

# O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO NA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

João Sérgio Ribeiro\*

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.97.28>

## 1. Introdução

Este artigo tem em vista integrar uma obra de homenagem a Benedita Mac Crorie que, para além de ser um ser humano notável, se destacou igualmente no plano jurídico pela obra que desenvolveu na área dos Direitos Fundamentais. Na tentativa de fazer uma ligação às temáticas que sempre foram da sua eleição, será abordado o princípio da não discriminação. Não no modo como se encontra, de forma genérica, normalmente consagrado na legislação de Direito Constitucional, mas no domínio da tributação internacional, mais concretamente, no contexto das convenções sobre dupla tributação que seguem a Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE).

---

\* Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho.

A análise começará com uma contextualização genérica do artigo 24º da CMOCDE, seguida de uma alusão aos seus vários números, para retirar daí consequências relevantes para a aplicação dos tratados sobre dupla tributação.

## 2. A não discriminação na CMODE

O conceito de discriminação é relevante em vários domínios. De um modo geral pode dizer-se que existe discriminação quando casos diferentes são tratados de modo semelhante, ou casos comparáveis são tratados de forma distinta.

Ora, no plano fiscal existirá discriminação quando um sujeito passivo for tratado de forma menos favorável do que outro sujeito passivo ou categoria de sujeitos passivos, não obstante estar(em) nas mesmas circunstâncias, designadamente no que diz respeito à base tributária.

A ideia de não discriminação fiscal no âmbito interno é normalmente considerada no contexto do princípio jurídico-constitucional da igualdade. No domínio do Direito da União Europeia este princípio tem igualmente um papel central, na medida em que se exige num plano mais geral, mas também, com crescente importância na área tributária, que os nacionais dos Estados-Membros não sejam discriminados nos demais Estado-Membros. Esta ideia está patente na proteção das liberdades económicas fundamentais que, como se sabe, têm um papel central na sustentação do mercado interno.

Também a nível internacional, com destaque para as convenções sobre dupla tributação que seguem o modelo da OCDE, o princípio assume grande relevância, estando consagrado no artigo 24º da CMOCDE. A sua história no âmbito das relações fiscais internacionais precede, todavia, o surgimento das próprias convenções<sup>1</sup>.

Sem prejuízo dos desenvolvimentos que faremos de forma autónoma dos vários números do artigo citado, gostaríamos, desde já, de evidenciar duas particularidades muito importantes do artigo em causa.

---

<sup>1</sup> Ver Comentário artigo 24º da CMOCDE, § 6. Surgiu pela primeira vez no domínio das convenções na Convenção do México, de 1943 e na de Londres, de 1946 Nestas convenções o critério de comparação era a residência.

Em primeiro lugar, o artigo não é uniforme no que respeita ao critério em que assenta a proibição de não discriminação. No nº 1 do artigo o critério relevante é o da nacionalidade. No nº 2 são protegidos os apátridas. Nos n.ºs 3, 4 e 5 a proibição da não discriminação volta a ter como base, direta ou indiretamente, o critério que domina na CMOCDE, isto é, o critério da residência.

Por outro lado, a sua aplicação, aliás em sintonia com o que se passa com outras disposições, designadamente as que dizem respeito à cooperação administrativa<sup>2</sup> e auxílio na cobrança<sup>3</sup>, aplica-se a qualquer imposto qualquer que seja a sua natureza, constituindo um desvio ao artigo 2º da CMOCDE que limita a convenção aos impostos sobre o rendimento e património<sup>4</sup>. Consequentemente, a proibição de não discriminação tem impacto sobre todo o direito fiscal interno e não unicamente sobre as normas fiscais relativas aos impostos a que se dirige a CMOCDE.

### **3. A não discriminação em função da nacionalidade**

Tal como já foi referido, no artigo 24º, nº 1, a proibição de discriminação por parte dos Estados contratantes assenta, não na condição de residente de um ou de ambos, como na maior parte das disposições da CMOCDE, mas na condição de nacional de um dos Estados contratantes. Isto é, cada Estado contratante está proibido de favorecer os seus nacionais e empresas face aos congéneres do outro Estado contratante, pelo que tem um âmbito de aplicação potencialmente maior<sup>5</sup>. Há, por conseguinte, uma exceção ao que decorre do artigo 1º

Para efeitos de aplicação do artigo 24º, nº 1, é considerado nacional (i) qualquer pessoa singular que tenha nacionalidade ou cidadania desse Estado

---

<sup>2</sup> Cf. artigo 26º da CMOCDE.

<sup>3</sup> Cf. artigo 27º da CMOCDE.

<sup>4</sup> Cf. Artigo 26º, nº 6, da CMOCDE.

