCDE, vide WASSERMEYER. In: DEBATIN; e WASSERMEYER. *Doppelbesteuerung* (Dupla tributação). 87ª ed. ampl. 2002. Art. 13, item 7.

<sup>32</sup> Vide também SIMONTACCHI. *Taxation of capital gains under the OECD Model Convention*, 2007, 384 (s.).

<sup>33</sup> Comentários da OCDE ao art. 13, item 28.12.

<sup>34</sup> Vide, por exemplo, o TDT com o Brasil (segundo o art. 11, item 3, juros de empréstimos públicos e de acordo com o art. 23, item 7, *royalties* entre sociedades com participação maior que 50%, quando tais *royalties* não forem dedutíveis no Brasil), Grécia (segundo o art. 11 Z 2, juros de empréstimos públicos; a regulamentação do TDT válido desde 2009 não contém mais tal previsão), Luxemburgo e Suécia (de acordo com o art. 10, item 4, e art. 10, item 6, os pagamentos de dividendos entre

sobretudo do período anterior à liberação do câmbio - tornaram-se caros de se manter ao Fisco austríaco, pois as vantagens notórias de tais dispositivos causaram as mais diversas formas de estruturas jurídicas-tributárias<sup>35</sup>. Isso favoreceu alguns artifícios interpretativos das autoridades, muitas vezes metodicamente questionáveis, porém aprovados pela jurisprudência, para limitar as perdas de receitas fiscais decorrentes de tais regras especiais<sup>36</sup>. Algo similar se verificou nas concessões generosas de crédito fictício para impostos estrangeiros, contidos em diversos TDTs antigos<sup>37</sup>. Essas regras, fundadas no estímulo ao desenvolvimento, criaram intencionalmente isenções tributárias parciais ou totais para determinadas categorias de rendimentos passivos. Em tempos de livre movimentação de capitais, não é de se impressionar que as empresas, em suas decisões de planejamento tributário, também levam em consideração tais regras especiais<sup>38</sup>. A prática de tratados austríacos mais recente leva em conta as recomendações da OCDE<sup>39</sup> e aceita tais espécies de regras - quando aceita - muito raramente e com campos de aplicação cada vez mais restritos e também com consequências tributárias menos generosas do que outra<sup>40</sup>.

Como sempre, também nos TDTs concluídos nos últimos anos pela Áustria, encontra-se uma isenção para dividendos de grupos empresariais no artigo dos métodos. Ela não se permite ser atribuída ao art. 23A da CM-OCDE. Tal previsão está associada fortemente com o antigo pacote de isenção austríaca relativa ao imposto de renda empresarial, que exigia uma participação societária mínima de 25%. A intenção da regra especial do tratado foi de reduzir este patamar limítrofe para 10% em relação a países signatários de tratados. Com isso, não se concede ao ou-

siedades de capital, sob a condição de que estes fossem isentos no estado do beneficiário, quando a sociedade fosse considerada doméstica/nacional), assim como Espanha (segundo o art. 11, item 3, juros de empréstimos públicos; modificado desde 1º de janeiro de 1995, porém). Mais detalhes a esse respeito, vide LANG. *Gegenwart und Zukunft*. In: GASSNER; GRÖHS; e LANG. *FS Deloitte & Touche*, 312 s. LANG. *Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs* (Tendências de desenvolvimento na política de tratados da Alemanha, Suíça e Áustria). *ISiR*, 201 (204), 1996. Sobre a prática de tratados mais recentes, vide, por exemplo, o TDT com San Marino (de acordo com o art. 11 Z 2, juros que forem pagos ou recebidos por órgãos públicos ou pelo governo).

<sup>35</sup> LANG, *ISiR*, 204, 1996; *Erläuterungen zur Sonderregelung DBA-Spanien* (Explicações sobre regras especiais do TDT com a Espanha) (*ErlRV 21 BlgNR 19. GP*).

<sup>36</sup> Maiores detalhes sobre a tentativa do BMF de limitar o campo de aplicação da isenção de juros por meio da interpretação do conceito de “empréstimo público”, vide LANG. *Staatsanleihen nach dem DBA Österreich - Spanien* (Empréstimos públicos de acordo com o TDT Áustria-Espanha). *SWI*, 335 (335 s.), 1992; sobre a revogação unilateral do TDT com a Espanha pelo legislador austríaco, vide LANG, *ISiR*, 207, 1996; para o conhecimento da decisão do tribunal administrativo austríaco de 2 de setembro de 2009, 2008/15/0043, vide LANG. *Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen* (Tendências da jurisprudência do tribunal administrativo austríaco acerca dos TDTs). *IFF*, 26 (30 s.), 2012.

<sup>37</sup> Vide, por exemplo, o TDT com o Brasil (art. 23, item 5), a China (art. 24, item 2, alínea “c”), a Indonésia (art. 24, item 3, alínea “d”), Israel (art. 24, item 2), a Coreia (art. 23, item 2, alínea “c”), a Malásia (art. 22, item 3), Malta (art. 23, item 4), as Filipinas (art. 23, item 3) e Chipre (art. 23, item 3).

<sup>38</sup> Vide algo sobre um modelo de economia tributária, que é baseado no *matching credit* brasileiro: BMF 22/02/2002, EAS 2010, SWI 2002, 501.

<sup>39</sup> Cf. *OECD, Tax Sparring Report*, 23 de outubro de 1997, capítulos VI e VII.

<sup>40</sup> LANG, *ISiR*, 204 s., 1996.

tro Estado contratante e aos contribuintes, todavia, nenhuma proteção quanto a alterações adversas (*reformatio in pejus*) do Direito Tributário austríaco, pois ela encontra-se abaixo da restrição de direito interno<sup>41</sup>.

A redução genérica do nível exigido de participação para fins de isenção dos rendimentos de investimentos no exterior para 10% - e atualmente muitas vezes até abaixo disso - é o motivo verdadeiro de tal regra especial não mais ser aplicável. Além disso, o regime previsto no § 10 da KStG (lei do imposto de renda de pessoas jurídica) para participação societária no exterior tornou-se cada vez mais complexo<sup>42</sup>. A forma não muito simples com que foi formulada a regra especial, segundo a qual a isenção de dividendos de grupos empresariais na Áustria é condicionada aos respectivos requisitos da legislação interna austríaca, porém se concretiza sem levar em conta outras possíveis variações de percentuais mínimos de participação societária decorrentes desta mesma legislação, poderia correr o risco de se sujeitar a questões interpretativas complexas. Assim, a literalidade da regra especial permite que se entenda haver na perspectiva temporal uma exceção ao direito interno e a utilização da isenção decorrente do direito do tratado, mesmo quando a empresa não atende ao requisito mínimo de participação exigido pela legislação austríaca<sup>43</sup>. Caso esta exceção prescindia hoje em dia, porém, de requisitos, então a regulamentação é totalmente sem sentido, dado que ela não mais assegura nenhuma garantia decorrente do tratado. Por essa razão, todas essas regras especiais dos tratados austríacos vigentes deveriam ser canceladas definitivamente.

Nas relações com alguns países, a Áustria negociou tratados nos quais se prevê a substituição geral do método da isenção pelo método do crédito. Isso remonta parcialmente à política austríaca de tratados mais antiga, pois a Áustria costumava escolher o método do crédito para os residentes da Áustria, quando o outro país também previsse este método com relação aos residentes em seu país<sup>44</sup>. Na prática de tratados do passado, partia-se, com argumentos convincentes, do seguinte princípio: quando o outro país negava a concessão de vantagens para as suas

<sup>41</sup> Cf. o TDT com a Argélia (art. 23, item 1, alínea "c"), a Armênia (art. 23, item 2, alínea "c"), a China (art. 24, item 2, alínea "d"), a Alemanha (art. 23, item 2, alínea "c"), a Islândia (art. 23, item 1, alínea "e"), a Finlândia (art. 23, item 1, alínea "b"), o Canadá (art. 23, item 2, alínea "b"), o Cazaquistão (art. 23, item 2, alínea "c"), a Croácia (art. 23, item 1, alínea "c"), a Letônia (art. 24, item 1, alínea "e"), a Lituânia (art. 24, item 1, alínea "e"), a Macedônia (art. 22, item 1, alínea "c"), a Mongólia (art. 24, item 1, alínea "d"), o Paquistão (art. 24, item 1, alínea "c"), a Polónia (art. 24, item 2, alínea "c"), a Romênia (art. 24, item 2, alínea "c"), a Rússia (art. 23, item 1, alínea "c"), o Singapura (art. 22, item 1, alínea "c"), a Turquia (art. 22, item 1, alínea "c"), a Ucrânia (art. 23, item 1, alínea "c"), o Uzbequistão (art. 23, item 3), a Venezuela (art. 24, item 2, alínea "c") e a Bielo-Rússia (art. 23, item 1, alínea "c").

<sup>42</sup> Maiores detalhes em STARINGER. *Konzernsteuerrecht - Gutachten zum 18. Österreichischen Juristentag* (Tributação de grupos empresariais - Opinião para o 18º Dia da Associação de Juristas da Áustria), ÖJT, 2012, em fase de impressão; sobre a evolução do tema desde 2009, confira KOFLER. In: ACHATZ; e KIRCHMAYR. *Körperschaftsteuergesetz. Kommentar* (comentário à lei do imposto de renda de pessoas jurídicas). 2011, § 10, item 124 e seguintes.

