Universidades Lusíada

Boa Morte, Joélia Neto, 1989-

Um modelo de convenção fiscal para a República Democrática de São Tomé e Príncipe

http://hdl.handle.net/11067/3647

Metadados

Data de Publicação 2013

Resumo A dupla tributação e a evasão fiscal são temas objeto de crescente interesse atualmente, devido a intensificação da internacionalização da economia, que tem provocado acentuada preocupação dos Estados com a prevenção dessas situações. Por esta razão, pelo facto de São Tomé e Príncipe ser um país em vias de desenvolvimento que mantém relações económicas com muitos países desenvolvidos (entre eles Portugal), e pelo mesmo não possuir até a data um modelo de convenção fiscal, propusemo-nos a elabora...

Palavras Chave Direito fiscal - São Tomé e Príncipe, Direito fiscal - Portugal

Tipo masterThesis

Revisão de Pares Não

Coleções [ULL-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-04-29T12:17:10Z com informação proveniente do Repositório

UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito

Um modelo de convenção fiscal para a República Democrática de São Tomé e Príncipe

Realizado por:
Joélia Neto Boa Morte
Orientado por:
Prof. Doutor Manuel Pires

Constituição do Júri:

Presidente:	Prof.ª Doutora Maria Eduarda de Almeida Azevedo
Orientador:	Prof. Doutor Manuel Pires
Arguente:	Prof. Doutor Guilherme Valdemar Goulão dos Reis de Oliveira Martins

Dissertação aprovada em: 19 de Junho de 2014

Lisboa

2013

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área científica: Ciências Jurídico-Empresariais

Orientador: Prof. Doutor Manuel Pires

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer primeiramente a Deus por me ter prestado saúde para realizar este trabalho, em segundo lugar à minha mãe por ter sempre apoiado e financiado os meus estudos, ao meu orientador, o Professor Manuel Pires pela atenção e paciência, e finalmente à minha irmã e os amigos pela força e preocupação.

A todos o meu muito obrigada!

“While the dawn of Google may have engendered fears for the future of librarianship,

it has merely challenged librarians to apply their creativity and innovation

to rethinking and reshaping their services for the (post)Google age.”

ARNDT, Theresa S. (2010) – Services in a (post)Google world. Reference Services Review. ISSN 0090-7324. 38:1 (2010) 7-9.

APRESENTAÇÃO

Um modelo de convenção fiscal para a República Democrática de São Tomé e Príncipe

Joélia Neto Boa Morte

A dupla tributação e a evasão fiscal são temas objeto de crescente interesse atualmente, devido a intensificação da internacionalização da economia, que tem provocado acentuada preocupação dos Estados com a prevenção dessas situações. Por esta razão, pelo facto de São Tomé e Príncipe ser um país em vias de desenvolvimento que mantém relações económicas com muitos países desenvolvidos (entre eles Portugal), e pelo mesmo não possuir até a data um modelo de convenção fiscal, propusemo-nos a elaboração deste trabalho, que, considerando a análise dos conceitos-chave das legislações santomense (como modelo de país em vias de desenvolvimento) e portuguesa (como modelo de país desenvolvido) e dos principais modelos de convenção fiscal a nível internacional o – modelo da ONU (Organização das Nações Unidas) e o modelo da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico) – resultasse "Um modelo de convenção fiscal para a República Democrática de São Tomé e Príncipe", modelo que, além de eliminar a dupla tributação e evitar a evasão, incentive o investimento estrangeiro para o desenvolvimento da economia deste país em vias de desenvolvimento.

Palavras-chave: Direito internacional fiscal, Dupla tributação jurídica, Evasão fiscal, Rendimentos, Países desenvolvidos, Países em vias de desenvolvimento, Modelos de convenções fiscais, ONU, OCDE.

PRESENTATION

A model tax convention to Sao Tome and Principe

Joélia Neto Boa Morte

Double taxation and tax evasion issues are much more spoken of nowadays because of the increasing internationalization of the economy, which the concern of the States has been heightened to prevent these situations . For this reason , the fact that Sao Tome and Principe is a developing country that maintains economic relations with many developed countries (including Portugal) , and the latter to date as no policy, we propose the preparation of this work, in which the analysis of the key concepts of the STP laws (as a model for developing country) and Portugal (as model of a developed country) and the main models of international tax policy – the UN model (United Nations) and the model of the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) – resulting in" a model Tax Policy for Democratic Republic of Sao Tome and Principe ", model which, in addition to eliminating double taxation and preventing tax evasion, encourages foreign investment for the development of the economy of this developping country.

Keywords: International Fiscal law, Legal Double Taxation, Tax Evasion, Income, Developed Countries, Developing Countries, Model of Fiscal Policy, UN, OECD.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

ONU	-	Organização das Nações Unidas
OCDE	-	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
MONU	-	Modelo da Organização das Nações Unidas
MOCDE	-	Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
P.V.D.	-	Países em Vias de Desenvolvimento
P.D.	-	Países Desenvolvidos
STP	-	São Tomé e Príncipe
IRS	-	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
IRC	-	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

SUMÁRIO

1. Introdução 17
2. Análise comparativa de conceitos-chave nas legislações fiscais portuguesa e santomense 19
2.1. Conceitos-chave na legislação portuguesa 19
2.1.1. Extensão da sujeição 19
2.1.2. Residência 20
2.1.3. Rendimentos obtidos em Portugal 21
2.1.4. Estabelecimento estável 24
2.2. Conceitos-chave na legislação santomense 26
2.2.1. Extensão da sujeição 26
2.2.2. Residência 26
2.2.3. Rendimentos obtidos em STP 28
2.2.4. Estabelecimento estável 30
3. Análise comparativa dos modelos de convenção fiscal da ONU e da OCDE 33
3.1. Aspetos gerais 33
3.1.1. Artigos 1º (pessoas visadas) e 2º (impostos visados) 33
3.1.2. Artigos 3º (definições gerais) e 4º (residente) 35
3.2. Tributação de lucros 36
3.2.1. Artigo 5º (estabelecimento estável) 36
3.2.2. Artigo 6º (rendimentos de bens imóveis) 40
3.2.3. Artigo 7º (lucros das empresas) 41
3.2.4. Artigo 8º (transporte marítimo, em águas interiores e aéreo) 46
3.2.5. Artigo 9º (empresas associadas) 48
3.2.6. Artigo 13º (mais-valias) 49
3.3. Tributação de capitais imóveis 51
3.3.1. Artigo 10º (dividendos) 51
3.3.2. Artigo 11º (juros) 53
3.3.3. Artigo 12º (*royalties*) 56
3.3.4. Artigo 13º (mais-valias) 62
3.4. Tributação de rendimentos do trabalho e outros 63
3.4.1. Artigo 14º (profissões independentes) 63
3.4.2. Artigo 15º (rendimentos do emprego) 64
3.4.3. Artigo 16º (percentagens de membros de conselhos) 67

3.4.4. Artigo 17º (artistas e desportistas) 69
3.4.5. Artigo 18º (pensões e pagamentos da segurança social) 71
3.4.6. Artigo 19º (remunerações públicas) 73
3.4.7. Artigo 20º (estudantes) 74
3.4.8. Artigo 21º (outros rendimentos) 75
3.5. Tributação do património e aspetos finais 77
3.5.1. Artigo 22º (tributação do património) 77
3.5.2. Artigo 23º (métodos de eliminação da dupla tributação) 79
3.5.3. Artigo 24º (não-discriminação) 82
3.5.4. Artigo 25º (procedimento amigável) 87
3.5.5. Artigo 26º (troca de informações) 92
3.5.6. Artigo 27º (assistência em matéria de cobrança de impostos) 97
3.5.7. Artigo 28º (membros de missões diplomáticas e de postos consulares) 102
3.5.8. Artigo 29º (extensão territorial da convenção), artigo 30º (entrada em vigor), e artigo 31º (denúncia da convenção) 103
4. Modelo de Convenção Fiscal para a República Democrártica de São Tomé e Príncipe 105
Título da Convenção 107
Preâmbulo da Convenção 107
Capítulo I 108
ASPECTOS GERAIS 108
Artigo 1.º 108
PESSOAS VISADAS 108
Artigo 2.º 108
Impostos Visados 108108
Capítulo II 109
DEFINIÇÕES 109
Artigo 3.º 109
DEFINIÇÕES GERAIS 109
Artigo 4.º 111
Residente 111
Artigo 5.º 112
Estabelecimento Estável 112
Capítulo III 116
TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS 116

Artigo 6.º 116
Rendimentos de bens imóveis 116
Artigo 7.º 117
Lucros das empresas 117
Artigo 8.º 119
Transporte marítimo e aéreo 119
Artigo 9.º 121
Empresas Associadas 121
Artigo 10.º 122
Dividendos 122
Artigo 11.º 124
Juros 124
Artigo 12.º 126
Royalties 126
Artigo 13.º 128
Mais-valias 128
Artigo 14.º 131
Profissões independentes 131
Artigo 15.º 132
Profissões dependentes 132
Artigo 16.º 133
Percentagens de membros de conselhos e remuneração dos funcionários gerenciais de alto nível 133
Artigo 17.º 134
Artistas e desportistas 134
Artigo 18.º 135
Pensões 135
Artigo 19.º 136
Remunerações públicas 136
Artigo 20.º 137
Estudantes 137
Artigo 21.º 137
Outros rendimentos 137
Capítulo IV 138
Eliminação da dupla tributação 138
Artigo 22.º 138

Método de isenção 138
Capítulo V..... 139
Disposições especiais 139
Artigo 23.º..... 139
Não discriminação..... 139
Artigo 24.º..... 141
Procedimento amigável 141
ARTIGO 25.º 143
Troca de informações..... 143
Artigo 26.º..... 145
Assistência em matéria de cobrança de impostos 145
Artigo 27.º..... 148
Membros de missões diplomáticas e postos consulares..... 148
Capítulo VI..... 149
Disposições finais..... 149
Artigo 28.º..... 149
Entrada em vigor 149
Artigo 29.º..... 149
Denúncia 149
5. Conclusão 150
Referências 151
Bibliografia……..152

1. INTRODUÇÃO

A internacionalização da economia é um fenómeno crescente que traz, além de suas inúmeras vantagens, consequências como a dupla tributação e a evasão fiscal, que acabam por ser prejudiciais às economias dos países, especialmente dos P.V.D que enfermam de carências conhecidas. Assim sendo, surge a necessidade dos países se munirem de instrumentos jurídicos a fim de se protegerem dessas consequências. É neste contexto que surgem as Convenções fiscais que estabelecem regras nas relações entre os Estados contratantes, com o objetivo de minimizar ou eliminar a dupla tributação e a evasão, tendo-se tornado um fenómeno regional e até mesmo mundial, depois da criação dos modelos de Convenção fiscal da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico) em 1963, este chamado projeto (MOCDE), e da ONU (Organização das Nações Unidas) em 1980 (MONU), que têm servido de base à elaboração e uniformização das convenções a nível mundial.

O modelo da OCDE, que é uma organização constituída por países desenvolvidos, é um modelo para esses países, baseado essencialmente na tributação na residência, enquanto que o modelo da ONU já é um modelo feito a pensar nos países em vias de desenvolvimento, na necessidade de fomentar o seu desenvolvimento, baseando-se sobretudo, numa tributação na fonte dos rendimentos.

Assim sendo, e tendo em conta todo esse contexto atual, afigurou-se-nos inaceitável que São Tomé e Príncipe – país africano em vias de desenvolvimento situado no Golfo da Guiné e antiga colónia portuguesa – que possui relações económinas com Portugal, bem como outros países desenvolvidos, não tivessem celebrado até à data, uma única convenção a nível fiscal, e nem sequer possuísse um modelo de convenção fiscal.

Foi baseados nesse facto que nos propusemos a elaboração deste trabalho, no qual, depois de uma comparação entre a legislação fiscal portuguesa como modelo de P.D e a legislação fiscal santomense, como modelo de P.V.D (Capítulo I), passamos a uma análise comparativa do MONU, como modelo de convenção para P.V.D, e do MOCDE, como modelo de convenção para P.D (Capítulo II), para culminarmos na elaboração de um modelo de Convenção fiscal para São Tomé e Príncipe, tendo em conta as especificidades e necessidades de investimento deste país, como um P.V.D que é (Capítulo III).