<sup>5</sup> Sendo irrelevante que a legislação do Estado da nacionalidade do contribuinte discriminado proporcione uma compensação pela carga fiscal adicional imposto no Estado contratante que o discriminou. Ver, nesse sentido, Paula Rosado PEREIRA, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2021, p. 208.

contratante; e (ii) qualquer pessoa coletiva, sociedade de pessoas ou associação constituída de harmonia com a legislação em vigor nesse Estado contratante. Verifica-se, conseqüentemente, uma remissão para o Direito Nacional dos Estados contratantes para determinar a condição de nacional.

A condição de residente serve apenas para definir se os nacionais de cada um dos Estados contratantes estarão ou não nas mesmas circunstâncias, não sendo, portanto, condição necessária para que o nacional de um dos Estados contratantes possa ser protegido da discriminação. Na prática isto significa que pode ser protegido ao abrigo de um tratado entre o Estado da sua nacionalidade e outro Estado, sem que seja residente em qualquer um deles.

Decorre do exposto que não são abrangidas pela proibição que decorre deste artigo aquelas situações em que é conferido um tratamento menos favorável aos não-residentes de um determinado país, mesmo que sejam residentes do outro Estado contratante, dado que não estariam nas mesmas circunstâncias. A proibição também não abrangerá os casos em que um determinado país trate um nacional de outro Estado menos favoravelmente do que os seus nacionais, por um motivo que não seja nacionalidade, podendo a discriminação ser aí considerada justificada<sup>6</sup>.

Interessa, portanto, determinar, se os nacionais de um e outro Estado estão nas mesmas circunstâncias, sendo a residência um critério especialmente relevante no momento em que é feito esse juízo. A despeito do domínio do critério da residência, este não é o único que pode ser utilizado.

Outra consequência da aplicação o artigo 24º, nº 1, aí consagrada expressamente é o facto de os nacionais de um Estado contratante que se encontrem na mesma situação não poderem ser sujeitos no outro Estado contratante a qualquer tributação, ou obrigação com ela conexas, diferente, ou mais gravosa, do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado. O juízo de não discriminação refere-se, portanto, não só à tributação propriamente dita, mas também a outra e qualquer obrigação com ela conexas. Esta abertura tem em vista, num plano imediato, abranger

---

<sup>6</sup> Diferente é aquela situação em que um nacional de um Estado contratante que aí não reside tenha um tratamento mais favorável do que um não residente, nacional do outro Estado Contratante. Nesta situação é proibida a discriminação. Ver Comentário artigo 24º da CMOCD, § 8.

aquelas situações em que, apesar de a tributação e a taxa serem as mesmas, há, depois, outros detalhes, designadamente a nível de deduções e créditos de imposto que podem, na prática, traduzir-se num nível de tributação totalmente diferenciado; mesmo que aparentemente surja como equivalente. Julgamos que o escopo da não discriminação deve abranger também as próprias obrigações acessórias e as garantias que assistem ao sujeito passivo, sejam estas administrativas ou judiciais.

#### **4. A não discriminação dos apátridas**

O artigo 24º, nº 2, estende a obrigação de não discriminação quando estejam em causa apátridas, sendo o critério que justifica a aplicação da convenção o facto de estarem nas mesmas circunstâncias dos nacionais de um dos Estado-contratantes, em especial se forem ambos aí residentes<sup>7</sup>. Um apátrida pode, por conseguinte, invocar proibição de discriminação tanto perante as autoridades do seu Estado de residência, como também perante outro Estado Contratante onde não é residente, mas com o qual o seu estado de residência celebrou o tratado. Não são, por conseguinte, protegidos os apátridas de terceiros Estados, isto é, aqueles que não sejam residentes em algum dos Estados contratantes<sup>8</sup>.

#### **5. A não discriminação dos estabelecimentos estáveis**

O artigo 23º, nº 3, estende a proibição de não discriminação aos estabelecimentos estáveis de empresas<sup>9</sup> exploradas por residentes de outro Estado

---

<sup>7</sup> Ver Michael LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 3ª edição, Viena, IBFD/Linde International, 2021, p. 115. Segundo este autor, raramente as convenções sobre dupla tributação contêm disposições com o teor do artigo 22º, nº 2, devido ao facto de uma disposição muito semelhante poder ser encontrada na Convenção sobre o Estatuto do Apátrida, celebrada em Nova Iorque, em 1954.

<sup>8</sup> Ver Comentário artigo 24º da CMOCDE, § 29.

<sup>9</sup> O conceito de empresa é suficientemente amplo para que se aplique este artigo também a estabelecimentos estáveis de profissionais independentes. O que, aliás, se impõe nas convenções que não tenham um preceito equivalente ao suprimido artigo 14º da CMODE.

contratante, desde que levem a cabo as mesmas atividades, sendo esta uma condição necessária para que se possa invocar a proibição de discriminação<sup>10</sup>.