<sup>43</sup> Outra visão sobre o tema é dada pelo BMF, 02/07/2001, EAS 1870, SWI 2001, 332; KOFLER. In: ACHATZ; e KIRCHMAYR. KStG, § 10, item 152.

<sup>44</sup> Esse foi o caso dos TDTs com a Grã-Bretanha, a Itália, o Japão, o Canadá, a Suécia e os EUA. Vide a esse respeito, LOUKOTA. *ÖStZ*, 250, 1995. LOUKOTA. *SWI*, 250, 1995. LANG. *Gegenwart und Zukunft*. In: GASSNER; GRÖHS; e LANG. *FS Deloitte & Touche*, 312.

empresas com relação ao mercado austríaco, não havia nenhuma razão para que as empresas austríacas também devessem padecer em suas relações econômicas com o país parceiro em TDT<sup>45</sup>. Por isso, os TDTs celebrados nas últimas décadas preveem também o método da isenção quando o outro país evita o método do crédito do imposto pago na Áustria como forma de evitar a dupla tributação.

Em alguns TDTs a própria Áustria sujeitou-se à mudança para o método do crédito por meio de um ato administrativo, quando o uso deste método pela contraparte do tratado foi colocada como algo feito em favor “do interesse público” da Áustria<sup>46</sup>. Essa regulamentação delega a escolha dos métodos para evitar a dupla tributação - e, com isso, a decisão sobre uma pergunta central da política de tratados - à discricionariedade da Administração Pública. O fundamento legal para este poder regulamentar - diferentemente do que sugere o dispositivo legal - não é o § 48 do BAO (Código Tributário Austríaco), mas, sim, o próprio regramento do tratado, uma vez que ele permite, para fins de se afastar a isenção, que, ao invés disso, imponha-se a tributação e conceda-se o crédito para fins de evitar a dupla tributação. Esta delegação ao BMF (Ministério da Fazenda Austríaco) feita praticamente sem determinação de processo legislativo usurpa a competência do legislador, o qual detém o poder de pactuar contratos de direito público e, com isso, também os TDTs.

O “pecado original” foi o ato normativo editado já em 2002 com base no § 48 do BAO<sup>47</sup>: O BMF considerou-se competente para encontrar uma estrutura de como evitar a dupla tributação fora do campo de aplicação dos TDTs<sup>48</sup>. Quem não considera sustentável o § 48 do BAO como fundamento para a edição dos amplos regramentos decorrentes do Ato Normativo 474/2002 (BGBl. II)<sup>49</sup>, também subscreve, com motivos convincentes, as objeções com relação à competência para a troca de métodos nos TDTs.

Alguns dos tratados celebrados pela Áustria nos últimos anos preveem novamente, apenas de maneira genérica, o método do crédito<sup>50</sup>. Trata-se, sobretudo, de países que são considerados paraísos fiscais e que em tempos passados não eram

<sup>45</sup> LOUKOTA, *ÖStZ*, 250, 1995.

<sup>46</sup> Cf., por exemplo, os protocolos aos TDTs com a Dinamarca, Hong Kong e a Tchetchênia.

<sup>47</sup> BGBl. II Nr. 474/2002, de 17 de dezembro de 2002; sobre as vantagens deste ato normativo, vide LOUKOTA. Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung (Os motivos da edição da regulamentação do § 48 BAO). In: BAUER *et al.* (coord.). *Unilaterale Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - Die Verordnung zu § 48 BAO* (Medidas unilaterais para evitamento da dupla tributação - A regulamentação do § 48 BAO), 2004, 13 (18 s.).

<sup>48</sup> Críticas ao § 48 BAO podem ser vistas em URTZ. *§ 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (§ 48 BAO e os métodos para evitamento da dupla tributação). In: GASSNER; LANG; e LECHNER (coords.). *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (Os métodos para evitamento da dupla tributação), 1995, 359 (379 s.). SUTTER. *Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (Três ou mais hipóteses normativas para aparelhamento normativo assistencial adequado do sistema austríaco unilateral de desoneração voltado ao evitamento da dupla tributação). In: BAUER *et al.* *Unilaterale Massnahmen*. 249, (249 s.).

<sup>49</sup> Vide maiores detalhes sobre esta dúvida em LANG. *Die Kompetenz des Bundesministerium für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäss § 48 BAO* (A competência do Ministério da Fazenda Austríaco para edição de decretos conforme o § 48 do BAO). In: BAUER *et al.* *Unilaterale Massnahmen*, 217 (219 s.).

<sup>50</sup> Esses são os tratados com Barbados, Belize, Finlândia e Qatar.

sequer levados em consideração como potenciais parceiros de TDTs. Tendo em vista que o ato normativo supramencionado, editado com base no § 48 do BAO, ao menos prevê o método do crédito nos casos não cobertos por TDTs, obviamente não são mais aplicáveis as objeções para que se preveja a obrigação de conceder o crédito em acordos internacionais com países de baixa tributação.

Sem dúvida, a limitação, conforme padrões da OCDE, do direito da Áustria, enquanto fonte de rendimentos, de tributar os contribuintes residentes no outro país está associada com a obrigação de evitar a dupla tributação no caso de residentes da Áustria. A consequência óbvia é que os rendimentos originados na Áustria e remetidos a tais países contratantes serão então possivelmente não tributados ou pouco tributados. A contradição de avaliações nos esforços do BMF (Ministério da Fazenda Austríaco) em definir quais casos de dupla não tributação devem ser evitados não pode ser facilmente resolvida. Tais regulamentações apresentam, sobretudo, possíveis incentivos para se “canalizar” por meio desses países, de pouca ou nenhuma tributação que sejam parceiros em TDTs, os rendimentos da Áustria para terceiros países. Se a Administração Pública conseguirá, no futuro, combater de maneira convincente e com sucesso nos tribunais tais casos de *treaty shopping* com base em regras de abuso ou outras regras similares, isso é algo que se deve esperar para ver, especialmente se considerado que essas consequências já estavam previstas para determinados casos nos próprios TDTs.

Nas relações com alguns países outrora ostracizados por serem paraísos fiscais, foram celebrados TDTs que, do lado da Áustria, até mesmo previram o método da isenção<sup>51</sup>. Provavelmente o que moveu a Áustria a seguir tal decisão foi a circunstância de que outros países europeus também concedem a isenção para suas empresas com relação aos rendimentos ganhos em tais países de baixa tributação. Se a pressão por competitividade é, porém, o argumento decisivo para que se preveja o método da isenção nesses casos<sup>52</sup>, então ele provavelmente não ajuda em nada para que se mantenha, em outros casos, o método do crédito para rendimentos ativos. Com isso, ao menos em comparação com empresas estabelecidas em países que preveem uma tributação orientada pela territorialidade, as empresas austríacas que investem em países de baixa tributação estão, em todo caso, em posição de vantagem. À luz de tais considerações, é de se refutar, ao menos no plano jurídico-político, a justificativa para o já mencionado ato normativo, editado com base no § 48 do BAO, ter concedido a isenção na Áustria com relação aos países com os quais não há nenhum TDT, somente com base em um critério de tributação média de 15%<sup>53</sup>.

Vale aqui uma pesquisa separada para saber se o ato normativo já havia perdido seu senso jurídico neste ponto. Particularmente, o contexto do sucinto texto

<sup>51</sup> Trata-se de países do Golfo (o Kuwait, a Arábia Saudita e os Emirados Árabes Unidos), assim como Singapura.

<sup>52</sup> Isso é o que relatam Schiess/Keller sobre um estudo da Câmara Alemã de Indústria e Comércio (DIHK) que atribui ao método da isenção do TDT Alemanha - Emirados distorções de competitividade prejudiciais às empresas alemãs. Vide maiores detalhes em SCHIESS; KELLER. *Übergang auf die Anrechnungsmethode - Paradigmwechsel in der Abkommenspolitik?* (Transição para o método da isenção - mudança de paradigmas na política de tratados?). *IstRi* 285 (285), 2011.

<sup>53</sup> Cf. § 1, item 1 do ato normativo regulamentar ao § 48 do BAO.

do § 48 do BAO permite dizer algo a esse respeito quando se observa outros casos de apreciação de conformidade legal, pois devem ser consideradas as avaliações obtidas com relação a tais outros regramentos voltados ao evitamento da dupla tributação. A insegurança da nova (e ainda não consolidada) política atual de tratados se revela também nos TDTs com o Bahrein e San Marino, nos quais claramente se percorreu um caminho intermediário entre os métodos de crédito e isenção e tornou-se a isenção dependente de comportamentos ativos<sup>54</sup>.

A política de tratados mais recente descrita acima também permite o questionamento quanto a saber se há ainda países que se recusariam a celebrar um TDT com a Áustria<sup>55</sup>. Tal conclusão não parece depender do Direito Tributário do outro país. Na melhor das hipóteses, alguns países são “incapazes de celebrar tratados” por razões “não tributárias”, porque possivelmente o seu governo é objeto de repressão internacional em razão de graves violações de direitos humanos.

#### IV. Direitos do País de Fonte à Tributação

Em matéria de relações de TDTs, a Áustria desde muito tempo defende a abolição da tributação na fonte em caso de dividendos, juros e *royalties*<sup>56</sup>. Sobre os juros pagos, a Áustria, via de regra, não impõe nenhuma tributação<sup>57</sup>. No caso de dividendos e *royalties*, isso certamente significa uma renúncia de receitas públicas. Primeiramente em 1995, a Áustria retratou uma reserva à CM-OCDE, que deveria a seu tempo ajudar a fazer valer em negociações um determinado direito da fonte à tributação de *royalties*<sup>58</sup>. Aqui se mostra claramente a mudança da política austríaca de tratados, que antigamente era mais direcionada por considerações fiscais e que, desde determinado momento no tempo, passa a ser consciente da obrigação primária de assegurar a economia de seu país enquanto local de negócios.