2. ANÁLISE COMPARATIVA DE CONCEITOS-CHAVE NAS LEGISLAÇÕES FISCAIS PORTUGUESA E SANTOMENSE

Tendo Portugal como modelo de país desenvolvido e São Tomé e Príncipe como modelo de país em vias de desenvolvimento, nesta primeira fase do trabalho procederemos primeiramente à análise dos conceitos na legislação portuguesa e seguidamente estabeleceremos a comparação com a legislação santomense, para que se possa ter uma ideia das diferenças entre esses dois tipos de sistemas fiscais, antes de passarmos à análise do modelo de Convenção fiscal da OCDE como modelo de Convenção fiscal de países desenvolvidos por um lado, e do modelo da ONU como modelo de Convenção fiscal entre países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento, por outro lado.

2.1. CONCEITOS-CHAVE NA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA

2.1.1. EXTENSÃO DA SUJEIÇÃO

Segundo o Código de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares (IRS), em Portugal estão sujeitas ao IRS todas as pessoas singulares residentes em território português, sendo que estas são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, bem como os não residentes, sendo estes tributados apenas pelos rendimentos auferidos em Portugal.

Quanto ao Imposto sobre o Rendimento de pessoas Colectivas (IRC), o código desse imposto estabelece que o mesmo abrange as sociedades e outras entidades públicas ou privadas, com ou sem personalidade jurídica, quer estas sejam residentes (e neste caso são tributadas pela totalidade dos rendimentos), quer não sejam residentes (sendo tributadas apenas pela parte dos rendimentos obtidos em território português).

Quanto às pessoas singulares ou coletivas, o critério de delimitação da sujeição é a residência, pelo que se torna necessário definirmos este conceito.

2.1.2. RESIDENCIA

Relativamente às pessoas singulares, são consideradas residentes no território português pelo código do IRS (no seu artigo 16º), as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos:

> a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
> b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
> c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;
> d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de caráter público, ao serviço do Estado Português. (Ministério das Finanças. Autoridade Tributária e Aduaneira [Em linha] 2013).

A referência a data de 31 de Dezembro, deve-se ao facto de ser o último dia do ano fiscal, que na legislação portuguesa corresponde ao ano civil.

A regra da residência apresenta algumas exceções que convém mencionar:

- as pessoas que constituem agregado familiar, mesmo não preenchendo os critérios da residência acima discriminados são consideradas residentes em território português, desde que a pessoa a quem incumba a direção do agregado resida neste território.

Contudo, nos casos em que um dos cônjuges não permaneça mais de 183 dias em Portugal no ano fiscal, o mesmo será tributado na condição de não residente, (ou seja, apenas pelos rendimentos obtidos em território português), desde que comprove que o território português não constitui o centro dos seus interesses económicos.

- as pessoas de nacionalidade portuguesa que transfiram a sua residência fiscal para país, território ou região, em que o regime fiscal seja mais favorável.

Nesses casos, com base na nacionalidade, pessoas « não residentes » que segundo a regra da residência deveriam ser tributadas apenas pelos rendimentos auferidos em Portugal, são consideradas residentes em território português durante um período de 5 anos, sendo tributadas pela totalidade dos seus rendimentos (excepto nos casos em que os motivos sejam atendíveis, como por exemplo, o exercício naquele território de

atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português).

- O residente não habitual beneficiando de tratamento privilegiado relativamente à sua tributação durante dez anos consecutivos, a partir da data em que o sujeito passivo torna-se residente ou seja considerado residente do território português, e desde que o mesmo não tenha residido neste território nos últimos cinco anos.

Quanto às **pessoas coletivas**, o código do IRC português no n.º 3 do seu artigo 2º, considera residentes "as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português" (Ministério das Finanças. Autoridade Tributária e Aduaneira [Em linha] 2013), sendo que a direção efetiva constitiu o local onde se efetua a gestão global e efetiva da empresa.

Como já vimos anteriormente, as pessoas singulares e coletivas quando residentes são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos e quando não residentes são tributadas apenas pelo rendimento obtido em Portugal. Neste sentido, torna-se imperativo esclarecer a noção de rendimento obtido em Portugal para que se perceba a dimensão da tributação nesses casos.

2.1.3. RENDIMENTOS OBTIDOS EM PORTUGAL

No que diz respeito às **pessoas singulares**, o código do IRS no seu artigo 18º considera obtidos em território português os seguintes rendimentos:

> a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> b) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> c) Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direção efetiva nesse território;
> d) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> e) Os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;

> f) Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> g) Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;
> i) As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes representativas docapital de entidades com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
> j) As mais-valias resultantes da alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º (ou seja, da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico), quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;
> k) As pensões e os prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> l) Os rendimentos de atos isolados nele praticados;
> m) Os incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
> n) Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente. (Ministério das Finaças. Autoridade Tributária e Aduaneira [Em linha] 2013).

Quanto às **pessoas coletivas,** dos seus rendimentos, os que correspondem à categoria de rendimentos obtidos em território português são primeiramente os imputáveis a estabelecimentos estáveis situados nesse território. Além dos imputáveis ao estabelecimento estável foram ainda citados como obtidos em Portugal, os seguintes rendimentos constantes do artigo 4º do código do IRC:

> a) Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
> b) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores

mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:
1) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
ou científico;
3) Outros rendimentos de aplicação de capitais;
coletivas e outras entidades;
5) Prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
7) Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras;
8) Os provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;
d) Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas.
e) Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a:
1) Direitos reais sobre bens imóveis situados em território português;
2) Bens móveis registados ou sujeitos a registo em Portugal;
3) Partes representativas do capital e outros valores mobiliários cuja entidade emitente tenha sede ou direção efetiva em território português;
4) Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal;
5) Direitos de crédito sobre entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português;
6) Partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direção efetiva em território português e cujo ativo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território. (Ministério das Finanças. Autoridade Tributária e Aduaneira.[Em linha] 2013).

Da análise das definições de rendimento produzido em território português constantes do código de IRS e do código de IRC podemos concluir que:

- São considerados rendimentos produzidos em Portugal, na sua maioria, quer no IRS quer no IRC, os rendimentos cujo pagamento seja imputável a um devedor que tenha sede, direção efetiva ou apenas um estabelecimento estável no território português, sendo que os outros rendimentos considerados obtidos em Portugal correspondem a incrementos patrimoniais resultantes de aquisições a título gratuito (no IRC), prémios de lotarias e outros jogos e sorteios, mais-valias resultantes da alienação de bens sujeitos a registo e pouco mais.

- Por outro lado, exceção feita dos rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades exercidas em território português, os rendimentos

considerados produzidos em Portugal não variam muito quer se trate de pessoas coletivas ou singulares.

Do explanado, resulta que mesmo quando não residentes, as pessoas (singulares e coletivas) serão tributadas por esses rendimentos aqui mencionados como obtidos em Portugal.

Passemos então à definição de estabelecimento estável.

2.1.4. ESTABELECIMENTO ESTAVEL

Segundo o n.º 1 do artigo 5º do IRC entende-se por estabelecimento estável:

"qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola" (Ministério das Finanças. Autoridade Tributária e Aduaneira [Em linha] 2013), sendo considerados estabelecimentos estáveis:

- Um local de direção;
- Uma sucursal;
- Um escritório;
- Uma fábrica;
- Uma oficina;
- Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder seis meses, sendo que no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de atividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas. Em

caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a seis meses.

Contudo, não constituem estabelecimento estável as seguintes atividades de caráter preparatório ou auxiliar:

- As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;
- Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas anteriores, desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

– Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, quer seja agente independente ou não, atue em território português por conta de uma empresa, e habitualmente exerça poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta. No caso dos agentes independentes que representem empresas atuando no âmbito normal da sua atividade suportando o risco empresarial da mesma, não se considera que exista estabelecimento estável.

Passemos então à análise dos conceitos-chave na legislação são-tomense comparativamente com a legislação portuguesa.

2.2. CONCEITOS-CHAVE NA LEGISLAÇÃO SANTOMENSE

2.2.1. EXTENSÃO DA SUJEIÇÃO

À semelhança do que acontece em Portugal, também na legislação fiscal são-tomense, tanto as sociedades e outras entidades (públicas ou privadas, com ou sem personalidade jurídica), como as pessoas singulares são tributadas com base no critério da residência, sendo que os residentes são tributados pela totalidade dos seus rendimentos, e os não residentes apenas pelos rendimentos obtidos em território são-tomense.

Ou seja, quer na *lex* portuguesa quer na santomense a tributação dos rendimentos é feita (justamente a nosso ver) segundo um mesmo critério, o da residência, independentemente da sua nacionalidade, quer o sujeito passivo seja um trabalhador dependente, quer seja uma empresa privada, sendo feita a diferenciação na tributação apenas segundo os rendimentos auferidos por cada sujeito passivo.

Passemos então à análise do critério da residência na legislação santomense.

2.2.2. RESIDENCIA

Quanto às **pessoas coletivas,** o legislador santomense na redação do art.9º do CIRC não fugiu à regra adotada pelo legislador português, tendo estabelecido como critério de residência para as entidades, a sede ou direção efetiva no território santomense.

A partir destas definições de residência podemos concluir que quer em São Tomé, quer em Portugal para que as sociedades ou outras entidades sejam consideradas residentes e sejam por isso tributadas pela totalidade dos seus rendimentos (obtidos dentro e fora desses territórios) é necessário de modo geral, que a sede ou direção que elas aí constituam seja efetiva; por outras palavras, que seja o centro da gestão global e efetiva da empresa em questão.

Já no que diz respeito às **pessoas singulares,** podemos constatar algumas semelhanças mas também distinções nos dois sistemas.

Quanto às **semelhanças** podemos dizer que também em São Tomé e Príncipe é exigida uma das seguintes condições no final do ano fiscal a que corresponda o rendimento, para que o sujeito passivo seja considerado residente:

- Que o mesmo disponha em 31de Dezembro de “habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência permanente;” (LEI nº/2009.D.R.68 (2009-10-8) 1054-1076. art.36º).

Este critério quanto a nós parece-nos um critério subjetivo pois implica uma interpretação por parte da autoridade que avalia, de que as condições da habitação em questão supõem uma intenção por parte do sujeito passivo de a manter e ocupar como residência permanente.

- Que o sujeito “desempenhe no estrangeiro funções ou comissões de caráter público, ao serviço de São Tomé e Príncipe”; (LEI nº/2009.D.R.68 (2009-10-8) 1054-1076. art.36º).

O que é o caso dos diplomatas ou de militares que estejam em missão de trabalho no estrangeiro a serviço de São Tomé e Príncipe, e nesse caso são considerados residentes santomenses e tributados como tal.

- “Em 31 de dezembro, seja tripulante de navios ou aeronaves desde que aquele esteja ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva no território santomense”. (LEI nº/2009.D.R.68 (2009-10-8) 1054-1076. art.36º).

Ou seja, mesmo que o tripulante do navio ou aeronave esteja por muito tempo fora do país, e que noutras condições essa ausência seria o suficiente para que já não fosse considerado residente e tributado nessas condições, o facto de estar ao serviço de uma entidade considerada residente no território santomense torna-o automaticamente passível de uma tributação global dos seus rendimentos.

Quanto às **distinções**, essas já são a vários níveis:

- A nível da quantidade de dias necessários de permanência em território santomense para que o sujeito seja considerado residente, que são mais de 180 dias, ao contrário de Portugal que estabeleceu 183 dias;

- Para além do critério baseado na permanência do indivíduo no país, a lei santomense estabelece ainda o critério com base nas atividades profissionais e empresariais e do centro de interesses económicos do sujeito, o que acaba gerando mais margem para uma tributação global do sujeito em causa;

- A nível também do que denominamos de exceções que não foram previstas pelo legislador santomense, ou seja, no caso das pessoas que constituem agregado familiar e que não habitem no território português, essas não são consideradas de todo residentes para efeitos tributários; o benefício do residente não habitual também não foi previsto, o que significa dizer que a partir do momento em que o sujeito seja considerado residente em território santomense o mesmo é tributado como tal sem exceções, o que acaba sendo justo a nosso ver relativamente aos outros contribuintes;

- Quanto à transferência de residência fiscal por parte dos portugueses para país com regime fiscal mais favorável, em STP não foi adotada essa regra, mesmo porque o critério da nacionalidade não é tido em conta pelo legislador.

Podemos concluir quanto ao critério da residência que o sistema português e o santomense têm a mesma definição de residência quanto às pessoas coletivas, sendo que as divergências aparecem a nível da definição de residência de pessoas singulares, e sobretudo nos casos que a nosso ver constituem exceções, pois em condições normais os sujeitos passivos seriam ou não conforme o caso considerados residentes e foram-no pelo legislador santomense, mas o legislador português, a partir desses casos criou algumas exceções.