Apesar de parecer haver aqui uma simples extrapolação do teor do 24º, nº 1, há duas diferenças. A primeira refere-se ao facto de o critério de aplicação da não discriminação não depender do critério da nacionalidade, mas do critério da residência de quem explora a sociedade detentora do estabelecimento estável. O critério de aplicação deste preceito volta, por conseguinte, a estar alinhado com o que justifica a aplicação das demais disposições da CMOCDE.

A segunda diz respeito ao facto de, contrariamente ao 24º, nº 1, que se refere quer à tributação quer a qualquer obrigação com ela conexas, neste número exige-se apenas que a tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não seja, nesse outro Estado, menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. O exercício da mesma atividade, saliente-se, é um requisito incontornável para que o preceito possa ser aplicado.

Ora, a exigência de que a tributação não seja menos favorável é muito menos estrita do que a que resulta do 24º, nº 1, permitindo, nos termos do comentário ao artigo, que a tributação seja diferente, designadamente a nível da taxa<sup>11</sup>, não estando esta circunstância coberta pela obrigação de não discriminação. O próprio artigo adita que o seu teor não pode ser interpretado no sentido de obrigar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil, ou encargos familiares, concedidos aos seus próprios residentes. Embora, como é óbvio, o possa fazer<sup>12</sup>. Não existe é qualquer obrigação nesse sentido que decorra da CMOCDE.

Num plano diferente parecem estar as deduções de despesas, gastos relativos a depreciações, transferência de reservas, compensação de perdas e isenção da participação relativa ao pagamento de dividendos<sup>13</sup>, cujas condições

---

<sup>10</sup> Ver Comentário artigo 24º da CMOCDE, § 35.

<sup>11</sup> Ver Comentário artigo 24º da CMOCDE, § 37.

<sup>12</sup> Ver Comentário artigo 24º da CMOCDE, § 36.

<sup>13</sup> Ver, neste sentido, Kevin HOMES, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2ª edição, Amesterdão, IBFD, 2014, p. 425. Ver ainda Comentário artigo 24º da CMOCDE, § 40 e ss.

de aplicação não podem ser discriminatórias relativamente ao estabelecimento estável.

Por fim, importa frisar que, apesar de esta disposição ter subjacente a definição do artigo 5º da CMOCDE, a disposição em causa, entendemos, não se limita às situações que tenham a ver com o artigo 7º da CMOCDE.

## **6. A não discriminação relativamente a pagamentos feitos a residentes de outro Estado contratante**

O artigo 24º, nº 4, assegura que os juros, royalties e outras importâncias pagas por empresas de um Estado contratante serão deduzidas, para efeitos de determinação do lucro tributável de tais empresas, nas mesmas condições, quer tenham sido pagas a residentes nesse Estado contratante quer a residentes do outro Estado contratante. Isto é, não pode haver discriminação em função de quem recebe os pagamentos. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado contratante, a um residente do outro Estado contratante, serão dedutíveis para o efeito de determinar o património tributável dessa empresa, nas mesmas condições em que seriam se fossem contraídas junto de um residente do primeiro Estado mencionado.

O que foi referido está limitado, no entanto, pelo que decorre dos artigos 9º, nº 1, 11º, nº 6, e 12º, nº 4, da CMOCDE, que permitem ajustamentos em situações em que existam relações especiais entre empresas e seja necessário assegurar o princípio da independência.

## **7. A não discriminação relativamente à residência do acionista de uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante**

Decorre do artigo 24º, nº 5, a proibição para o Estado contratante de que as empresas cujo capital seja detido ou controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado contratante não fiquem sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a qualquer tributação, ou obrigação com ela conexas, diferente, ou mais gravosa, do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse

primeiro Estado. Esta disposição proíbe, portanto, a discriminação com base na residência do acionista no outro Estado contratante.

## 8. Conclusão

Denota-se que o princípio da não discriminação tem, de facto, um grande impacto, não se circunscrevendo ao domínio dos direitos fundamentais, na medida em que atinge áreas aparentemente menos propensas à sua afirmação, como seria a do direito fiscal internacional. Verifica-se, porém, que também aí, especialmente no âmbito das convenções sobre dupla tributação, a ideia de não discriminação revela um vigor não antecipado. Esta pujança ficou demonstrada, não só pela abrangência do princípio, que toca desde nacionais, apátridas, estabelecimentos estáveis, e até empresas pelo simples facto de serem detidas por residentes, mas, sobretudo, por se transcender o escopo da convenção, potenciando a aplicação do princípio de modo a abranger qualquer imposto, independentemente de estar fora do âmbito de aplicação da maior parte das disposições da CMOCDE.

Este inegável impacto prova, por consequência, que os direitos fundamentais cultivados pela querida colega, não têm fronteiras e as barreiras da divisão dos vários ramos do direito são, também no âmbito da não discriminação, uma mera ficção.