Em matéria de dividendos, a Áustria claramente se limita a fazer valer a isenção tributária na fonte somente para grupos econômicos a partir de um patamar de 10% de participação societária. Mais recentemente, desde que a Áustria enquanto país de residência também passou a isentar os dividendos do exterior na maior parte dos casos irrespectivamente do percentual de participação societária da sociedade recipiente, é obviamente de se esperar que a isenção de tributação na fonte será também expandida para dividendos decorrentes de participações em regime de portfólio. Isso porque a isenção da empresa recipiente com relação à tribu-

<sup>54</sup> Conforme art. 22, item 2, alínea “b” do TDT com Bahrein, a Áustria vai utilizar o método da isenção para “atividades empresariais sustentáveis no sentido do art. 7”, quando tais rendimentos estiverem sujeitos a uma “tributação conforme as condições do direito interno do Bahrein”. No TDT com San Marino, o uso do método da isenção está atrelado similarmente ao exercício de uma “atividade empresarial sustentável”, porém, não vem ao caso saber se San Marino faz uso de seu direito de tributar (art. 23, item 1, alínea “b”).

<sup>55</sup> Não há nenhum TDT atualmente, por exemplo, com muitos países africanos, como o Quênia, o Congo, a Nigéria, a Uganda, ou com países sul-americanos, como a Bolívia ou o Peru. Com Andorra, Gibraltar, Mônaco e São Vicente e Granadinas foram assinadas apenas acordos para troca de informações.

<sup>56</sup> LOUKOTA, *SWI*, 247 s.

<sup>57</sup> Sobre esta coerência, confira LOUKOTA, *Doppelbesteuerungsabkommen und europäische Integration* (TDTs e integração europeia), FJ, 1993, 25 (27). LOUKOTA, *SWI*, 248, 1995.

<sup>58</sup> LOUKOTA, *SWI*, 249, 1995. ZACHERL. *Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen aus der Sicht der Wirtschaft* (Os TDTs austríacos sob a perspectiva da Economia). *SWI*, 297 (301 s.), 1997.

tação na fonte não é nenhum privilégio. Ela na verdade serve à eliminação da dupla tributação econômica, pois tais lucros já são, via de regra, submetidos à tributação no plano da empresa residente no outro Estado contratante de onde os dividendos provêm. Sob esta perspectiva, uma segunda tributação dos dividendos não é apropriada. Um imposto de fonte no outro Estado contratante conduz inevitavelmente a custos adicionais para os investidores estrangeiros. Portanto, o creditamento do imposto estrangeiro para fins do imposto de renda austríaco não é, ao menos na opinião da Administração Pública, levado em consideração<sup>59</sup>. Mesmo nos casos em que os dividendos decorrem de receitas tributáveis na Áustria, uma tributação de 15% na fonte sobre o valor bruto dos dividendos pode ser substancial e - caso se considere a carga tributária total na Áustria e no exterior - tal tributação pode discriminar o investidor estrangeiro com relação ao investidor nacional. Nesses casos existe o perigo de que a regulamentação administrativa sobre o limite máximo de creditamento impeça o aproveitamento integral do imposto pago no exterior.

Loukota já havia apontado ser do interesse da economia austríaca que não se crie impedimentos a investimentos estrangeiros<sup>60</sup>. Isso permite também dizer que não se pode estabelecer uma isenção na fonte somente para dividendos de grupos econômicos, pois um imposto de fonte calculado sobre uma quantia bruta traz sempre consigo o perigo de que ele ultrapasse o limite máximo de creditamento (que normalmente é calculado sobre uma base líquida) no país de residência e, com isso, transforme-se em um fator de custo adicional. Quando se trata de não impedir as empresas austríacas de buscar capital no exterior, então a concessão de isenção de tributação na fonte apenas para dividendos de grupos econômicos não se mostra tão óbvia. Não faz nenhum sentido estimular apenas investimentos que introduzem uma influência predominante de sociedades estrangeiras<sup>61</sup>.

A fixação da isenção na fonte com relação a rendimentos passivos falha num ponto das negociações de tratados, que é o fato de que o outro Estado contratante nem sempre está preparado para renunciar completamente ao seu próprio imposto de fonte com relação a rendimentos pagos à Áustria. Nesses casos, a Áustria ainda insiste em reciprocidade<sup>62</sup>. Isso é compreensível, uma vez que os negociadores austríacos não podem perder de vista a segurança das receitas públicas tributárias austríacas. Além disso, o outro lado não poderia mais ver nenhum motivo para con-

<sup>59</sup> Sobre o estágio da discussão, vide Kofler, *in*: ACHATZ; KIRCHMAYR, *KStG*, § 10, item 153; compare com LANG. *Neue Entwicklungen in Internationalen Steuerrecht - Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht* (Novos desenvolvimentos do Direito Tributário internacional - Aonde vai parar o direito tributário internacional austríaco), 13<sup>o</sup> ÖJT, III/2, 1999, 63 (83).

<sup>60</sup> LOUKOTA. *Das neue DBA Österreich - Deutschland im Lichte der österreichischen Abkommenspolitik* (O novo TDT Áustria - Alemanha à luz da política austríaca de tratados). *In*: GASSNER; LANG; e LECHNER (coords.). *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Deutschland* (O novo TDT Áustria - Alemanha), 1999, 35 (37).

<sup>61</sup> Nesse sentido também se pronunciou a União das Indústrias, comentando a renúncia geral aos direitos de tributação na fonte com relação a rendimentos passivos em TDTs. Vide a esse respeito ETTTEL; e SEITZ, *SWI*, 1995, 295 s.

<sup>62</sup> Assim parecem ser alguns dos novos TDTs negociados, como, por exemplo, os tratados com a Bulgária, a Bósnia e Herzegovina e o Qatar, cada um com imposto de fonte sobre *royalties* para ambos os países contratantes à base de 5%, e o tratado com o Tadjiquistão, à base de 8%.

sentir em uma redução do imposto de fonte, quando a Áustria já de antemão está preparada para isentar os dividendos e *royalties* pagos ao exterior. No caso de juros, esta renúncia fiscal já decorre até mesmo do direito interno. É difícil de julgar se isso piora a posição negocial da Áustria. De todo modo, diversos TDTs austríacos preveem nenhum direito à tributação na fonte dos juros ou o limitam bastante. Caso fossem levadas em consideração as diretivas de políticas de tratados, como aquelas enfatizadas por Loukota, que, para o bem da economia austríaca, procurassem não causar impedimentos a investimentos oriundos do exterior<sup>63</sup>, então apenas em casos excepcionais se deveria estabelecer definitivamente uma renúncia fiscal unilateral, pois, com isso, se consegue estabelecer (ao menos parcialmente) a isenção de imposto de fonte no caso de rendimentos passivos como um dos objetivos da política de negociação de TDTs. No lugar da argumentação contrária, exposta por Loukota, que vai de encontro à reciprocidade como elemento guiador da escolha de métodos para evitamento da dupla tributação, poder-se-ia questionar se faz algum sentido fazer as empresas austríacas padecerem sob o tratado, quando o outro país se nega a conceder vantagens econômicas às suas empresas<sup>64</sup>.

Quando se coloca em primeiro plano um outro objetivo da política de tratados, qual seja, a melhoria da segurança jurídica, poder-se-ia ao menos refletir, naqueles casos em que o outro Estado insiste em desviar-se do conceito de estabelecimento permanente da CM-OCDE, se vale a pena persistir com a noção de reciprocidade. Quando o tratado prevê a tributação pelo Estado da fonte no caso de canteiros de obras e construções que durem menos de seis meses, ou atividades supervisionadas similares, o Fisco austríaco não se beneficia em nenhuma medida. Raramente se deveria temer uma renúncia de receitas públicas, se o tratado nesses casos contivesse uma definição dividida de estabelecimento permanente e que fosse prevalecte para o caso da Áustria como país de fonte uma definição de estabelecimento permanente construída a partir do art. 5 da CM-OCDE (que fosse, na melhor das hipóteses, ampliada para canteiros de obras e construções de seis meses).

Nos raros casos em que a Áustria tem o seu direito de tributação esvaziado - como nas situações de pessoas com dupla residência que são consideradas residentes do outro Estado contratante em razão da *tie breaker rule* - poder-se-ia evitar as controvérsias que são geradas quase que inevitavelmente pelas definições de estabelecimento permanente da CM-OCDE<sup>65</sup>. A circunstância de que nesses casos, na prática de tratados internacionais verificada até hoje, tenha se persistido no conceito de reciprocidade não deveria impedir a Áustria de sugerir soluções inovadoras em negociações de TDTs. A recomendação da OCDE de que se siga a Convenção Modelo em conclusões de TDTs bilaterais seria, desse modo, levada mais em conta do que o que se observa atualmente.

<sup>63</sup> LOUKOTA. *Abkommenspolitik* (Política de tratados). In: GASSNER; LANG; e LECHNER. *DBA Deutschland* (TDTs da Alemanha), 37.

<sup>64</sup> LOUKOTA, *ÖStZ*, 250, 1995.

<sup>65</sup> LOUKOTA, *SWI*, 246, 1995, traz ainda a questão de que uma adesão estrita ao conceito de estabelecimento permanente da OCDE também poderia gerar problemas com relação à divisão de rendimentos.