É chegado o momento de analisarmos a noção de “rendimento produzido” na legislação santomense e sabermos quanto aos não residentes, dos seus rendimentos, quais os que devem ser tributados como tal.

2.2.3. RENDIMENTOS OBTIDOS EM STP

Relativamente ao rendimento produzido, mais uma vez o sistema santomense não se difere em muito do português, sendo que todos os rendimentos considerados produzidos em Portugal pela lei fiscal, também foram considerados produzidos em STP pelo legislador santomense, por isso mesmo, não se constata grandes diferenças a nível dos rendimentos considerados produzidos em STP trate-se quer de pessoas coletivas quer singulares. Entre os citados pela legislação temos: o rendimento proveniente de toda a atividade exercida em STP ou de atividades cuja remuneração é devida por entidades com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em STP; os rendimentos provenientes de transmissões onerosas de imóveis ou de partes de capital de empresas que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em

STP; os rendimentos provenientes da prestação de serviços e de informações; o rendimento resultante de intermediação na celebração de contratos.

As diferenças constatadas neste campo nos dois sistemas são relativas:

- Ao fato de o legislador santomense ter previsto os casos de: transmissão gratuita (que designou de "oferta") por parte do produtor, de bens produzidos no território santomense; de vendas no território santomense por parte de entidades ou pessoas coletivas, de bens iguais ou semelhantes aos vendidos através de estabelecimento estável localizado no território; e o caso da realização de trabalho ou serviços para um cliente no território santomense, de natureza igual ou semelhante àqueles realizados através de estabelecimento estável e ter considerado os rendimentos daí provenientes, como tendo sido obtidos em STP; ou seja, foram aí previstos pelo legislador casos resultantes da chamada força atrativa do estabelecimento estável;

- Ao fato de o legislador são-tomense ter citado "os rendimentos derivados do exercício em território santomense da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas" à semelhança do seu homólogo português, não ter previsto também os rendimentos que embora auferidos nessas condições, sejam atribuídos a pessoa diferente como uma forma de fuga ao fisco; (LEI nº16/2008 D.R.80 (2008-12-31) 923-952. art.9º).

- A terceira constatação que podíamos apontar como diferença, mas que não se nos afigurou como tal, é o facto da *lex* santomense não prever diretamente certos casos previstos pelo legislador português, como, por exemplo, o dos rendimentos provenientes das

> aquisições a título gratuito de: móveis registados ou sujeitos a registo, de direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo e dos direitos de crédito sobre entidades com residência, sede ou direção efetiva. (Ministério das Finanças. Autoridade Tributária e Aduaneira.[Em linha] 2013).

O facto de os rendimentos daí provenientes não serem diretamente apontados como rendimentos produzidos em STP não constitui a nosso ver uma diferença em relação à lei portuguesa porque são casos que se enquadram nos casos previstos pelo

legislador santomense como “rendimentos cujo pagamento é devido por entidades com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em STP” ou como “outros rendimentos não cobertos pelas alíneas precedentes e provenientes de atividade exercida no território santomense”. O seja, os mesmos acabarão de qualquer forma por ser tributados como rendimentos obtido em território santomense, mesmo que não estejam incluídos na mesma categoria que na legislação portuguesa.

Portanto, são esses os rendimentos que serão considerados e tributados como rendimentos obtidos em território santomense pelos não residentes. Também em STP, esses rendimentos são tributados quando imputáveis a um estabelecimento estável.

Passemos então à noção de estabelecimento estável para que se saiba finalmente como são tributadas as entidades não residentes em território santomense.

2.2.4. ESTABELECIMENTO ESTAVEL

Excluindo as diferenças formais, as duas leis preveem as atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, como as realizadas pelo estabelecimento estável.

A referência específica a essas atividades demonstra uma necessidade do legislador de salvaguardar as atividades mais praticadas no país.

De resto, toda a definição de estabelecimento estável assemelha-se à constante do CIRC português, ou seja, baseia-se na existência de uma instalação fixa podendo esta ser: um escritório, uma fábrica, um local ou estaleiro de construção, “desde que esta instalação fixa tenha um caráter duradouro”. (Manuel Pires, 1984, p.744).

Além do caráter duradouro, a atividade exercida na instalação fixa tem de ter um caráter habitual ; ou seja, no caso de uma fábrica, presume-se que a sua atividade seja duradoura e habitual, mas já no caso das instalações de montagem ou de barcos de perfuração, essa presunção não é tão evidente, e por isso o legislador estipulou nesses e noutros casos um prazo de seis meses para que essas instalações sejam consideradas estabelecimentos estáveis.

Se, por um lado, a existência de estabelecimento estável pressupõe uma instalação fixa que dá a ideia de um edifício ou qualquer outra infra-estrutura, uma pessoa (agente independente ou não) também pode constituir estabelecimento estável, desde que a mesma esteja capacitada para representar a pessoa coletiva em questão e que

os riscos económicos e empresariais dessa representação sejam assegurados pela empresa.

Por outro lado, nem todas as instalações fixas constituem estabelecimento estável, como as instalações para atividades de caráter preparatório ou auxiliar, embora possa ser considerada estabelecimento estável uma instalação fixa onde seja realizada apenas uma parte da atividade da empresa. O que importa no fim de contas para que se considere a existência de estabelecimento estável quer em Portugal quer em STP é a existência de uma base de negócios.

Em forma de conclusão deste primeiro capítulo, podemos dizer que a legislação fiscal santomense, tendo em conta os laços existentes entre Portugal e São Tomé e Príncipe resultantes principalmente do segundo ter estado sob o domínio colonial do primeiro, reproduz em grande parte o previsto na legislação fiscal portuguesa, embora se verifiquem pequenas distinções que só comprovam a individualidade dos Estados, através das quais um legislador ou o outro tenta abarcar uma situação espeífica não tratada pelo outro.

3. ANÁLISE COMPARATIVA DOS MODELOS DE CONVENÇÃO FISCAL DA ONU E DA OCDE

A nível mundial, em termos de convenções bilaterais, existem dois modelos de convenção fiscal com o objetivo de eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão e fraude fiscal, que são, por um lado, o modelo da OCDE e, por outro, o modelo da ONU, sendo que o modelo da OCDE constitui o paradigma dos países desenvolvidos (P.D) e o modelo da ONU o paradigma dos países em vias de desenvolvimento (P.V.D).

Por se ter inspirado no modelo da OCDE, o modelo da ONU adota grande parte das normas nele estabelecidas, tendo somente substituído as normas menos adequadas aos países em vias de desenvolvimento por outras mais vantajosas para os mesmos.

Neste segundo capítulo, procederemos à análise comparativa desses dois modelos, dos seus artigos mais relevantes para o nosso estudo, antes de passarmos à terceira parte em que apresentaremos um modelo de convenção fiscal para São Tomé e Príncipe com base nas ilações retiradas desta análise comparativa, bem como dos conceitos e critérios chave indicados.

3.1. ASPETOS GERAIS

3.1.1. ARTIGOS 1º (PESSOAS VISADAS) E 2º (IMPOSTOS VISADOS)

Os artigos 1º e 2º do modelo da ONU reproduzem os dois primeiros artigos do modelo da OCDE estabelecendo quais as pessoas abrangidas pela Convenção bem como os impostos visados.

O 1º artigo das duas convenções estabelece que as mesmas se aplicam aos residentes de um ou ambos os Estados Contratantes.

Note-se que as duas convenções adotam como critério a residência e não a nacionalidade dos contribuintes. Ou seja, independentemente da sua nacionalidade, todos os residentes de um ou ambos os Estados Contratantes são aí tributados pelos seus rendimentos ou património. A escolha da residência como critério de tributação deve-se a questões práticas.

Contudo, este artigo suscita duas questões importantes a nível da ONU e da OCDE: a de saber se as sociedades de pessoas devam ser consideradas residentes para efeitos das convenções e se o uso abusivo das convenções pelos residentes não afeta a aplicação das mesmas.

Quanto à primeira questão, o problema surge pelo facto de as legislações internas dos países membros se diferenciarem na tributação das sociedades de pessoas (sendo que numas elas são consideradas unidades tributáveis e noutras são transparentes para efeitos fiscais, sendo tributados apenas os sócios de forma individual). Ao nível da OCDE foi adotado um relatório para aplicação da Convenção às sociedades de pessoas, enquanto que a ONU resolveu o problema deixando este aspeto da Convenção ao critério dos países aquando das negociações bilaterais. A resolução da questão adotada pela ONU parece-nos a mais apropriada, pois quando pelo problema estar ligado às diferenças das legislações internas, convém deixar que os próprios Estados em questão cheguem a um acordo por si mesmos que favoreça aos dois lados.

Quanto à segunda questão, a solução adotada foi por um lado, o recurso à legislação interna dos países para impedir o uso abusivo dos benefícios das convenções e, por outro, a não aplicação dos benefícios quando se constatar que não obstante a existência de leis nacionais anti abuso, os residentes recorrem a manobras abusivas para obter vantagens oferecidas pelas convenções.

Nos dois modelos o artigo 2º determina que a Convenção abrange os impostos sobre o rendimento e sobre o património. O presente artigo constitui uma disposição de caráter geral com o objetivo de abarcar o maior número de impostos possível, sendo, por isso, irrelevante a autoridade que cobra o imposto (Estado, autarquia local, etc), bem como o sistema de perceção do mesmo. Nesse sentido, são abrangidos os impostos sobre a totalidade ou parte dos rendimentos, a totalidade ou parte do património, bem como ganhos resultantes da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre os vencimentos ou salários, bem como os impostos sobre as mais-valias.

Com o mesmo objetivo, frisa-se ainda neste artigo que para além dos impostos em vigor na altura da assinatura da Convenção, também os posteriores, de natureza similar, serão abrangidos pela mesma, sendo que para isso os Estados deverão informar-se mutuamente das modificações nas suas legislações fiscais.

3.1.2. ARTIGOS 3º (DEFINIÇÕES GERAIS) E 4º (RESIDENTE)

O artigo 3º é relativo às definições gerais, e as diferenças entre os dois modelos, quanto a esse artigo são sobretudo formais. O modelo da OCDE define os termos "pessoa", "sociedade", "empresa", "empresa de um Estado Contratante", "tráfego internacional", "nacional" e "atividade empresarial", tendo sido incluídas na definição de "empresa" e "atividade empresarial" as atividades de caráter independente que deixaram de ter autonomia com a eliminação do artigo14º. Já no modelo da ONU os termos "empresa" e "atividade empresarial" não foram definidos, tendo-se mantido o artigo14º relativo às profissões independentes, e sendo feito o recurso às legislações internas caso haja necessidade de interpretação destes termos.

Outra diferença meramente formal entre os dois modelos quanto a este artigo situa-se na definição do termo "nacional" no que respeita as pessoas singulares, que, no modelo da OCDE, compreende a nacionalidade ou a cidadania (isto porque em algumas legislações internas é também mencionada a cidadania), enquanto que no modelo da ONU é feita referência apenas à nacionalidade.

O artigo 4º dos dois modelos define o termo "residente de um Estado Contratante" e apresenta uma solução para os possíveis casos de dupla residência quer de pessoas singulares quer de pessoas coletivas.

No modelo da OCDE a expressão "residente de um Estado Contratante" é definida no artigo em questão tomando como referência os critérios adotados pelas leis internas: domicílio, residência, local de direção ou outro critério semelhante. A única diferença deste artigo em relação ao modelo da ONU verifica-se no facto do modelo da ONU, além destes critérios, ter acrescentado o local de constituição.

Deste modo, quer num modelo quer noutro, em caso de conflito de residência, o poder de tributação global será reconhecido ao país com o qual for estabelecido o elo de residência do indivíduo segundo os critérios de habitação permanente, centro de interesses vitais, permanência habitual e nacionalidade, descritos nos modelos. E, quanto às pessoas coletivas, esse poder é reconhecido ao país com o qual for possível estabelecer o elo de residência da empresa através do critério da direção efetiva.

3.2. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS

3.2.1. ARTIGO 5º (ESTABELECIMENTO ESTAVEL)

No artigo 5º, nos dois modelos de Convenção é definido o conceito de estabelecimento estável e no artigo seguinte são estabelecidas as regras de tributação dos lucros obtidos através dos estabelecimentos estáveis.

Nos n.ºs 1 e 2 tanto o modelo da ONU como o modelo da OCDE definem nos mesmos termos o estabelecimento estável como sendo uma instalação fixa, um local ao qual esteja ligada a atividade da empresa, em que os negócios da mesma sejam realizados, quer seja de uma forma total ou parcial; definição essa à qual são acrescentados os mesmos exemplos, podendo uma fábrica, um escritório (entre outros), constituir um estabelecimento estável.