As regras de repartição de competências dos TDTs austríacos apresentam outras particularidades que nem sempre vão ao encontro dos desejos dos outros Estados contratantes. Nesse sentido, a definição de dividendos em diversos TDTs austríacos diverge do art. 10, item 3, da CM-OCDE, quanto à condição pela qual os rendimentos decorrentes de participações societárias são desconsiderados<sup>66</sup>. Segundo Jirousek, o motivo está em que deveria ser possível à Áustria quando menos a tributar limitadamente os rendimentos pagos por fundações privadas ao exterior<sup>67</sup>. Do contrário, teria o outro Estado direito exclusivo de tributação segundo o art. 21 da CM-OCDE<sup>68</sup>. As receitas tributárias atribuíveis a este desvio da CM-OCDE são, na relação com a maior parte dos países, mantidas em limites estreitos. O preço para tanto é, porém, alto, pois a delimitação entre os arts. 11, 11, 13 e 21 da CM-OCDE já é de todo modo complicada o suficiente<sup>69</sup>.

Conforme as regras de tratados da CM-OCDE, para a solução de controvérsias pode-se buscar as considerações dos comentários da OCDE, decisões proferidas em outros países e toda a literatura existente sobre a CM-OCDE. Porém, em casos de desvios com relação à CM-OCDE, todo este material interpretativo auxiliar torna-se substancialmente sem sentido<sup>70</sup>. Todavia, pode-se afirmar, por outro motivo, que existe uma vantagem associada com o fato de que a maioria das regras de tratados bilaterais se baseia na convenção modelo da OCDE: as empresas que atuam no mercado internacional e outros contribuintes podem manter sua carga tributária em níveis mais reduzidos, pois os direitos de tributar dos Estados ao longo do mundo todo se delimitam com base nas mesmas regras gerais. A experiência legalista aponta que as regras especiais, originalmente voltadas apenas a uma determinada constelação de fatos, podem se revelar utilizáveis para outros casos que o legislador de tais regras absolutamente não tinha levado em conta.

É possível analisar criticamente, com semelhantes reflexões, outros desvios com relação à CM-OCDE. Assim a Áustria, em vez de seguir a alteração feita em 1992 à CM-OCDE, continua a estipular, em tratados mais recentes, a contagem do período de 183 dias do art. 15, item 2, da CM-OCDE separadamente em cada ano-

<sup>66</sup> Vide, por exemplo, os TDTs com a Austrália (art. 10, item 3), Bahrein (art. 10, item 2), Barbados (art. 10, item 3), Alemanha (art. 10, item 3), Hong Kong (art. 10, item 3), Irã (art. 10, item 3), Canadá (art. 10, item 3), Cuba (art. 10, item 3), Kuwait (art. 10, item 2, alínea "b"), Macedônia (art. 10, item 3), Nova Zelândia (art. 10, item 3), San Marino (art. 10, item 3), Tadjiquistão (art. 8, item 2), Tchecquia (art. 10, item 3), Turcomenistão (art. 8, item 2) e Vietnã (art. 10, item 3).

<sup>67</sup> JIROUSEK, DBA-Politik. In: LANG; WEINZIERL, FS Rödler, 418.

<sup>68</sup> Nesse sentido, LANG. *Einkünfte aus Privatrechtsstiftungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen* (Rendimentos de fundações de direito privado segundo os TDTs). SWI, 13 (15), 1993; mais a esse respeito ROSENBERGER. *Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte* (Benefícios das fundações privadas austríacas para beneficiários estrangeiros), ZIS, 2008, 119 (120).

<sup>69</sup> Maiores detalhes em LANG. *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht - Rechtsgrundlagen der Doppelbesteuerungsabkommen zur Beurteilung von Mischformen zwischen Eigen- und Fremdkapital* (Instrumentos financeiros híbridos no Direito Tributário Internacional - Fundamentos jurídicos dos TDTs para a avaliação de formas híbridas entre capital próprio e de terceiros), 1991, 110 s. HELMINEN. *The international tax law concept of dividend*, 2010, 174 s. DAXKOBLE; PAMPERL. *Der Dividendenbegriff im OECD-Musterabkommen* (O conceito de dividendo na CM-OCDE). SWI, 474 (474 s.), 2011.

<sup>70</sup> Sobre problemas limítrofes concretos de discussão entre os arts. 10 e 11 em caso de desvios da CM-OCDE envolvendo o caso de fundações privadas, por exemplo, no TDT com a Austrália, vide DAXKOBLE; e PAMPERL, SWI, 478, 2011.

calendário<sup>71</sup>. Não se pode saber se este tema é mais difícil para os empregadores austríacos do que para os seus colegas de outros países, pois estes lidam com conseqüências decorrentes de uma contagem móvel. Os TDTs austríacos que se desviam da CM-OCDE neste aspecto impedem não apenas as empresas estrangeiras, que atuam no mundo todo e também na Áustria, de estabelecer procedimentos mundiais uniformes. As regras de exceção perpetuam os problemas que motivaram a OCDE a alterar a Convenção Modelo, pois, de acordo com o método antigo de cálculo contido nos TDTs austríacos, o fato de a empresa enviar o empregado para o exterior em junho ou em agosto poderia causar diferenças na divisão de direitos de tributação entre os países<sup>72</sup>. O fato de que a regra excepcional seja de menor importância prática não é argumento para o desvio e, pelo contrário, joga a favor da continuidade do vínculo às regras da Convenção Modelo. O desvio com relação às regras da Convenção Modelo somente poderia acontecer quando fundamentado em boas razões.

A segurança jurídica é apresentada como motivo para o tratamento igualitário de sociedades em conta de participação (SCPs) genuínas e não genuínas, em desvio com relação à CM-OCDE<sup>73</sup>. Desde os TDTs mais antigos, esses rendimentos foram agregados ao conceito de lucros empresariais. O sócio em conta de participação deve evidentemente ser proporcionalmente relacionado a um estabelecimento permanente<sup>74</sup>. O estado da fonte - e de acordo com diversos tratados estas regras excepcionais somente têm efeito “no caso da Áustria” - preservam, deste modo, o direito de tributar. A regra excepcional realmente dispensa resposta à pergunta sobre quais são os critérios para que participações societárias em SCPs genuínas ou não genuínas sejam consideradas empresas de acordo com as regras decorrentes do art. 7º da CM-OCDE, porém, ela transforma a delimitação, normalmente fluída e, portanto, difícil, entre os rendimentos de uma genuína SCP e os empréstimos de sócios tratados de acordo com o art. 11 da CM-OCDE, numa grande questão do Direito dos tratados<sup>75</sup>.

Alguns tratados mais recentes evitam esta dificuldade, pois eles preveem que “os rendimentos oriundos de direitos ou pretensões que concedam participação nos lucros, inclusive os rendimentos de um sócio de SCP decorrentes de sua participação como sócio ou como mutuante em empréstimos de sócio ou direitos de participações nos lucros” estão incluídos no art. 11 da CM-OCDE sob a forma de regras

<sup>71</sup> Dentre os TDTs celebrados após 1992, aqueles firmados com a Argélia, a Armênia, a Bósnia e Herzegovina, a Dinamarca, a Geórgia, Cuba, o Kuwait, a Macedônia, o Paquistão, a Polónia, San Marino, a Arábia Saudita, os Emirados Árabes Unidos e o Vietnã contêm uma referência a um período de permanência não superior a 183 dias “durante o ano fiscal em questão”. Outros TDTs firmados após 1992 (como aqueles com Belize, Alemanha, Mongólia, Eslovênia e África do Sul) tomam o ano-calendário como período temporal relevante.

<sup>72</sup> Vide maiores detalhes nos comentários da OCDE ao art. 15, nota 4; PÖTGENS. *Income from International Private Employment*, 2006, 556 s. AUMAYR. The 183-days rule in the OECD Model Convention. In: HOHENWARTER; e METZLER (coords.). *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, 2009, 109 (120 s.).

<sup>73</sup> LOUKOTA, *ÖStZ*, 254, 1995.

<sup>74</sup> Nesse sentido, GASSNER, *SWI*, 196, 1999.

<sup>75</sup> Cf., por exemplo, BMF, 12/03/1999, EAS 1434, *SWI*, 1999, 311 como exemplo de um conflito de qualificação decorrente de um desses regramentos.

excepcionais e, portanto, preveem direitos de tributação ao Estado da fonte<sup>76</sup>. Com isso, o direito de tributação do Estado de residência está também assegurado, ao passo que o regramento sob a forma de lucros empresariais pode conduzir à dupla não tributação, especialmente quando o Estado da fonte não tributa e o Estado de residência - como normalmente se prevê nos TDTs austríacos - isentam os rendimentos oriundos de um estabelecimento permanente situado no exterior<sup>77</sup>. Regramentos desta espécie lançam novamente outras questões, como, por exemplo, a questão de como diferenciar entre os rendimentos decorrentes de uma - aparentemente tanto no caso das genuínas quanto no das não genuínas<sup>78</sup> - participação em uma SCP e os lucros empresariais - tratados no art. 7º da CM-OCDE. Esta diferenciação pode ser importante justamente nos casos em que o Estado de residência utiliza distintos métodos para evitamento da dupla tributação em relação ao art. 7º e ao art. 11 da CM-OCDE.

Porque essas regras de exceção também estão contidas nas regras de distribuição de poderes de tributar relativas a juros, e não descrevem explicitamente tais rendimentos como juros, a questão se coloca mais uma vez, isto é, se devem, por exemplo, os rendimentos de uma participação em SCP serem tratados em todos os casos sob as regras relativas a juros. Isso poderia causar dúvidas na definição do Estado de fonte de acordo com o regramento do art. 11, item 5, da CM-OCDE. Tomando-se o contexto de que a isenção total de imposto de fonte no caso de rendimentos passivos faz parte da política austríaca de tratados não declarada<sup>79</sup>, então se coloca a questão pertinente a saber se as vantagens fiscais obtidas com as regras excepcionais compensam o fato de que tais regras impregnam de inseguranças a prática dos tratados que não forem concluídos de acordo com as diretivas da CM-OCDE.

Esses - e alguns outros - desvios com relação à CM-OCDE são uma amostra da parte mais estável da política austríaca de tratados. Eles não significam, porém, que a Áustria deverá opor reservas aos respectivos requisitos da CM-OCDE. Está errado quem conclui que a ausência de reservas significa que os negociadores austríacos de tratados tentariam fazer valer os requisitos da CM-OCDE em cada um desses pontos. Evidentemente a Áustria está apenas preparada para adotar as regras da CM-OCDE quando o outro Estado nelas insistir. Caso todos os países se comportem como a Áustria, isso significa, num caso extremo, que as regras da CM-OCDE definidas em consentimento por todos os Estados-membros e sem a oposição de reservas não são seguidas pelos Estados, pois eles em suas relações de tratados estabelecem regras completamente diferentes e não se importam mais com as decisões alcançadas em Paris.

<sup>76</sup> Cf., a esse respeito, JIROUSEK, *SWI*, 315 s., 2003, e os TDTs com a Alemanha (art. 11, item 2), Cuba (art. 11, item 4) e Turquia (art. 11, item 4).

<sup>77</sup> A esse respeito, JIROUSEK, *SWI*, 216, 2003.

<sup>78</sup> Podem ser interpretadas nesse sentido as explicações dadas por JIROUSEK, *SWI*, 2003, 316. Nesta concepção, pode-se dizer que quando o tratado fala genericamente de “sociedade em conta de participação”, não há nenhuma indicação óbvia de que se deve por esta expressão entender abrangidas apenas as SCPs genuínas ou não genuínas.

<sup>79</sup> Vide a esse respeito LOUKOTA, *SWI*, 247 s., 1995.

O exemplo da nova abordagem - normalmente denominada de “Authorized OECD Approach” (AOA) - com relação ao cômputo dos lucros de estabelecimentos permanentes parece demonstrar que este receio não surgiu do nada. O AOA pode, ao menos em parte, não mais se basear na redação vigente do art. 7º da CM-OCDE e tornou necessária uma nova reformulação de tal artigo<sup>80</sup>. Apenas alguns países opuseram reservas a tal nova versão do art. 7º<sup>81</sup>. Contudo, esta regra não encontrou espaço em muitos acordos bilaterais negociados desde então<sup>82</sup>. Diminuiu-se assim cada vez mais o efeito harmonizador da CM-OCDE, o qual já vem sendo relativizado por meio das cada vez mais numerosas regras alternativas oferecidas nos comentários da OCDE e dos dispositivos opcionais mencionados na Convenção Modelo.

#### V. Dispositivos Interpretativos

A maior parte dos tratados celebrados nos últimos 15 anos preveem - adicionalmente ao art. 3, item 2, da CM-OCDE - uma regra interpretativa não contida na Convenção Modelo da OCDE<sup>83</sup>. Ela deveria assegurar que os comentários da OCDE aos dispositivos do tratado decorrentes de requisitos da Convenção Modelo sejam utilizados como instrumento interpretativo auxiliar. Nesse sentido, Jirousek aponta que tal conclusão já seria de qualquer maneira obtida a partir de diretrizes interpretativas gerais<sup>84</sup>. Tanto mais aqui se coloca então a questão acerca da necessidade de uma tal amarração explícita. Atos normativos que se pretendem esclarecedores/interpretativos são literalmente muito arriscados. A sua interpretação às vezes se perde do significado originalmente pretendido. Fora do campo explícito de aplicação de tais regras, os aplicadores do Direito tendem a buscar a interpretação *contrario sensu*. A referida modificação do art. 3, item 2, da CM-OCDE é um exemplo ilustrativo e desanimador, pois no mundo todo era amplamente incontroverso que a referência ao direito interno do Estado correspondente - desde que se atribua importância a ele<sup>85</sup> - era para ser entendida de modo dinâmico<sup>86</sup>.

<sup>80</sup> Sobre ambas as versões do art. 7º dos anos 2008 e 2010, vide PLANSKY. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (O cômputo de lucros para estabelecimentos permanentes no Direito dos TDTs), 2010, 252 s.

<sup>81</sup> Esses países foram: o Chile, a Grécia, o México, a Nova Zelândia, Portugal e a Turquia.

<sup>82</sup> Para uma tentativa de explicação sobre qual seria o motivo disso, vide NOUEL. *The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?* Bulletin, 2011, 5 (12).

<sup>83</sup> Vide a esse respeito, JIROUSEK, *SWI*, 315, 2003, assim como os TDTs com, por exemplo, a Dinamarca, a Estônia, a Croácia, o Casaquistão, o México, a Polónia, a Rússia, o Uzbequistão e a Bielorrússia.

<sup>84</sup> JIROUSEK. *DBA-Politik*. In: LANG; e WEINZIERL. *FS Rödler*, 419.

<sup>85</sup> Vide LANG. *Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen* (art. 3 abs. 2 OECD-MA) (A importância do direito interno original para a interpretação de TDTs (art. 3, item 2, da CM-OCDE)). In: BURMESTER; e ENDRES (coords.). *Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS für Helmut Debatin* (TDTs de Direito Tributário Internacional em relação de tensão com o direito da União Europeia, livro em homenagem a Helmut Debatin), 1997, 283 (295 s.).

<sup>86</sup> Cf., por exemplo, VOGEL. *Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung* (TDTs e sua interpretação), *StuW*, 1982, 286 (296); AVERY JONES et al. *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, *British Tax Review*, 1984, 14 (25 s.). WIDDMAN. *Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht* (Modificações no cômputo e requalificações por meio do direito interno na sua

Todavia, a OCDE considerou em 1995 ser justificável fixar isso explicitamente. Resultado disso foi que o VwGH (Tribunal Administrativo Austríaco) começou a interpretar de maneira estática tal referência contida naqueles TDTs mais antigos, que não se referiam explicitamente à interpretação dinâmica<sup>87</sup>. O bem intencionado esclarecimento provocou esta interpretação dos dispositivos mais antigos nunca antes trazida para discussão na jurisprudência austríaca.

Da análise mais detida do dispositivo especial sobra, contudo, um retrogosto rançoso, pois possivelmente para os negociadores de tratados não se trata de enfatizar para o outro Estado contratante a importância dos comentários da OCDE. Loukota justifica este dispositivo com a “controvérsia verificada na doutrina sobre a natureza jurídica dos comentários da OCDE”<sup>88</sup>. Segundo Jirousek, com isso “se assegura que essas diretivas interpretativas também têm caráter vinculante para quaisquer decisões judiciais”<sup>89</sup>.

A importância dos comentários da OCDE como um instrumento interpretativo auxiliar para as regras de TDTs originadas da CM-OCDE é, todavia, incontroversa<sup>90</sup>. Controvertido é apenas saber o quanto legitimadas estão as autoridades administrativas para, usando-se acordos interpretativos, distanciar-se novamente do entendimento previsto nos comentários<sup>91</sup>. De acordo com a jurisprudência atual do VwGH (Tribunal Administrativo Austríaco) não há nenhum espaço para se desprezar o conteúdo do tratado por meio de acordos entre as autoridades administrativas<sup>92</sup>. As regras especiais contidas no modelo de tratado da Áustria, que tornam os comentários da OCDE em casos de “interpretações contraditórias, aplicáveis após a entrada em vigor do tratado se as autoridades competentes os entenderem adequados”, ganham, ao contrário, um significado (e miram claramente nisso) de querer modificar substancialmente tal jurisprudência.

relação com o Direito dos tratados). In: VOGEL (Coord.). *Grundfragen des internationalen Steuerrechts* (Questões básicas do Direito Tributário Internacional). 1985. 235 (249). KLEBAU. *Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen* (Problemas específicos na interpretação de TDTs), RIW, 1985, 125 (131). LANG. *Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen* (Considerações de direito constitucional contra as regras de referência dos TDTs). *ÖStZ*, 11 (13), 1989.

<sup>87</sup> Vide, por exemplo, VwGH 19/12/2006, 2005/15/0158; mais detalhes em LANG, *IFF 2012*, 31 s.; LANG. Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH (A relevância do direito interno para a interpretação de TDTs na recente jurisprudência do VwGH). *SWI*, 199 (202), 2007.

<sup>88</sup> LOUKOTA, *ÖStZ*, 254, 1995.

<sup>89</sup> JIROUSEK, *Zukunft in QUANTSCHNIGG; WIESNER; MAYR, FS Nolz*, 46.