A primeira diferença neste artigo entre os dois modelos surge no n.º 3, e consiste primeiramente no facto do modelo da ONU acrescentar ao "local ou estaleiro de construção" e "projeto de instalação ou de montagem" referidos no modelo da OCDE, as atividades de supervisão em relação às mesmas. Outra diferença é que o modelo da ONU considera a existência de estabelecimento estável a partir dos 6 meses, enquanto que o modelo da OCDE só considera essa existência a partir dos 12 meses. Contudo, a principal diferença reside na alínea b) do n.º 3 prevista no modelo da ONU que não foi prevista pelo modelo da OCDE.

A alínea b) em questão estabelece que o fornecimento de serviços, incluindo serviços de consultoria por uma empresa através de empregados ou de outro pessoal contratado pela empresa para o efeito constitui estabelecimento estável, "[...] but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned." [1](United Nations.Department of Economic & Social Affairs, 2012, p.10).

[1] "[…] mas apenas se as atividades dessa natureza continuam (para o mesmo ou um projeto ligado) dentro de um Estado Contratante durante um período ou períodos agregando mais de 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa" (Tradução nossa).

Esta alínea foi acrescentada no modelo da ONU pelo facto dos países terem concluído que há uma grande afluência de prestação de serviços aos países em vias de desenvolvimento.

Porém, há que salientar um aspeto importante que é o facto de que nos comentários à alínea b) do n.º 3, a comissão dos peritos da ONU ter previsto um comentário alternativo a esse número devido aos desacordos entre os países quanto à eliminação do artigo 14º. Alguns países membros são a favor da eliminação do artigo 14º relativo às profissões independentes, por considerar, (à semelhança da OCDE que acabou por eliminá-lo alterando os artigos 5º, 7º entre outros para cobrir o que antes estava sob o artigo 14º) que a distinção nele existente entre estabelecimento estável e base fixa, não tinha razão de ser, enquanto que os outros países, por outro lado, consideram que a eliminação deste artigo levaria à uma redução dos direitos de tributação do país da fonte.

Essa falta de consenso conduziu à criação do comentário alternativo para os países que desejem eliminar o artigo 14º. Nesse comentário alternativo, são apresentadas as alterações necessárias ao artigo 3º, alínea b) ao eliminar-se o artigo 14º, que dizem respeito essencialmente à eliminação dos serviços de consultoria e o acréscimo da alínea c) que considera como a existência de estabelecimento estável, a realização por um indivíduo, de serviços num Estado Contratante, se a sua estadia nesse Estado for de um período ou períodos de mais de 183 dias dentro de um período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa.

É de se acrescentar que mesmo a 2ª alternativa do artigo 3º criada para os países que pretendem eliminar o artigo14º no modelo da ONU continua sendo diferente do artigo 3º do modelo da OCDE.

No n.º 4, quer num modelo quer no outro, é-nos dada a lista de atividades que tendo um caráter preparatório ou auxiliar não constituem estabelecimento estável, quer sejam realizadas separadamente ou em conjunto.

Quanto ao n.º 5, o modelo da ONU tem o mesmo sentido que o modelo da OCDE, embora tenha um sentido mais abrangente que aquele, com o acréscimo da alínea b). Assim, nos dois modelos de Convenção, a alínea 5 considera a existência de estabelecimento estável quando uma pessoa residente de um Estado Contratante que não seja um agente independente é investida de poderes para concluir e conclui

contratos e realiza atividades em nome de uma empresa de um outro Estado Contratante, ou que mesmo sendo em nome do agente, vinculem a empresa, desde que essas atividades não sejam relativas às mencionadas no n.º 4. A alínea b) do modelo da ONU considera também como estabelecimento estável o facto de uma pessoa proceder à entrega de bens ou mercadorias, desde que essa entrega seja acompanhada de outras atividades relacionadas com a venda, como a publicidade; no caso de ser apenas a entrega realizada no Estado Contratante da residência do agente em questão, esse caso recai no contexto do n.º 4 e consequentemente não constitui estabelecimento estável.

O n.º 6 do artigo 5º previsto no modelo de Convenção da ONU não foi previsto pelo modelo de Convenção da OCDE. Este parágrafo refere-se à atividade de seguros, prevendo a existência de estabelecimento estável, nos casos em que uma pessoa que não seja um agente independente (ou seja, um agente dependente ou uma pessoa representando a empresa) exerça atividades relacionadas com o seguro (desde que não seja o resseguro) em representação de uma empresa de um outro Estado Contratante. O modelo da OCDE embora não tenha previsto nos seus artigos uma disposição relativa aos seguros, deixou nos comentários, aberta aos países a possibilidade de introduzirem nas suas negociações bilaterais uma disposição que permita a tributação de companhias de seguros num Estado Contratante através de suas instalações fixas, segundo os n.ºs 1 e 5 do artigo 5º. À semelhança do parágrafo anterior, também aqui o modelo da ONU é mais abrangente do que o modelo da OCDE.

Quanto ao n.º 7 do modelo da ONU, este corresponde ao número n.º 6 do modelo da OCDE, sendo os mesmos relativos aos agentes independentes. Segundo os parágrafos em questão, os agentes independentes residentes de um Estado Contratante que representem uma empresa do outro Estado Contratante dentro do contexto normal das suas atividades, demonstrando independência económica e legal da empresa, não constituem estabelecimento estável dessa empresa. O que significa dizer, (e o modelo da ONU especifica-o) que quando um agente demonstra sinais de uma ligação mais estreita com uma empresa em detrimento de outras e atua fora do contexto da sua atividade, esse agente é considerado um agente dependente da empresa em questão, e consequentemente, como sendo seu estabelecimento estável.

No tocante ao n.º 8 do modelo da ONU, o mesmo refere-se à relação existente entre uma empresa subsidiária e a empresa-mãe e corresponde ao n.º 7 do modelo da OCDE. O parágrafo em questão estipula que nem uma empresa subsidiária, nem a sua empresa-mãe, podem ser consideradas estabelecimento estável uma da outra com base no controlo exercido entre elas. É possível que uma possa constituir estabelecimento estável da outra, mas para confirmar a existência dessa ligação é necessário avaliar a relação entre as mesmas com base nos critérios apontados nos parágrafos anteriores, é necessário estabelecer a dependência de uma em relação à outra, legal e economicamente.

Na parte final dos comentários ao artigo 5º em análise foi levantada, no âmbito do modelo de Convenção da OCDE, a seguinte questão: se no comércio eletrónico haverá lugar à existência de estabelecimento estável.

A resposta dada a esta questão pelos peritos da OCDE foi que em alguns casos efetivamente verifica-se a existência de estabelecimento estável, e noutros não.

Assim, poderá haver estabelecimento estável nos casos em que os equipamentos informáticos utilizados no comércio eletrónico em questão estão “fisicamente” situados num dado local por um determinado tempo, em condições que façam deles estabelecimento estável da empresa que os opera. Nos casos em que o comércio eletrónico é realizado através de um sítio *Web* situado num servidor, em que a empresa que realiza esse comércio é a mesma que explora o servidor em questão, pode haver estabelecimento estável, uma vez que o sítio onde o servidor se encontra (por um determinado tempo) constitui instalação fixa da empresa de comércio eletrónico. Nesses casos, os equipamentos informáticos constituem estabelecimento estável da empresa que realiza o comércio eletrónico, sob as mesmas condições que outras instalações fixas, respeitando os n.ºs 4 e 5 do artigo 5º.

Porém, quando o sítio *Web* encontra-se num servidor pertencente à uma outra empresa que não a que realiza o comércio eletrónico, não se pode referir a existência de estabelecimento estável, uma vez que o *sítio web* não é passível de constituir instalação fixa por não ser tangível.

As diferenças aqui citadas entre o MONU e o MOCDE quanto a este artigo constituem uma exigência por parte dos países em vias de desenvolvimento de garantirem a tributação de rendimentos obtidos pelos estabelecimentos estáveis existentes nos

seus respetivos territórios, em situações que não afetam tanto aos países desenvolvidos, também pelo facto de os primeiros serem maioritariamente o espaço de fixação dos estabelecimentos estáveis em comparação com os segundos, nas relações entre esses dois grupos de países. Daí o modelo da ONU ser mais abrangente quanto a este artigo que o modelo da OCDE.

3.2.2. ARTIGO 6º (RENDIMENTOS DE BENS IMOVEIS)

Este artigo é relativo aos rendimentos provenientes de bens imóveis e as suas disposições no MONU correspondem às suas disposições no MOCDE, exceto na referência feita no n.º 4, às profissões independentes.

Portanto, o n.º 1 estabelece que "os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante provenientes de bens imóveis (incluindo os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado." (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. Comité dos Asuntos Fiscais, 2011, p.39)

A disposição em questão é unicamente relativa aos rendimentos de bens imóveis situados no "outro Estado Contratante", sendo que os rendimentos provenientes de um Estado terceiro, não serão abrangidos por esse número, mas sim pelo artigo 21º.

Os rendimentos de explorações agrícolas aqui incluídos nos rendimentos de bens imóveis podem, se os Estados Contratantes assim preferirem, ser incluídos no artigo 7º relativo aos lucros das empresas. Contudo, essa mudança não convém aos países em vias de desenvolvimento que são maioritariamente recetores de investimento estrangeiro, neste caso, em imóveis e, por isso, seriam, nessa situação, a fonte dos rendimentos de bens imóveis e, que consequentemente levaria a que esses rendimentos, segundo o artigo 7º fossem tributados apenas na medida em que os mesmos fossem imputáveis ao estabelecimento estável, ao contrário do artigo 6º segundo o qual, os mesmos são tributados de acordo com a legislação interna do Estado da situação do imóvel.

O n.º 2 atribui o poder de delimitação do campo de aplicação do n.º 1 ao Estado da fonte, o Estado em que se situa o bem imóvel, sendo que a definição da expressão "bens imóveis" fica ao cargo do mesmo, diminuindo assim os possíveis conflitos entre os Estados Contratantes quanto a essa definição.

Além disso, o parágrafo enumera alguns bens e direitos que independentemente da legislação interna dos Estados, constituem “bens imóveis” abrangidos pelo artigo em questão, excluindo ao mesmo tempo, os navios, barcos e aeronaves dessa definição.

O n.º 3 prevê a tributação no Estado onde os bens imóveis se situam, independentemente da forma em que os mesmos são usados; por arrendamento, utilização direta, ou qualquer outra forma de utilização.

Finalmente, o n.º 4 prevê que as disposições do presente artigo também são aplicáveis aos rendimentos provenientes de bens imóveis de uma empresa, independentemente do tipo desta: comercial, industrial, ou outro; e o MONU acrescenta que também são aplicáveis aos dos bens imóveis utilizados para o exercício de profissões independentes, em atenção ao artigo 14º que não foi eliminado no MONU.

Deste artigo podemos concluir que, a tributação de bens imóveis é realizada prioritariamente no Estado da fonte, uma vez que é citado no artigo que “pode ser tributado no Estado onde se situa o bem”, ou seja, também pode ser tributado no outro Estado Contratante, o da residência do proprietário. Essa prioridade de tributação efetiva-se mesmo quando o rendimento em questão não estiver ligado a um estabelecimento estável da empresa no Estado do *situs* do bem imóvel.

3.2.3. ARTIGO 7º (LUCROS DAS EMPRESAS)

O artigo 7º dos modelos de Convenção da OCDE e da ONU refere-se à tributação dos lucros. Nos dois modelos, o primeiro parágrafo do artigo em questão estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante podem ser tributados num outro Estado Contratante, se a empresa em questão possuir um estabelecimento estável nesse outro Estado.

No entanto, enquanto o modelo da OCDE estabeleceu que apenas os lucros imputáveis ao estabelecimento estável podem ser tributados nessas condições, o modelo da ONU adotou ainda o “princípio da força de atração”, estipulando que os lucros resultantes do exercício noutro Estado de atividades comerciais semelhantes às realizadas através do estabelecimento estável, podem igualmente ser tributados pelo país onde se situa o estabelecimento estável. O princípio adotado pelo modelo da

ONU pode gerar uma dupla tributação dos lucros que à partida deveriam ser tributados apenas pelo país da residência da empresa e não pelo do estabelecimento estável.