<sup>90</sup> Com relação à Áustria, vide, por exemplo, LANG. *Hybride Finanzierungen*, 30; Gemeinsamer Steuerratschuss D-A-CH, *Die Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA Auslegung* (Comissão Tributária Conjunta Alemanha-Áustria-Suíça, A importância dos comentários da OCDE para a interpretação de TDTs). *SWI*, 576 (576), 2000. HOFBAUER. *Tax Treaty Interpretation in Austria*. In: Lang (Coord.). *Tax Treaty Interpretation*. 2001. 15 (25). BURGSTALLER. *Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (Stock options de empregados no Direito dos TDTs), 2006, 26 s.; para a prática internacional, vide PISTONE. *General Report*. In: LANG et al. (Coord.). *The impact of the OECD and UN Model Convention on Bilateral Treaties*, em fase de impressão.

<sup>91</sup> A esse respeito, LANG. Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich-USA (Especificidades da interpretação do TDT Áustria - EUA). In: GASSNER; LANG; LECHNER (Coords.). *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - USA* (O novo TDT Áustria - EUA), 1997, 25 (41).

<sup>92</sup> Cf., por exemplo, VwGH 27/08/1991, 90/1470237; 20/09/2001, 2000/15/0116; 30/03/2006, 2002/15/0098.

Há também distintos pontos de vista na doutrina quanto à questão de saber qual versão dos comentários da OCDE deve ser tomada para fins de interpretação de um TDT. Num julgamento de 31 de julho de 1996, o VwGH firmou o entendimento de que somente é determinante a versão dos comentários da OCDE que estava vigente ao tempo de conclusão do tratado<sup>93</sup>. Caso sejam válidas as referências - muitas vezes incidentais em regras especiais de diversos TDTs austríacos - de que “os comentários podem ser atualizados de tempos em tempos”, e as modificações efetuadas aos comentários da OCDE após a conclusão do tratado possam ser usados para fins de interpretação, isso envolve também então uma tentativa de corrigir a jurisprudência. Neste caso, a literalidade do dispositivo permite também, porém, um entendimento estático, que é particularmente evidente, de modo a não permitir nem mesmo que surjam os entendimentos contrários jurídico-constitucionais<sup>94</sup>.

Tentativas de se derrubar a jurisprudência desta forma são questionáveis. De fato nada se pode opor, quando o legislador decide, por meio de alteração legislativa, corrigir uma determinada jurisprudência proferida pelo tribunal administrativo que ele não goste e que envolva o conteúdo de determinado dispositivo legal. Na estrutura hierárquica os TDTs estão no mesmo nível de leis federais ordinárias/simples<sup>95</sup>. As possibilidades do legislador nesses casos são, porém, limitadas. No caso de acordos de direito público, ele deve confiar no trabalho da Administração e pode conceder ou negar aprovação a um acordo negociado pelo Executivo apenas em conjunto com a própria autorização legal correspondente. Se a Administração impõe ao Legislativo determinados regramentos por meio de um acordo de direito público, com o qual se pretende levar ao chão decisões do Judiciário, isso é algo para se refletir ao menos do ponto de vista político-democrático. Na prática, o legislador tem as mãos atadas mesmo quando ele não corroborar esta correção da jurisprudência e não quiser tomar uma medida de muito longo alcance que é a de revogar a autorização legal para o tratado inteiro em razão de uma única regra. Como resultado, é a Administração que tem, assim, o poder de cessar a vigência da jurisprudência.

São necessárias, ainda, regras - não sugeridas na CM-OCDE - sobre quais lín-guas contratuais são consideradas autênticas. Diversos TDTs austríacos são carac-

<sup>93</sup> Em sentido contrário, outro julgamento - porém sem nenhuma consciência dos problemas - VwGH 24/11/1999, 94/13/0233, a respeito do tratamento de *royalties* de franquias no TDT com a Suíça. Cf., também LOUKOTA. *Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich* (O significado jurídico das diretrizes de preços de transferência da OCDE na Áustria). *SWI*, 517 (519, nota 2), 2000. No julgamento de 31 de julho de 1996, 92/13/0172, o VwGH contudo, com apoio no olho vivo da doutrina, firmou o entendimento de que a versão dos comentários da OCDE vigente ao tempo de conclusão do tratado é determinante.

<sup>94</sup> Aprofundamento nesta matéria pode ser visto em LANG. *Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen* (A importância da CM e dos comentários da comissão tributária da OCDE para a interpretação de TDTs). In: GASSNER; LANG; e LECHNER (coords.) *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* (Desenvolvimentos atuais em Direito Tributário Internacional), 1994, 11 (24 s.). LANG, *SWI*, 428 s., 1996. LANG. *Zukunft und Gegenwart*. In: GASSNER; GRÖHS; e LANG. *FS Deloitte & Touche, 303*. VOGEL. *Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary*, *BIFD*, 1996, 527 (529).

<sup>95</sup> Vide a esse respeito, HOFBAUER. *Austria in LANG. Interpretation*, 16 s. LANG, *Einführung*, 32.

terizados pela prática usual de acordos de direito público, isto é, eles esclarecem que o texto do tratado é considerado autêntico na língua oficial de ambos os Estados contratantes. Os TDTs se diferenciam, porém, de outros muitos acordos de direito público, porque atingem um grande número de pessoas. Nem todos os contribuintes e autoridades vão tomar como base na sua interpretação, por exemplo, o texto armênio, finlandês ou moldávio de um tratado da mesma forma que o texto em alemão. A possibilidade de se investigar o conteúdo de um dispositivo do tratado ordenado de determinada forma fica restrita, portanto, a um círculo elitista de aplicadores do Direito. A circunstância de que também a versão alemã do texto seja considerada autêntica facilita, do lado austríaco, o acesso ao Direito. Isso, porém, dissimula a visão para o fato de que, quando um tratado segue em larga medida a CM-OCDE, o aplicador do Direito inevitavelmente acaba lidando com a redação dos dispositivos originais da CM-OCDE e também com a versão dos comentários da OCDE (em inglês e em francês) vigentes ao tempo de celebração do tratado<sup>96</sup>.

Se um dispositivo de um tratado bilateral é reproduzido literalmente a partir da CM-OCDE, isso permite concluir que tal dispositivo também deve manter correspondência com o conteúdo a ele atribuído na CM-OCDE. Se o aplicador da lei fosse se limitar ao texto traduzido em outra língua, isso poderia causar um afastamento em relação ao conteúdo original dos dispositivos da CM-OCDE, variável conforme cada tradução. Restaria contrariada a intenção expressada com a adoção de regras da CM-OCDE, de se estabelecer conteúdos normativos uniformemente aplicáveis para milhares de relações bilaterais ao redor do mundo. Por essa razão, seria mais recomendável, declarar como autênticas apenas as versões inglesa e francesa do texto do tratado, ou, quando menos, declarar uma delas como autêntica e evitar-se a adoção das línguas de ambos os Estados contratantes. Na interpretação do contrato, os aplicadores do Direito não deveriam nem mesmo ser tentados a se concentrar apenas na sua própria língua, nem tampouco a se limitar a ela. Todavia, esses requisitos são verificados em somente alguns poucos tratados austríacos<sup>97</sup>. Diversos TDTs austríacos declaram também como autêntica pelo menos a versão em inglês de um texto do tratado e, particularmente nos tempos mais recentes, eles a elegem como prioritária em caso de dúvidas<sup>98</sup>.

## VI. Negociações de TDTs, Avaliações e Autorização Parlamentar

Os exemplos aqui comentados demonstraram que a política austríaca de tratados segue um caminho independente em diversas questões. No passado, o BMF

<sup>96</sup> Maiores detalhes em LANG. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen (Interpretação de TDTs e línguas contratuais autênticas). *IstR*, 403 (408), 2011. LANG. Relevance of Authenticated Languages in Bilateral Tax Treaties. In: MAISTO; e NIKOLAKIS (coords.). *Book in Honour of David A. Ward*, em fase de impressão; cf., também mais pormenores sobre a interpretação de tratados com duas ou mais línguas contratuais autênticas ENGELN. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, 2004, 341 s.

<sup>97</sup> Nesse sentido, por exemplo, são os TDTs com Hong Kong, Grécia, Indonésia, Israel, Japão, Coreia, Nepal, Tailândia e Tchetchênia.

<sup>98</sup> Vide, por exemplo, os TDTs com a Albânia, a Bulgária, a China, a Estônia, a Índia, o Irã, o Cazaquistão, o Quirguistão, a Croácia, Cuba, o Kuwait, a Lituânia, o México, a Nova Zelândia, a Polónia, San Marino, a Arábia Saudita, a Eslovênia, o Uzbequistão, o Vietnã e Chipre.

(Ministério da Fazenda Austríaco) ocasionalmente concedeu audiências públicas sobre a política austríaca de tratados<sup>99</sup>. Representantes de classes econômicas e especialistas na matéria sempre divulgaram suas visões<sup>100</sup>. Pelo menos a versão de 1998 do tratado modelo austríaco está disponível ao público<sup>101</sup>. O desenvolvimento desde então tem sido apontado por meio de contribuições técnicas de especialistas do BMF, publicadas na literatura tributária<sup>102</sup>. Uma publicação frequente do texto modelo, que é o ponto de partida para negociações de tratados, deveria certamente continuar a contribuir para a intensificação do debate principiológico.

Para um país que não contém mais nenhuma reserva à CM-OCDE, são, em todo caso, consideráveis os desvios em TDTs bilaterais. Nesse sentido, é de se admirar que não se realize nenhuma discussão na Áustria, no nível parlamentar, acerca dos princípios básicos e das regras detalhes que os concretizam. Apenas em casos raros a aprovação parlamentar de um TDT é alvo de discussão pública. Isso não está necessariamente vinculado com a relevância da matéria, mas, sim, talvez com a relação de força dos partidos políticos. Alguns anos atrás, como os partidos de oposição da época detinham a maioria no Congresso, virou de repente foco de atenção uma inesperada revisão do TDT Áustria - Suíça<sup>103</sup>. De qualquer forma, parece inadequado tomar o momento da aprovação de um determinado TDT como ocasião para o debate político acerca do alinhamento da política de tratados como um todo. Deixar de aprovar um TDT já assinado seria uma medida que certamente causaria grandes consequências para a respectiva relação bilateral. Considerando-se que a política de tratados é uma parcela significativa da política fiscal seria conveniente seguir o exemplo de outros países e realizar regularmente audiências no nível parlamentar para discutir essas questões<sup>104</sup>.

A transparência existente na Áustria sobre o estágio das negociações de cada TDT específico é notável e exemplar: os especialistas do BMF apresentam relatórios regulares na imprensa especializada (com uma salutar sinceridade) sobre o andamento das negociações e, ocasionalmente, também sobre os respectivos problemas encontrados<sup>105</sup>. Após várias rodadas de negociações e após a conclusão das

<sup>99</sup> Cf., por exemplo, as notas de Loukota, *SWI*, 244, 1995.

<sup>100</sup> ETTTEL; SEITZ, *SWI*, 294 s., 1995. ZACHERL, *SWI*, 297 s., 1997. GASSNER, *SWI*, 195 s., 1999. LANG. *Gegenwart und Zukunft*. In: GASSNER; GRÖHS; e LANG, *FS Deloitte & Touche*, 301 s.

<sup>101</sup> Vide a esse respeito GASSNER *et al. Zukunft*, 109 s.

<sup>102</sup> São raras as indicações explícitas ao texto do tratado modelo austríaco (cf., porém, por exemplo, JIROUSEK, *SWI*, 313 s., 2003). Em vez disso, o leitor deve concluir que houve uma alteração implícita ao tratado modelo austríaco quando verificado o uso frequente de determinada cláusula.

<sup>103</sup> A esse respeito LANG. *Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat (TDTs e o Congresso)*. In: Achatz *et al.* (coord.). *Steuerrecht - Verfassungsrecht - Europarecht* (Direito Tributário - Direito Constitucional - Direito Europeu), FS für Hans Georg Ruppe (livro em homenagem a Hans Georg Ruppe), 2007, 379 (379 s.). Além disso, há bons motivos para se duvidar se o Congresso tem mesmo competência para a aprovação de TDTs (aprofundamentos a esse respeito em LANG. *DBA in Achatz et al., FS Ruppe* 383 s.).

<sup>104</sup> Cf., por exemplo, a prática alemã nos relatórios do BMF ao Comitê de Finanças do Congresso. Cf., por exemplo, BMF, *Die Grundlinien der deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [DBA] bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen* (As diretivas dos TDTs alemães) - *Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages* (Relatório do Ministério da Fazenda ao Comitê de Finanças do Congresso Alemão), EWS 1992, 74 (74 s.).

<sup>105</sup> Vide, apenas desde o ano 2000, JIROUSEK, *Stand der österreichischen DBA-Verhandlungen* (Andamento das negociações austríacas de TDTs). *ÖstZ*, 75 (75 s.), 2001. JIROUSEK. *Stand der öster-*

negociações como um todo, os grupos de interesse são convidados a apresentar comentários. Representantes da Câmara de Comércio são frequentemente envolvidos informalmente durante as negociações. Ademais, por essa razão não se conta com resistência das forças políticas representantes de classes econômicas no processo de aprovação parlamentar de um acordo de dupla tributação. Se as opiniões de especialistas e outros grupos de interesse têm algum impacto significativo sobre a posição da Áustria em quaisquer rodas de negociações subsequentes, isso é difícil de avaliar. Se o texto final do tratado não leva em conta essas sugestões, isso também pode ser devido ao fato de a delegação do outro país não ter aceito tais reivindicações.

Já em 1999, Loukota apontava que a falta de recursos na Administração Pública seria uma oportunidade para buscar novas e inovadoras estratégias de negociação na política austríaca de tratados, e ele viu uma dessas estratégias na “busca de um trabalho cooperativo maior entre a prática e a ciência no contexto do programa de negociações de TDTs”<sup>106</sup>. Porque os “tempos antigos, em que as negociações de tratados eram feitas ‘a portas fechadas’, não são (...) de interesse de uma política austríaca de tratados não mais ofuscada por razões de urgentes de falta de pessoal”<sup>107</sup>.

Nesse contexto, é de se surpreender os pedidos de confidencialidade ainda expressos nas avaliações de TDTs. De fato, é de se compreender que as delegações de alguns países preferam, fazendo referência ao acordo de confidencialidade com a Áustria ou com outros Estados contratantes, ser capazes de se retirar de um amplo debate público sobre o conteúdo das regras futuras de um TDT, especialmente em seu próprio país. A rápida conclusão das negociações pode, ocasionalmente, beneficiar esta postura. Em países constitucional-democráticos este sigilo na preparação de tratados internacionais remonta aos tempos em que a política externa era domínio do monarca, e, dessa forma, não mudou muito. A política de tratados não é apenas política externa, mas também política fiscal.

Torna-se paradoxal, quando as autoridades administrativas dos países, nos quais pertence à cultura política discutir publicamente as controvérsias sobre questões de política fiscal, impedem a divulgação da política de tributação no caso da negociação de um TDT inteiro em razão de desejos de confidencialidade da respectiva outra parte contratante. Também as autoridades dos potenciais Estados contratantes, nos quais uma tal cultura política não exista ou não esteja plenamente desenvolvida, têm que compreender que em um Estado democrático de direito o que está em jogo não é exatamente evitar a discussão pública e possivelmente crítica das questões de política fiscal - e, portanto, também das questões sobre o estágio das negociações de acordos sobre a dupla tributação.

reichischen DBA-Verhandlungen. *ÖstZ*, 270 (275 s.), 2002. JIROUSEK, *SWI*, 309 s., 2003. JIROUSEK. Außensteuerrechtliche und DBA-rechtliche Änderungen ab 2006 (Mudanças no Direito Tributário internacional e de tratados desde 2006). *SWI*, 18 (18 s.), 2006. DOMMES. Jüngste DBA-Entwicklungen in Österreich (Evoluções dos TDTs austríacos mais recentes). *SWI*, 341 (341 ff.), 2008. DOMMES, *SWI*, 348 ff, 2010.

<sup>106</sup> LOUKOTA, *Abkommenspolitik in GASSNER; LANG; LECHNER, DBA Deutschland*, 43.

<sup>107</sup> *Idem*.

Assim como a decisão sobre os projetos de leis tributárias propostos pelo Governo e geralmente oriundos de algum ministério são precedidas de discussão na imprensa e na literatura especializada, também os projetos de TDTs não deveriam ser disponibilizados em confidencialidade apenas a grupos de interesses específicos e instituições profissionais, mas também disponibilizados para análise na literatura técnica. A ampla discussão do projeto torna possível “ganhar novos conhecimentos que podem alimentar as futuras negociações de TDTs”<sup>108</sup> e, assim, contribuir para a qualidade do tratado.

Também é desejável o aumento do uso de “agreed minutes” (ata aprovada de reunião), que atualmente tem um papel apenas de solução alternativa nos casos em que os negociadores austríacos não têm êxito de registrar algum arranjo especial diretamente no acordo - como parte de um Protocolo Adicional<sup>109</sup>. “Agreed minutes” deve ser usado no futuro para explicar o contexto dos regramentos específicos que se desviarem da CM-OCDE descrever mais precisamente o entendimento de ambas as equipes de negociação com relação a tais regras. De fato, tal instrumento pode ser superficialmente vantajoso para “trapacear” em negociações por meio de um compromisso formal sobre possíveis divergências. As diferenças conceituais até então eliminadas com sucesso podem, em razão de uma tal tentativa de registrar explicações conjuntas, ressurgir novamente ou até mesmo aparecerem pela primeira vez. Isto poderá implicar o prolongamento das negociações. Porém, o esforço extra vale a pena.

Mais cansativa (literalmente) é a situação em que diferentes interpretações do tratado tornam-se visíveis apenas na utilização do tratado, pois neste caso elas recaem primeiramente nas costas dos contribuintes e apenas podem ser resolvidas em prolongados processos de negociação - e isso sem obter efeito vinculante a nível nacional.

“Agreed minutes”, que são rubricados e tornados públicos ao mesmo tempo e em conjunto com o texto do tratado, têm a vantagem de estar em conformidade com o art. 31, item 2, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e devem ser levados em conta na interpretação dos tratados por todos os aplicadores do Direito - e, portanto, também pelos Tribunais<sup>110</sup>. Dessa forma, eles se diferenciam de atos sobre aplicação do tratado editados posteriormente pelas autoridades de ambos os países e também de acordos administrativos interpretativos, os quais

<sup>108</sup> Nesse sentido LOUKOTA. *Abkommenspolitik in GASSNER; LANG; LECHNER. DBA Deutschland*, 43, que, com estas palavras, saudou em 17 de maio de 1999 na Universidade de Viena os cerca de 400 participantes da academia e da indústria na discussão do ainda projeto de revisão do TDT Áustria - Alemanha.