Como o n.º 1 do artigo autoriza a tributação dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável no país em que o mesmo se situa, o n.º 2, nos dois modelos indica quais são os lucros imputáveis ao estabelecimento estável, podendo ser tributados segundo o n.º 1 do artigo.

Na determinação dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável, quer o modelo da ONU, quer o da OCDE adotaram o princípio da livre concorrência e da independência, estipulando que: "[…] os lucros imputáveis ao estabelecimento estável são os lucros que resultariam das atividades entre o estabelecimento estável e a sua empresa, caso esse mesmo estabelecimento fosse uma empresa distinta, em condições similares[…]." (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE, Centro de Estudos Fiscais. 2011, p.39).

Convém referir que, segundo os comentários ao n.º 2 nos dois modelos, os princípios de livre concorrência e independência aplicados nas relações entre o estabelecimento estável e a sua empresa para a determinação do lucro atribuível ao estabelecimento estável, aplica-se igualmente nas relações entre os vários estabelecimentos estáveis da mesma empresa. O objetivo da disposição em questão é, primeiramente, e como já se disse, o de que o estabelecimento estável seja tratado como se de uma empresa independente e separada se tratasse, ao ponto de os lucros poderem ser imputados a um estabelecimento estável mesmo que o conjunto da empresa nunca tenha realizado ganhos, ou ainda, ao ponto de se verificar uma não imputação de quaisquer lucros a um estabelecimento estável mesmo que a empresa na sua globalidade tenha realizado lucros, em segundo lugar, este número visa impedir a circulação de capitais, de forma fraudulenta.

Quanto ao n.º 3 do artigo 7º, os dois modelos de Convenção divergem neste número, na medida em que prevêem situações diferentes. O n.º 3 do modelo da OCDE prevê que:

> sempre que de acordo com o n.º 2, um Estado Contratante ajusta os lucros que são imputáveis a um estabelecimento estável de uma empresa de um dos Estados Contratantes de acordo com os lucros da empresa que foi taxada no outro Estado, o outro Estado, na medida do necessário para eliminar a dupla tributação sobre esses lucros, deve fazer um ajustamento adequado do montante do imposto cobrado. (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.34).

Ou seja, quando nas operações entre o estabelecimento estável e a sua empresa não forem aplicados preços do mercado que respeitem o princípio da livre concorrência e independência, um dos Estados pode proceder ao ajustamento dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável resultantes dessas operações. O outro Estado, na medida em que considerar que o ajustamento feito pelo primeiro Estado justifica-se perante as regras do n.º 2, deve proceder a um ajustamento correlativo, evitando assim a dupla tributação desses lucros.

Podem ocorrer 3 situações:

- O Estado A e o Estado B concordarem com o preço usado nas transações entre a empresa e o estabelecimento estável. Nesse caso não haverá problemas, pois cada Estado tributará o lucro imputável à "empresa" situada no seu território.

- Um dos Estados concordar com os preços praticados entre o estabelecimento estável e a empresa, por achar que o mesmo obedece ao princípio de livre concorrência, e o outro discordar por achar exatamente o contrário, que os mesmos não obedecem à livre concorrência.

- Os dois Estados não concordarem com os preços praticados nas transações em questão e, no entanto, não chegarem a um acordo relativamente aos preços que devam ser aplicados e, consequentemente, sobre os lucros que devam ser imputados para que sejam tributados.

Nos dois últimos casos, a solução a ser adotada é o recurso ao procedimento amigável (n.º 1 do artigo 25º) ou à arbitragem (n.º 5 do artigo 25º). O próprio contribuinte pode recorrer ao procedimento amigável ou à arbitragem quando o ajustamento inicial ou o ajustamento correlativo não estiverem de acordo com as disposições da Convenção.

O n.º 2 do modelo da ONU foi criado com o objetivo de prevenir a dupla tributação dos lucros quando os Estados Contratantes interpretam de forma diferente o n.º 2 do artigo 7º, querendo tributar segundo o que entenda estar de acordo com a livre concorrência e a independência constantes do dito número.

O n.º 3 do artigo em análise não especifica qual o método que deve ser utilizado para efetuar um ajustamento correlativo nos casos em que este se justifica, podendo o ajustamento ser feito de acordo com os artigos 23ºA e 23ºB.

O n.º 3 do artigo 7º do modelo da OCDE não explica como calcular o rendimento tributável, mas demonstra antes o método de imputação dos lucros para efeitos de repartição de direitos de tributação entre os dois Estados Contratantes. O que significa dizer que o artigo apenas atribui receitas e despesas a cada parte da empresa, sem nunca discriminar quais as receitas tributáveis e quais as despesas dedutíveis, deixando essa parte sob a alçada da legislação interna.

Por último, segundo os comentários do modelo da OCDE, é dada uma possibilidade ao Estado que esteja na situação de proceder ao ajustamento correlativo de exigir que o mesmo seja feito através do procedimento amigável. Isto é possível através da adoção da versão alternativa do n.º 3 constante dos comentários ao modelo da OCDE.

Quanto ao n.º 3 do artigo 7º do modelo da ONU, o modelo da OCDE, como vimos anteriormente, não determina quais as receitas tributáveis e quais as despesas dedutíveis na tributação do rendimento. Já o n.º 3 do modelo da ONU, determina quais as despesas que podem ser dedutíveis no cálculo do lucro imputável ao estabelecimento estável.

O número em questão faz alusão à possibilidade de dedução das

> [...] expenses which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere. However, no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission, for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the permanent establishment. Likewise, no account shall be taken, in the determination of the profits of a permanent establishment, for amounts charged (otherwise than towards reimbursement of actual expenses), by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys

lent to the head office of the enterprise or any of its other offices.[2] (United Nations. Department of Economic & Social Affairs [Em linha], 2011)

As despesas que o modelo da ONU permite deduzir são as relacionadas com a atividade comercial, exceto as despesas de capital que atualmente não são dedutíveis, ou despesas de pessoal ou de natureza não comercial que não podem ser atribuídas ao negócio da empresa. Muitos países impõem como condição para aceitarem a dedutibilidade da despesa, que a mesma seja total, exclusiva e necessariamente realizada nas operações de negócio.

No que concerne ao n.º 4 do artigo 7º, no modelo da OCDE, este é o último número do artigo em questão e trata de especificar que as disposições do mesmo dizem unicamente respeito às categorias de rendimento que não são tratadas separadamente noutras disposições da Convenção, exceto no caso de disposições que remetem diretamente ao artigo 7º, como sucede com o n.º 4 do artigo 11º e n.º 3 do artigo 12º. Esta disposição não foi prevista no mesmo parágrafo do modelo da ONU, sendo que o n.º 4 do mesmo corresponde ao n.º 4 do artigo 7º do modelo da OCDE de 2008, e apenas esclarece que o princípio de livre concorrência e independência estipulado no n.º 2, não deve influenciar no método de determinação do lucro imputável através da repartição dos lucros totais da empresa entre as suas diversas partes. Os comentários ao número acrescentam que o método em questão deve continuar a ser usado caso seja habitualmente usado e aceite de forma geral pelas autoridades e contribuintes num dado país. O n.º 4 do modelo da ONU recomenda apenas que o resultado obtido através do método de repartição adotado deva estar de acordo com o artigo 7º.

O n.º 5 do modelo de Convenção da ONU reproduzindo o artigo 7º, n.º 6 do modelo de Convenção da OCDE de 2008, estabelece que os métodos de imputação dos lucros não devem variar ano após ano, que estes devem continuar constantes dando aos contribuintes, sobretudo às empresas, uma “garantia de tratamento fiscal contínuo e

[2] “despesas que tiverem sido feitas no âmbito da atividade do estabelecimento estável, incluindo os gastos executivos e os gastos gerais administrativos para o fim referido, quer no Estado em que o estabelecimento estável estiver situado quer fora dele. No entanto, nenhuma tal dedução é autorizada em relação a valores pagos pelo estabelecimento estável à sede da empresa ou a qualquer um dos seus outros escritórios, a título de royalties, taxas ou outros pagamentos semelhantes, salvo no caso de uma empresa de serviços bancários. Da mesma forma, nenhuma conta será tomada em consideração, na determinação dos lucros de um estabelecimento estável, para valores cobrados pelo estabelecimento estável à sede da empresa ou qualquer um de seus outros escritórios, a título de royalties, taxas ou outros pagamentos semelhantes, exceto no caso de uma empresa bancária.”(Tradução nossa).

consistente". Segundo os comentários do modelo da ONU, os mesmos só serão alterados na ocorrência de uma razão suficientemente significativa para tal.

O n.º 6 do modelo da ONU corresponde ao n.º 4 do modelo da OCDE, prevendo que quando elementos de rendimentos tratados noutras disposições da Convenção fizerem parte do lucro, os mesmos não serão abrangidos pelas disposições do artigo 7º.

A questão de saber se os lucros devem ser atribuídos a um estabelecimento estável em virtude da simples compra, por esse estabelecimento de bens e mercadorias para a empresa, foi remetida para as negociações bilaterais.

É importante notar que, no modelo das Nações Unidas, pagamentos para o uso, ou o direito de usar, equipamento industrial, comercial ou científico, são tratados de forma diferente do que sob o modelo de Convenção da OCDE. Eles permanecem dentro da definição de *"royalties"* no artigo 12º.

3.2.4. ARTIGO 8º (TRANSPORTE MARITIMO, EM AGUAS INTERIORES E AEREO)

Na elaboração deste artigo, a comissão de peritos da ONU destacou-se em relação aos peritos da OCDE, tendo elaborado duas versões do mesmo artigo.

A (alternativa A) corresponde ao artigo 8º do modelo da OCDE, no qual é adotado o critério da direção efetiva para a tributação dos lucros provenientes do transporte marítimo, aéreo e fluvial, realçando que, no caso da direção efetiva situar-se a bordo do barco ou navio, ela deve ser considerada como estando situada no país do porto de registo da embarcação ou navio utilizado no transporte fluvial ou marítimo, ou no país da residência do responsável pela exploração do navio ou embarcação, caso não seja possível identificar o porto de registo.

Por outro lado, na (alternativa B) a principal diferença que se verifica em relação ao modelo da OCDE é no segundo parágrafo, que estipula que a tributação dos lucros provenientes do transporte marítimo só é feita no país da direção efetiva quando a atividade de transporte marítimo for casual; ou seja, quando esta for previamente preparada e realizada por repetidas vezes, já será possível a tributação dos lucros nos países em que tal atividade é realizada.

Os restantes parágrafos da alternativa B correspondem à alternativa A e ao artigo 8º do modelo da OCDE.

A alternativa B que a nosso ver adapta-se mais à realidade dos países em vias de desenvolvimento em geral e à de São Tomé e Príncipe em particular, foi criada devido à falta de consenso entre os países na elaboração do artigo 8º.

Na nossa opinião, a tributação dos lucros provenientes do transporte marítimo, bem como do transporte aéreo e fluvial deve ser feita não no país da direção efetiva da empresa de transporte, mas sim no(s) Estado(s) em que decorre a atividade de transporte. Isto porque a maior parte das entidades com transportes de pessoas e mercadorias para portos e aeroportos dos P.V.D, não pertencem a esses países, pois a maior parte deles não possui embarcações nem aeronaves próprias. Pelo que os mesmos seriam prejudicados em relação aos P.D com a adoção do critério da direção efetiva.

Outro exemplo que comprova a inaplicabilidade do critério da direção efetiva é o caso de uma empresa que faz a entrega de mercadorias de um país contraente, da direção efetiva até o destino final dentro do segundo país contratante. Nesse caso, o critério de tributação no local de direção efetiva da empresa que possui a embarcação usada nesse transporte, parece-nos injusto, pois serão mobilizados meios dentro do segundo país contratante para que a entrega se realize. Motivo pelo qual esse país deve tributar uma parte dos lucros assim auferidos.

A única objeção levantada a respeito, é a que diz respeito à percentagem de lucro obtido pelas empresas de transporte imputável a cada Estado. Quanto a isso, a solução passaria pelo estabelecimento de uma percentagem variável consoante as circunstâncias que os países membros da Convenção não poderiam ultrapassar.

3.2.5. ARTIGO 9º (EMPRESAS ASSOCIADAS)

O artigo em questão é relativo à tributação dos lucros de empresas associadas, quando nas relações entre as mesmas, as condições não são as de plena concorrência que se verificam entre empresas independentes.

Neste artigo, o modelo da ONU reproduz o modelo da OCDE, exceto no que diz respeito ao n.º 3.

No n.º 1, os dois modelos de Convenção atribuem aos Estados Contratantes o poder de reescrever as contas de uma empresa associada quando os lucros que lhe são atribuídos não correspondem aos que teriam sido obtidos se os seus lucros fossem considerados separadamente. É atribuído ao Estado que possui o direito de tributação, o poder de reescrever as contas da empresa em questão e tributá-la em conformidade com essas contas. Ou seja, o parágrafo 1º pretende evitar a fraude fiscal, por meio de um ajustamento dos lucros.

Enquanto o primeiro parágrafo pretende evitar fraudes fiscais, o segundo procura evitar a dupla tributação dos lucros através de um ajustamento correlativo dos mesmos quando estes são tributados pela Autoridade Fiscal de um dos Estados Contratantes (Estado A) quando na verdade deveriam ter sido tributados pelo outro Estado Contratante (Estado B). Esse parágrafo permite ao Estado B a tributação dos lucros que lhe competem e obriga o Estado A a proceder ao ajustamento correlativo, impedindo assim a dupla tributação.

As questões relativas ao método de ajustamento, bem como o período durante o qual o Estado A se encontra vinculado a esta obrigação de ajustamento, não foram esclarecidos nos Modelos, pelo que os Estados Contratantes devem, quer através das negociações bilaterais quer através de acordos mútuos, definir o período de obrigatoriedade e o método de ajustamento a serem adotados.

A questão que se põe em relação ao ajustamento, correlativo previsto no n.º 2, é que os países em vias de desenvolvimento, a maior parte deles, não estará em condições de efetuar o referido ajustamento. Neste caso, a recomendação do grupo de peritos da ONU, e que nós subscrevemos, é de que nas negociações bilaterais seja decidido entre os países se será adotado ou não o ajustamento correlativo e, se sim, qual o método mais adequado.

Embora a decisão seja deixada aos países em questão, é aconselhável a realização do ajustamento correlativo, pois, na ausência do mesmo, verificar-se-á uma dupla tributação dos lucros: no Estado A que tributou primeiramente, e no Estado B que tributou posteriormente, mas que no entanto possuía o direito de tributação inicialmente reivindicado pelo Estado A.

Quanto ao n.º 3 constante unicamente do Modelo de Convenção da ONU, o mesmo vem criar uma exceção na aplicação do n.º 2. Tal exceção consiste na não aplicação do ajustamento correlativo, quando os lucros apresentados, que originaram o ajustamento primário, foram consequência de um ato de fraude, negligência grave ou dolo, dando origem a uma penalidade a uma das empresas num processo administrativo, judicial ou outro.

3.2.6. ARTIGO 13º (MAIS-VALIAS)

No artigo 13º trataremos apenas os n.ºs 2 e 3 que correspondem à tributação dos lucros em análise.

O n.º 2 do artigo 13º do Modelo da ONU corresponde ao n.º 2 do Modelo da OCDE, sendo que nos dois é estabelecida a ideia de que os ganhos provenientes da alienação de bens afetos a um estabelecimento estável de uma empresa num outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, mesmo que a alienação desse bem esteja ligada à alienação do próprio estabelecimento estável ou da própria empresa.

A única diferença que se verifica entre os dois Modelos quanto a esse número, é que o Modelo da ONU estabeleceu também a possibilidade de tributação no outro Estado Contratante de ganhos provenientes da alienação de bens móveis pertencentes a uma instalação fixa ligada à prática de profissões independentes, visto nesse modelo continuar a ser incluído o artigo 14º relativo a rendimentos de profissões independentes.

Os bens móveis em questão são todos os bens que não estejam incluídos no primeiro número, e que façam parte do ativo do estabelecimento estável ou da instalação fixa, os bens incorpóreos inclusive.

Contudo, o n.º 2 nem sempre é aplicável aos ganhos de capital provenientes da alienação de uma participação numa empresa. A sua aplicação depende na verdade da forma como são tratadas fiscalmente as participações em associações no Estado da fonte, podendo esses ganhos ter o mesmo tratamento que os ganhos provenientes da alienação de ações e consequentemente serem tributados no país de residência do alienante e não no Estado onde está situado o estabelecimento estável ou a instalação fixa.

No que diz respeito ao n.º 2 deste artigo, o mesmo favorece os P.V.D, pelo facto de permitir a tributação das mais-valias provenientes da alienação de bens móveis quer de pessoas singulares ou coletivas num outro Estado Contratante, ou seja, no país da fonte do rendimento. Isto porque, essa fonte das mais-valias situa-se sobretudo nos P.V.D que constituem o destino dos investimentos estrangeiros.

Quanto ao n.º 3, os peritos da ONU e da OCDE estabelecem o mesmo quer num modelo, quer noutro. O mesmo segue a ideia do artigo 8º do Modelo da OCDE e do artigo 8ºA do modelo da ONU que defendem a tributação dos lucros provenientes do transporte marítimo, aéreo e fluvial no país da direção efetiva dos mesmos, referindo-se à tributação dos ganhos resultantes da alienação dos mesmos barcos, navios e aeronaves, bem como dos bens móveis ligados à sua exploração.

E por seguir a mesma linha de ideia que o artigo 8º entende-se segundo os comentários ao Modelo da OCDE, que o n.º 3 do artigo 8º é aplicável se a direção efetiva de tal empresa é a bordo de um navio ou um barco.

O n.º 3 segue uma linha diferente dos dois primeiros, adotando o critério da direção efetiva e não o da fonte do rendimento. Como este número segue a mesma linha do artigo 8º, as considerações que temos a tecer são basicamente as mesmas, no sentido em que se os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, barcos envolvidos no transporte fluvial ou de bens móveis afetos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos são tributados apenas no Estado Contratante em que o lugar da direção efetiva da empresa está situada, os países em vias de desenvolvimento vêem-se lesados com essa disposição, uma vez que não possuem de uma forma geral, empresas de transportes aéreos, marítimos ou fluviais que possam ter a direção efetiva no seu território e consequentemente poderem tributar os lucros daí provenientes. Nos comentários a este artigo é deixada aos Estados Contratantes nas negociações bilaterais a

possibilidade de adicionarem o critério da residência ou substituírem-no pelo da direção efetiva, o que na nossa opinião não traz grandes mudanças quanto à condição dos países em vias de desenvolvimento.

Contudo, sabe-se que o artigo 13º resultou de um compromisso – contrariamente ao artigo 8º – que as Partes acharam aceitável para os dois grupos de países (os desenvolvidos e os que estão em vias de desenvolvimento), no sentido em que nenhuma das Partes estava disposta a fazer concessões, tendo daí resultado benefícios tanto para os P.V.D como para os P.D.

3.3. TRIBUTAÇÃO DE CAPITAIS IMÓVEIS

Nesta terceira parte da análise comparativa entre os Modelos da ONU e da OCDE, teremos como foco de análise a tributação de rendimentos de capitais imóveis patentes nos artigos 6º, 10º, 11º (n.º 1, 4 e 5), 12º e 13º (n.º 1, 4 e 5) dos dois Modelos de Convenção.

3.3.1. ARTIGO 10º (DIVIDENDOS)

Quanto ao disposto relativamente aos dividendos, o Modelo da ONU basicamente reproduziu o Modelo da OCDE, à exceção do n.º 2 que se diferencia bastante do seu correspondente no Modelo da OCDE e dos n.ºs 4 e 5 que contêm pequenas diferenças.

Passando ao conteúdo dos números propriamente dito, o primeiro dentre eles (nos dois Modelos) estabelece a possibilidade de tributação na residência dos beneficiários dos dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante (sociedade ou indivíduo).

Quanto ao n.º 2, este estabelece que os dividendos também podem ser tributados no país de residência da sociedade que os paga (fonte).

Pelo Modelo da OCDE, esta tributação não pode exceder os “5% do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas), que detém diretamente pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos”; ou “15% do montante bruto dos dividendos em

todos os demais casos". (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.42).

Pelo Modelo da ONU

> [...] but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: (a) ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 10 per cent of the capital of the company paying the dividends; (b) ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends in all other cases.[3] (United Nations. Department of Economic & Social Affairs [Em linha], 2011).

Sendo um dos objetivos deste tipo de Convenções o fomento do investimento estrangeiro (nomeadamente no caso do Modelo da ONU), a possibilidade criada pelo presente parágrafo de tributação simultânea no país de residência e no país da fonte pode ir contra esse objetivo, quando a tributação na residência for mais elevada do que na fonte e, mais, quando neste Estado existir benefícios fiscais, e que seja aplicado naquele o método de crédito.

No que concerne o n.º 3, os dois Modelos de Convenção estabelecem nesse número o conceito de "dividendos". Nessa definição os peritos tentaram criar um conceito geral de "dividendos", tendo em conta as definições constantes das legislações internas dos países. Contudo, e dada a diversidade de elementos considerados dividendos nas legislações internas dos países membros, é remetida para as negociações bilaterais a escolha de outros rendimentos, que, além dos rendimentos de ações de empresas, são distribuídos aos sócios pela participação nos lucros das mesmas e considerados pela legislação do país de residência da empresa, como constituindo dividendos.

O n.º 4 deste artigo vem, nos dois modelos, criar uma exceção à aplicação dos n.ºs 1e 2, ou seja, a tributação no país de origem dos dividendos não será conforme o estipulado, com uma taxa limite, mas antes, conforme os mesmos sejam imputáveis ao estabelecimento estável ou instalação fixa (no MONU) situados no Estado da fonte e na medida em que os mesmos estejam diretamente ligados à participação geradora

[3] "[…] essa tributação não pode exceder uma percentagem a ser estabelecida em negociações bilaterais, do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas), que detém diretamente pelo menos 10 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos; ou um percentual a ser estabelecido através de negociações bilaterais, do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos". (Tradução nossa).

desses dividendos, ou seja, de uma forma mais abrangente. Nesses casos será aplicado não o artigo sobre a tributação dos dividendos, mas antes o artigo 7º sobre a tributação dos lucros das empresas ou o artigo 14º sobre as profissões independentes (no caso da instalação fixa).

Quanto ao 5º e último número deste artigo, o mesmo vem impedir um Estado Contratante de tributar os dividendos distribuídos por uma sociedade de um outro Estado Contratante, pelo simples facto de esses dividendos advirem de rendimentos ou lucros provenientes do primeiro Estado. Para que a tributação dos dividendos distribuídos por essa sociedade seja aceite, é necessário que o beneficiário dos mesmos seja um residente do primeiro Estado (do país de origem dos rendimentos ou lucros), ou possua um estabelecimento estável nesse mesmo Estado, cuja participação geradora de tais dividendos esteja ligada a esse estabelecimento estável. Por outras palavras, é necessário que o beneficiário dos dividendos esteja sob a soberania fiscal do Estado da fonte para que o mesmo exerça o direito de tributação sobre tais dividendos.

O modelo da ONU acrescenta mais uma vez o pormenor da instalação fixa a esta disposição prevendo o caso das profissões independentes. Ou seja, o Estado da fonte só poderá cobrar o imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade quando, à semelhança do estabelecimento estável, a participação geradora desses dividendos estiver ligada a uma instalação fixa situada nesse Estado da fonte.

O n.º 5 dos dois Modelos impede ainda que o Estado da fonte sujeite os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre esses lucros.

3.3.2. ARTIGO 11º (JUROS)

Quanto ao primeiro parágrafo deste artigo relativo aos juros, a disposição é a mesma tanto no Modelo da ONU como no da OCDE: à semelhança dos dividendos, os juros devidos e pagos a um residente de um segundo Estado Contratante, podem ser tributados nesse Estado.

Nem na disposição em si, nem nos comentários é feita referência a um estabelecimento estável ou a um Estado terceiro, pelo que se conclui que o parágrafo não se aplica a esses casos, ou seja, os juros devidos pelo residente de um Estado Contratante a uma empresa residente no outro Estado Contratante e pagos através do

estabelecimento estável dessa empresa, situado no primeiro Estado, podem ser tributados no primeiro Estado mencionado, em virtude do estabelecimento estar sob a soberania fiscal do Estado em questão de um modo geral, e não em virtude de uma disposição especial relativa aos juros.

Esta disposição beneficia claramente os países desenvolvidos, pois são eles normalmente os países de residência dos credores (investidores) dos P.V.D.

Relativamente ao segundo parágrafo, este vem afirmar a possibilidade de tributação dos juros além do país de residência, também no país da fonte. A questão que se põe quanto a esta disposição é que se ambos os países tributarem os juros pagos ao credor, estar-se-á perante uma dupla tributação. Para além das disposições relativas à eliminação da dupla tributação – artigo 23º – no Modelo da OCDE os peritos estabeleceram um percentual máximo (à semelhança dos dividendos) de 10% para a tributação no país de origem, ou seja, enquanto o país de residência do credor tributa esses juros segundo suas leis internas, o país de origem só poderá tributar até 10%. Esta regra visa limitar a possibilidade de tributação do país da fonte prevenindo dada a diferença das bases de tributação, os casos de impossibilidade de tributação na residência.