<sup>109</sup> Vide a esse respeito JIROUSEK, *SWI*, 21, 2006 e *ÖStZ*, 276 s., 2002 acerca dos TDTs com a Dinamarca, a Estônia, a Letônia, a Lituânia, o Paquistão, Cingapura e a Venezuela, nos quais existem atas da negociação reconhecidas pelas partes “expressamente para fins da fundamental prevalência dos comentários da OCDE na interpretação dos requisitos do TDT decorrentes da CM-OCDE”.

<sup>110</sup> KÖCK. *Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention* (Interpretação de tratados e convenção do direito dos tratados), 1976, 92 s. ENGELN, *Interpretation*, 437 s. LANG, *Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen* (Art. 3, item 2, da CM-OCDE e a interpretação de TDTs), IWB 2011, 281 (283).

não pertencem mais àqueles documentos que são considerados como tendo sido “escritos ao tempo da celebração do contrato”<sup>111</sup>.

Notas explicativas para o projeto de lei do governo são meramente documentos unilaterais que refletem apenas as opiniões do lado austríaco do contrato. Elas não são, portanto, ao abrigo da Convenção de Viena, consideradas relevantes para a interpretação de um tratado internacional<sup>112</sup>. Na situação em que as indicações sobre o conteúdo das regras dos tratados pensado pelos negociadores não foram registradas em “agreed minutes”, então faria mais sentido investir mais esforço na preparação dessas notas explicativas. Muitas vezes, elas simplesmente repetem, de forma concisa, a redação contida no acordo. Elas têm atualmente pouco valor informativo a respeito do texto do tratado.

Seria mais fácil para os contribuintes e para as autoridades fiscais encarregadas da aplicação de TDTs compreender as disposições do tratado, se tais notas explicativas comentassem exaustivamente os motivos subjacentes às regras que se desviam da CM-OCDE. Os dispositivos criados em conformidade com a CM-OCDE geralmente não necessitam de indicações adicionais. Isso porque, os negociadores de tratados, quando adotaram tais regramentos, já deixaram claro que eles queriam se vincular às interpretações decorrentes dos comentários da OCDE da época e também ao conteúdo decorrente da doutrina e jurisprudência internacional.

Isso é diferente quando apenas uma das duas partes contratantes inserir uma “observação” com relação aos comentários da OCDE em um dos dispositivos do tratado. Neste caso, é útil para saber se há e, em caso afirmativo, qual o entendimento divergente decorrente dos comentários da OCDE os negociadores tinham em mente com relação a determinado dispositivo do tratado.

Tornar claros os motivos subjacentes para um desvio com relação à CM-OCDE pode ser importante no futuro também por outro motivo. Do ponto de vista do direito da União Europeia, e segundo o estado atual da jurisprudência, parece não haver uma necessidade de justificação para os Estados-membros, quando estes negociarem entre si ou com terceiros Estados diferentes dispositivos de tratados. A Corte Europeia aparentemente não vê afronta, na segmentação do mercado interno daí decorrente<sup>113</sup>. Em casos de TDTs, ela colapsa seu teste de comparabili-

<sup>111</sup> Art. 31, item 3, da Convenção de Viena não pode server muito de fundamento para se atribuir significado normativo aos acordos interpretativos mútuos. A esse respeito, LANG *in*: GASSNER; LANG; e LECHNER, *Aktuelle Entwicklungen*, 29 s.

<sup>112</sup> Para casos especiais, vide LANG. Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich - Schweiz (O campo de aplicação do método de crédito segundo o TDT Áustria - Suíça). *SWI*, 192 (196 s.), 2011.

<sup>113</sup> Críticas em LANG. Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. - Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? (A decisão da Corte Europeia no caso D. - Está gaguejando o motor da harmonização fiscal?). *SWI*, 365 (369 s.), 2005. KOFLER. Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung (O fim do começo do conceito de nação mais favorecida no direito comunitário). *ÖStZ*, 432 (432 s.), 2005. KOFLER; SCHINDLER. “Dancing with Mr D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the “D” Case, ET 2005, 530 (539 s.). WEBER. Most-favoured-nation treatment under tax treaties rejected in the European Community: background and analysis of the D Case. *Intertax*, 429 (440 s.), 2005. CORDEWENER; REIMER. *The Future of Most-favoured-nation treatment in EC tax law - Did the ECJ pull the emergency brake without real need?* - Parte 2, ET 2006, 291 (294 s.). SCHUCH. Critical notes on the European Court of Justice’s D case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties. *EC Tax Review*, 6 (9), 2006; e em concordância

dade com relação à reciprocidade<sup>114</sup>, e os tratados com terceiros países ela não considera comparáveis aos tratados entre Estados-membros<sup>115</sup>.

De um ponto de vista constitucional, porém, não se diz que o Tribunal Constitucional Austríaco cria similarmente uma escala generosamente grande. Pelo contrário: seria surpreendente se o Tribunal Constitucional excepcionasse a aplicação de regras diferenciadas para os residentes ou pessoas investidas em diferentes estados, sob o argumento de que essas regras estão empacotadas na forma jurídica de tratado com um determinado país<sup>116</sup>.

Na literatura de direito público encontram-se considerações que similarmente cobram a utilização do teste de igualdade nos casos de acordos estatais<sup>117</sup> e também na literatura fiscal muitas vezes se discute sobre a constitucionalidade das diferenças individuais induzidas pelo TDT<sup>118</sup>. Portanto, os responsáveis pela política de

com a Corte Europeia GRAAF; JANSSEN. The implications of the judgment in the D. case: The perspective of two non-believers. *EC Tax Review*, 173 (187 s.), 2005.

<sup>114</sup> EuGH 05/07/2005, Rs. C-376/03, D, Slg 2005, I-5821, Rn. 59 s.; para uma visão geral sobre o julgamento, vide, por exemplo, PETRITZ. *EuGH: Keine Meistbegünstigung im DBA-Recht - Erste Erkenntnisse aus der EuGH-Entscheidung im Fall "D"* (Corte Europeia: nada de cláusula da nação mais favorecida no Direito dos TDTs - Primeiras considerações sobre a decisão no caso D), *ecolex* 2005, 642 (642 s.); SCHINDLER. *EuGH-Urteil in der Rechtssache D - Kann sich die Meistbegünstigung von diesem Schock erholen? - EuGH verneint die horizontale Vergleichbarkeit von Gebietsfremden* (Julgamento da Corte Europeia no caso D - O conceito de nação mais favorecida pode se recuperar desse choque? - A Corte Europeia nega a comparabilidade horizontal dos não residentes), *taxlex* 2005, 459 (459 s.); para conclusões mais favoráveis com relação à nação mais favorecida no julgamento GA *Colomer* de 26 de outubro de 2004, vide HOFBAUER. *Erfordern die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung? - Erste Erkenntnisse aus dem D-Fall (As liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia exigem o conceito de nação mais favorecida dentro da Europa? - Primeiras considerações sobre o caso D)*. *SWI*, 586 (586 s.), 2004. MEUSSEN. *The Advocate General's Opinion in the "D" Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital* ET 2005, 52 (52 s.). Ademais, vide EuGH 12/12/2006, Rs. C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673, sobre a continuação da linha jurisprudencial, vide maiores detalhes em HÄGER. *Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (Nação mais favorecida no Direito dos TDTs), 2008, 199 s., e a decisão da EuGH de 27 de outubro de 2005 em Bujara; acerca disso KOFLER. *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (TDTs e o direito comunitário europeu), 2007, 781 s.

<sup>115</sup> EuGH 10/02/2011, respectivamente Rs. C-436/08 e C-437/08, *Haribo Lakritzten Hans Riegel e österreichische Salinen*, ainda não disponível no repositório de jurisprudência; vide, a esse respeito, LANG. *Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten* (Liberdade de movimento de capitais, Direito Tributário e terceiros países). *StuW*, 209 (216 s.), 2011. LANG. *Jüngste Tendenzen zur "horizontalen" Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten* (Tendências mais recentes sobre o teste de comparabilidade "horizontal" na jurisprudência tributária da Corte Europeia acerca das liberdades fundamentais). *SWI*, 154 (159 s.), 2011.

<sup>116</sup> Confira sobretudo ainda LANG. *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht* (TDTs e o direito interno), 1992, 83 s.

<sup>117</sup> Cf. sobre discriminação racial o caso *Korinek* do BVG (Tribunal Constitucional Austríaco), e também decisões do BVG sobre a remuneração igualitária contra a discriminação racial, in: GRILLER; KORINEK; POTACS (coords.). *Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, Festschrift für Heinz Peter Rill zum 60. Geburtstag* (Questões básicas e problemas atuais do direito público, livro em homenagem ao 60º aniversário de Heinz Peter Rill), 1995, 183 (183 s.); também reimpresso in: RASCHAUER (coord.). *Grundrechte und Verfassungsgerichtsbarkeit* (Direitos fundamentais e jurisdição constitucional), 2000, 108 s.

<sup>118</sup> Cf., por exemplo, LANG. *Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts (A vinculação dos TDTs às liberdades fundamentais do Direito da UE)*. In: GAS-SNER; LANG; LECHNER (Coords.). *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (TDTs e Direito da UE), 1996, 25 (30). LANG, *SWI*, 198, 2011. GEIGER. *Die Anrechnungsmethode nach dem DBA*

tratados deveriam se preparar para, no futuro, ter de defender, também do ponto de vista jurídico constitucional, as diferentes consequências jurídicas operacionalizadas por meio de TDTs. A compilação de documentação sobre os motivos subjacente aos regramentos decorrentes de negociações de TDTs, seja unilateralmente ou em conjunto com a própria negociação do TDT, pode também ser muito útil nesse sentido.