Já na ONU, onde, além de evitar a dupla tributação, o objetivo é incentivar o investimento estrangeiro, foi difícil obter consenso entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, pois os primeiros defendiam uma tributação exclusiva ou preferencial no país de residência enquanto os outros preferiam obviamente uma tributação exclusiva ou preferencial no país de origem dos juros; isto porque nas relações entre os dois grupos, os países desenvolvidos são normalmente os investidores (credores) e os países em vias de desenvolvimento os beneficiários do investimento e daí origem dos rendimentos.

Consequentemente, ficou estabelecida a tributação no país de origem e no país de residência (à semelhança do Modelo da OCDE) tendo sido deixado o percentual máximo de imposto no país de origem para as negociações bilaterais.

Quanto ao n.º 3, tanto no Modelo da ONU como no da OCDE este define o termo “juros” tendo os peritos, à semelhança dos dividendos, tentado englobar todos os elementos que possam constituir “juros”. Assim, de uma forma geral, o termo define os rendimentos de créditos de qualquer natureza.

É escusado dizer que os países são livres de modificar essa disposição nas negociações bilaterais para incluir outros elementos considerados “juros” pela sua legislação interna.

A disposição não inclui na definição as penalidades pelo atraso no pagamento, contudo, os Estados são livres para considerar e tributá-las como “juros”.

O n.º 4 prevê limitações à aplicação dos n.ºs 1 e 2. Os modelos da ONU e da OCDE prevêem de formas diferentes essas limitações. Quanto ao Modelo da OCDE, este prevê que quando o beneficiário efetivo dos juros residente de um Estado Contratante possuir estabelecimento estável no país da fonte dos juros, sendo que o crédito gerador dos juros esteja efetivamente ligado a esse estabelecimento estável, os parágrafos acima mencionados não serão aplicados, e em substituição dos mesmos aplicar-se-á o artigo 7º, ou seja, os juros serão tributados como lucros do estabelecimento estável, o que quer dizer, por outras palavras, sem limitações e de acordo com a legislação do país de origem (caso a Convenção bilateral não preveja algo diferente).

Já o Modelo da ONU, por seu turno, prevê além da limitação ligada à existência de estabelecimento estável no país de origem dos juros, o exercício de uma profissão independente através de uma instalação fixa no país de origem pelo beneficiário dos juros, bem como o exercício de atividades comerciais no país de origem do mesmo tipo ou similar às realizadas através do estabelecimento estável. Estas situações tornam os n.ºs1 e 2 inaplicáveis quando diretamente ligadas ao crédito gerador dos juros em questão. Nesse caso, serão aplicados os artigos 14º para o caso do exercício de profissão independente e o artigo 7º sobre a tributação dos lucros que será aplicado aos juros do estabelecimento estável bem como aos provenientes de créditos ligados às outras atividades do beneficiário dos juros, semelhantes às desenvolvidas pelo seu estabelecimento estável. Resumindo, à semelhança do Modelo da OCDE, será eliminada a imposição de limites na tributação dos juros.

Quanto a nós, embora sabendo que os Estados contratantes podem adotar medidas como a isenção ou o crédito fiscal para minimizar os efeitos da dupla tributação achamos que o parágrafo em questão quer num Modelo quer noutro, gera muitas situações de dupla tributação (sobretudo no Modelo da ONU), o que devia ser de evitar.

O n.º 5 deste artigo no Modelo da ONU inclui o caso das profissões independentes. Nesta disposição que, à semelhança do Modelo da OCDE preceitua que o Estado da fonte dos juros é, por regra, o Estado da residência do devedor (pagador), é ainda estabelecido que a fonte situa-se onde haja um estabelecimento estável ou instalação fixa ligado ao crédito em questão, independentemente de ser ou não um Estado Contratante, e desde que o mesmo assegure o pagamento desses juros.

Como já foi dito, o número é o mesmo para um Modelo e para o outro, exceto que o Modelo da ONU salvaguarda as instalações fixas existentes no país da fonte. A condição necessária para a aplicação desta disposição é que realmente o crédito efetuado o tenha sido em benefício do estabelecimento estável ou instalação fixa, e que o(a) mesmo(a) assuma os juros daí provenientes.

O 6º e último número do artigo 11º é o mesmo tanto para o Modelo da ONU como para o da OCDE. O número refere-se aos juros excessivos provenientes de relações especiais entre o devedor e o beneficiário efetivo dispondo que, quando os juros pagos ao beneficiário residente de um Estado Contratante exceder, os valores que seriam obtidos em condições normais, ou seja, na ausência dessas relações entre o beneficiário e o devedor ou entre os dois e uma outra pessoa, o valor excedentário dos juros não será abrangido pelas disposições desse artigo, mas pelas leis internas do Estado do devedor e do Estado do beneficiário efetivo, sem negligenciar as outras disposições desta Convenção.

As relações especiais acima referidas correspondem a relações de parentesco, controlo, dependência ou simples comunhão de interesses. A presente disposição pretende eliminar as situações de evasão, impedindo que empresas associadas se aproveitem das vantagens e isenções da Convenção relativas aos juros, para fazer circular capitais.

3.3.3. ARTIGO 12º (*ROYALTIES*)

O artigo em questão prevê a tributação de *royalties*, com muitas divergências entre os dois Modelos.

Logo no n.º 1 o Modelo da OCDE estabelece que as *royalties* provenientes de um Estado Contratante “só podem” ser tributadas no Estado Contratante da residência do beneficiário efetivo das mesmas, enquanto o Modelo da ONU dispõe que esses

rendimentos "podem" ser tributados no Estado Contratante da residência do beneficiário. Ou seja, o Modelo da ONU deixa aberta a possibilidade dessas *royalties* serem também tributadas no Estado da fonte. Cedo o n.º 2 do Modelo da ONU representando uma extensão do n.º 1 e à semelhança do artigo sobre os juros, reforça essa ideia estabelecendo que as *royalties* podem também ser tributadas no país de onde provêm, embora os impostos aí estabelecidos tenham de ser restringidos a uma percentagem do montante bruto das *royalties,* a ser estabelecida entre os Estados Contratantes, quando o beneficiário efetivo for residente do outro Estado Contratante. O n.º 2 em questão pretende numa primeira fase permitir aos países da fonte, que são maioritariamente os P.V.D, tributar *royalties* pagas por residentes do seu Estado a residentes do outro Estado, pois os dois grupos de países, os desenvolvidos e os em vias de desenvolvimento, reivindicavam o direito à tributação das *royalties*. No entanto, como a tributação por ambos os países (o da fonte e o da residência) poderia originar uma dupla tributação se o da residência adotasse o método do crédito e a taxa fosse elevada e porque a taxa incidiria sobre o quantitativo bruto, foi decidido que a tributação na fonte tinha de ser limitada. Como os países não foram capazes de se entender quanto a esse limite, deixaram-no ao critério dos Estados Contratantes, por meio das negociações bilaterais.

O n.º 2 além de tornar razoável a tributação na fonte, procurou ainda prevenir a evasão fiscal estabelecendo o critério da residência do beneficiário efetivo das *royalties*. Esta disposição não é prevista pelo Modelo da OCDE, sendo que o n.º 2 do mesmo define o termo "*royalties*" que, por sua vez, é definido no Modelo da ONU no n.º 3.

A definição do termo "royalties" constante do Modelo da ONU não reproduz fielmente a do Modelo da OCDE, sendo que no primeiro: "[...] payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting [...]"[4] (United Nations. Department of Economic & Social Affairs [Em linha], 2011) ou "[...] for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific [...]"[5] (United Nations. Department of Economic & Social Affairs [Em linha], 2011) também são consideradas royalties: o que é vantajoso para os P.V.D por permtir

[4] "[...] a remuneração pelo uso ou direito de uso de filmes ou fitas utilizadas para a rádio ou televisão [...]" (Tradução nossa).

[5] "[...] pelo uso ou o direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico." (Tradução nossa).

a tributação na fonte sem necessidade de estabelecimento estável, como sucede, no caso da OCDE, por remeter o equipamento para o artigo 7º. Mas, de uma forma geral, o termo designa a remuneração, de qualquer forma pelo uso ou direito de uso de direitos de propriedade que constituem as diferentes formas de propriedade literária e artística, elementos de propriedade intelectual e informações sobre a experiência industrial, comercial ou científica que sejam ou não obrigados a estar inscritos num registo público. "A definição compreende tanto os pagamentos efetuados em cumprimento de um contrato de licença como as obrigações a que esteja obrigada uma pessoa por reprodução fraudulenta ou violação de direito." (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.362)

No Modelo da OCDE o conceito de "*know-how*" que consiste na transmissão ao segundo Contratante de conhecimento e experiência especiais não revelados ao público, para o seu uso pessoal, é abrangido pela remuneração por informações sobre experiências industriais, comerciais ou científicas, e consequentemente integrado no conceito de *royalties* e tributado como tal.

Por outro lado, houve uma proposição ao Modelo da ONU por parte de um país desenvolvido, para que a definição de *royalties* seja restrita, excluindo os pagamentos recebidos por "informação relativa a experiência industrial, comercial ou científica", dada a sua ampla definição, sendo que tais pagamentos devessem ser considerados lucros de uma empresa sob a alçada do artigo 7º. Alguns países em vias de desenvolvimento discordaram da proposição – que diga-se de passagem, é-lhes desvantajosa – e salientaram que a definição de *royalties* pode ser ampliada por meio de negociações bilaterais para incluir os ganhos derivados da alienação de qualquer direito.

A questão da classificação de remunerações por software de computador como *royalties* também foi tratada pelos peritos da OCDE, tendo-se concluído que num contrato em que um distribuidor paga pela aquisição e distribuição de cópias de software (sem direito a reproduzir o software), esse pagamento seria tratado como lucro das empresas, de acordo com o artigo 7º e não como "*royalty*".

É ainda sublinhado que os pagamentos variáveis ou fixos pela exploração de jazidas minerais, fontes e outros recursos naturais são regidos pelo artigo 6º e que, portanto, não são abrangidos pelo presente artigo.

Tudo isto para demonstrar a enorme abrangência do conceito de "*royalties*". Contudo, é sempre deixada aos Estados Contratantes, nas negociações bilaterais, a possibilidade de estabelecerem a extensão que pretendem dar a esse conceito na sua Convenção, tendo em conta a realidade dos seus países.

Quanto ao n.º 4 do Modelo da ONU, o mesmo corresponde ao n.º 3 do Modelo da OCDE com alterações substanciais, sendo relativo à atribuição do direito de tributação de *royalties*. Nesse caso, o Modelo da OCDE dispõe que o n.º 1 torna-se inaplicável quando o beneficiário das *royalties* possuir um estabelecimento estável no Estado Contratante de origem das mesmas, ao qual o direito ou bem gerador das *royalties* esteja ligado dando assim lugar à aplicação do artigo 7º relativo aos lucros.

Ou seja, a tributação exclusiva no país de residência do beneficiário deixa de ter efeito, passando a haver uma tributação simultânea nos países de origem e residência em forma de lucro, em que no país de origem as "*royalties*" só serão tributadas se os direitos ou bens que as originam estiverem ligados ao estabelecimento estável e se elas corresponderem aos "lucros" que o estabelecimento estável obteria exercendo atividades similares com as outras partes da empresa, se fosse uma empresa distinta e independente.

Já o Modelo da ONU (n.º 4) estabelece que os n.ºs 1 e 2 deixarão de ser aplicáveis quando o beneficiário das *royalties* tiver no país de origem das mesmas um estabelecimento estável, instalação fixa ou realizar atividades comerciais do mesmo género que as praticadas pelo estabelecimento estável, estando os mesmos ligados aos bens ou direitos geradores das *royalties*. Nesses casos, serão aplicados os artigos 7º ou 14º. O que por outras palavras significa dizer que as *royalties* não serão tributadas na fonte das mesmas segundo um percentual pré-estabelecido, mas sim, na medida em que as mesmas forem imputáveis ao estabelecimento estável da empresa aí situado e na medida em que os mesmos forem imputáveis às outras atividades comerciais exercidas pelo beneficiário, no Estado da fonte, que possuam o mesmo caráter que as realizadas pelo seu estabelecimento estável situado nesse Estado; e por outro lado, de acordo com o artigo 14º, significa dizer que quando o beneficiário das *royalties* possuir uma instalação fixa para a realização de sua profissão independente, e essas *royalties* estiverem ligadas ao exercício dessa profissão, as mesmas serão tributadas no Estado da fonte não segundo uma percentagem pré-estabelecida, mas sim, na medida em que forem imputáveis a essa instalação fixa.

Do explanado, podemos concluir que, quanto a este ponto, o n.º 3 do Modelo da OCDE adotou numa primeira fase uma tributação exclusiva no país da residência do beneficiário, e das poucas hipóteses deixadas à tributação na fonte teve a preocupação de evitar a evasão fiscal adotando a obrigatoriedade de ligação efetiva dos bens ou direitos geradores das "*royalties*" com o estabelecimento estável, o que impede a criação de estabelecimentos estáveis "fantasmas" por parte das empresas em países de tratamento fiscal preferencial, para fugirem aos impostos sobre as "*royalties*".

Já o Modelo da ONU, este adotou o princípio da "força atrativa do estabelecimento estável". Uma vez que os P.V.D são indiscutivelmente os pagadores de *royalties,* e constituindo os mesmos a maioria dos Estados membros da ONU, foi adotada além da tributação na residência, a tributação na fonte (embora esta última limitada), sendo o critério de tributação na fonte limitado às *royalties* imputáveis ao estabelecimento estável, quando o pagamento das mesmas estiver relacionado com esse estabelecimento ou quando o beneficiário exercer no Estado da fonte – de acordo com o princípio da força atrativa – atividades semelhantes às desenvolvidas pelo estabelecimento estável; ou ainda, quando existir uma instalação fixa que dará lugar a uma tributação segundo o artigo das profissões independentes.

Através da adoção do princípio da força atrativa do estabelecimento estável, a tributação de *royalties* na fonte, no MONU, torna-se mais abrangente que no MOCDE.

Passando ao n.º 5 do Modelo da ONU, trata-se de uma disposição que não se encontra no Modelo da OCDE. À semelhança dos lucros, os peritos da ONU criaram uma regra que eliminasse as divergências entre as partes contratantes quanto à origem das *royalties*, tendo sido estipulado que elas provêm, regra geral, do Estado Contratante da residência do pagador das mesmas. Contudo, quando o devedor, sendo ou não residente desse Estado, possuir num Estado Contratante, um estabelecimento estável ou instalação fixa ligados à obrigação de pagamento das *royalties* e esse pagamento for assegurado pelo estabelecimento estável ou instalação fixa, essas *royalties* serão consideradas provenientes do Estado em que o estabelecimento estável ou a instalação fixa estiverem situados.

Quanto ao 6º e último número deste artigo no Modelo da ONU, este reproduziu o 4º e último número do Modelo da OCDE, e a disposição é a mesma existente em relação aos juros, ou seja, que quando, em virtude de uma relação especial entre o devedor e

o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das *royalties*, tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual são pagas, exceder o montante que devia ter sido acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante mencionado. Nesse caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo devidamente em conta as outras disposições da presente Convenção.

O objetivo da disposição é o mesmo que em relação aos juros: impedir a evasão fiscal por parte dos beneficiários e devedores de *royalties* que, aproveitando-se das suas relações de parentesco, controle, dependência ou simples comunhão de interesses entre si, ou entre os dois e uma terceira pessoa, tentam fazer circular os outros rendimentos sob forma de *royalties*, beneficiando das vantagens criadas exclusivamente para as *royalties,* pela Convenção. Um exemplo seria o caso de uma sucursal que, ao pagar o montante de *royalties* devido à empresa mãe situada no outro Estado Contratante, aproveite para transferir outros lucros, que não constituam *royalties*, escapando assim de uma tributação possivelmente mais gravosa.

Contrariando esta tentativa, as disposições sobre *royalties* serão aplicadas unicamente sobre os montantes que deviam ser normalmente acordados entre o devedor e o beneficiário efetivo, sendo que a parte excedente será tributada segundo as regras fiscais de cada Estado Contratante, e de acordo com as disposições da Convenção, ou seja, de acordo com a classificação das categorias dos rendimentos da Convenção.

Passemos então à análise do artigo 13º sobre as mais-valias.

3.3.4. ARTIGO 13º (MAIS-VALIAS)

Procederemos então à análise dos n.ºs 1, 4 e 5 deste artigo que correspondem à tributação dos rendimentos de capitais imóveis.

O n.º 1 do artigo 13º é o mesmo para o Modelo da ONU como para o da OCDE, sendo que os dois permitem a tributação de mais-valias resultantes da alienação de imóveis situados num Estado Contratante (Estado da fonte) que não seja o Estado da residência do proprietário desses imóveis. É importante dizer que o número em questão não prevê uma tributação exclusiva na fonte, e permite essa tributação sem exigir uma qualquer ligação dos imóveis com um qualquer estabelecimento estável ou instalação fixa.

O n.º 4 do Modelo da ONU é semelhante ao do Modelo da OCDE, exceto em alguns pormenores, sendo que o mesmo constitui uma continuação do n.º 1. Na elaboração do número em questão, os peritos da OCDE estabelecem que:

> os ganhos adquiridos pelo residente de um Estado Contratante provenientes da alienação de partes de capital que retirem direta ou indiretamente mais de 50% do respetivo valor de bens imóveis situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado Contratante. (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.45)

Já os peritos da ONU foram mais específicos. Enunciaram todos os tipos de ações a que o artigo se refere como podendo ser tributadas na sua alienação, sendo estas: ações representativas do capital social de uma empresa, de participação numa sociedade, *trust* ou herança *(estate)*. Eles acrescentam que o artigo 13º do Modelo da ONU é aplicável unicamente às sociedades, *trusts* ou heranças *(estate)* envolvidas com o negócio de gestão de bens imóveis, cuja propriedade é constituída (direta ou indiretamente), mas principalmente por bens imóveis situados nesse Estado.

Em jeito de resumo, o Modelo da ONU é mais abrangente do que o da OCDE no que concerne este número, favorecendo sobretudo os P.V.D: por constituírem a fonte desses rendimentos.

Quanto ao n.º 6 deste artigo constante do MONU, o mesmo constitui uma reprodução do n.º 5 do MOCDE, em que se estabelece que os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos números anteriores só

podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente. Assim estabelecida, esta disposição beneficia claramente os P.D.

3.4. TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO E OUTROS

3.4.1. ARTIGO 14º (PROFISSÕES INDEPENDENTES)

O presente artigo, como já foi anteriormente citado, foi eliminado no Modelo da OCDE, devido à falta de consenso entre os países quanto à distinção entre estabelecimento estável e instalação fixa. Tendo sido eliminado o artigo, as suas disposições foram distribuídas entre os artigos 5º, 7º, entre outros. O Modelo da ONU, por seu lado, manteve o artigo e os respetivos comentários, que correspondem no seu geral, ao que o Modelo da OCDE referia anteriormente. Ou seja, que os rendimentos provenientes da atividade de profissões ou outras atividades independentes só podem, em princípio, ser tributados no país de residência do beneficiário, ou seja, da pessoa que realizou os tais serviços. O artigo abre, contudo, duas exceções a essa regra, permitindo a tributação também no país de origem desses rendimentos, nos casos em que o beneficiário possui uma instalação fixa nesse país, mas somente na parte do rendimento imputável à instalação fixa; ou nos casos em que o beneficiário dos rendimentos mesmo não possuindo instalação fixa, permanece no Estado de origem por um período igual ou superior a 183 dias seguidos ou interrompidos num período de 12 meses num ano fiscal. Nesse caso, a tributação incidirá sobre o rendimento obtido durante o tempo de exercício da profissão no Estado de origem.

Portanto, os especialistas da ONU deixaram abertas duas possibilidades de tributação de profissões independentes exercidas fora do país de residência, tributando na origem unicamente os rendimentos aí realizados.

Houve uma tentativa tanto da parte da ONU como da OCDE (antes da eliminação do artigo) de usar como critério de tributação desses rendimentos, o montante da remuneração obtida. Mas cedo a ONU abandonou este critério por observar que qualquer limite monetário fixado para este efeito tornar-se-ia sem sentido ao longo de um período de tempo devido à inflação e teria apenas o efeito de limitar a quantidade de serviços potencialmente valiosos que o país seria capaz de importar.

Por último, o artigo 14º enumera as profissões independentes, embora, segundo os comentários ao artigo, essa enumeração tenha um caráter explicativo e não exaustivo;

ou seja, a enumeração não pretende delimitar quais as profissões independentes abrangidas pelo artigo, mas sim dar o exemplo de algumas delas. Escusado será dizer que esta disposição vai de acordo com a condição dos países em vias de desenvolvimento de "eternos importadores de serviços do estrangeiro", permitindo-lhes tributar a parte das remunerações de profissionais independentes realizada em seu território.

3.4.2. ARTIGO 15º (RENDIMENTOS DO EMPREGO)

O artigo 15º que no MOCDE é designado "rendimentos do emprego", no MONU é designado de "profissões dependentes", em contraste com a designação do artigo 14º "profissões independentes". Esta diferença na designação deve-se ao facto de no MOCDE ter sido eliminado o artigo 14º e, por isso, ter-se mudado a designação do artigo 15º, sendo que outra consequência da eliminação deste artigo, foi a eliminação da referência, na alínea c) do n.º 2 do artigo 15º do MOCDE, à instalação fixa, tendo-se a mesma mantido no MONU. À exceção destas pequenas diferenças, o MOCDE e o MONU contêm as mesmas disposições.

A disposição geral constante do n.º 1 consiste em que os rendimentos de emprego de um residente de um Estado Contratante, tais como: vencimentos, salários e outras remunerações semelhantes, só são tributáveis nesse Estado, excepto se esse emprego é exercido no outro Estado Contratante, situação no entanto, em que esse rendimento poderá ser tributado também nesse outro Estado. Esta disposição exceptua os artigos 16º, 18º e 19º, relativos respetivamente, às remunerações dos membros do conselho, às pensões, e às remunerações e pensões a título de funções públicas.

No seu primeiro período, esta disposição está de acordo com as legislações internas dos Estados, segundo as quais, os rendimentos de emprego devem ser tributados no Estado de residência do trabalhador. Assim imposta, esta disposição defende o direito de tributação de ambas as partes, aquando da realização de tratados entre país desenvolvidos e países em desenvolvimento.

Contudo, esses rendimentos poderão ser tributados igualmente na fonte, quando o emprego exercido pelo residente de um Estado Contratante for exercido num outro Estado Contratante, e assim, a disposição beneficia tanto a uns, como a outros: tanto

ao país da fonte como o da residência (P.D e P.V.D), embora afigure-se ser mais vantajoso para os P.V.D.

Apesar de o n.º 1 dispor que os rendimentos de emprego podem ser tributados no outro Estado Contratante quando esse emprego for aí exercido, o n.º 2 estabelece 3 condições que, juntas, permitem que os rendimentos de emprego exercido no outro Estado Contratante possam ser tributados exclusivamente no Estado de residência do beneficiário. E essas condições são:

– a permanência do beneficiário no outro Estado por um período ou períodos inferior a 183 dias, em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

– o pagamento das remunerações ser efetuado direta ou indiretamente por uma entidade patronal que não seja residente desse outro Estado;

– os pagamentos das remunerações não serem suportados por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no outro Estado.

Convém referir que, no MONU, a 3ª alínea compreende também os pagamentos de remunerações não suportados pelas instalações fixas.

Ou seja, independentemente do disposto no n.º 1, segundo o n.º 2, quando estiverem reunidas as três condições acima referidas, os rendimentos obtidos pelo residente de um Estado Contratante, por um emprego exercido no outro Estado Contratante, serão única e exclusivamente tributados nesse Estado de residência.

Quanto às exceções, as mesmas favorecem sobretudo aos P.D, permitindo aos mesmos a tributação dos rendimentos dos seus trabalhadores, auferidos no exercício de emprego num outro Estado Contratante (num P.V.D), uma vez que os P.V.D são os grandes recetores de investimento estrangeiro, consequentemente, o fluxo de trabalhadores de empresas de países desenvolvidos para os países em vias de desenvolvimento é consideravelmente maior do que no sentido contrário, mesmo porque, no quadro da cooperação internacional, verifica-se bastante esse fenómeno de troca de experiências entre os P.V.D e os P.D através de estadias de curta duração, de trabalhadores residentes de países desenvolvidos em países em vias de desenvolvimento.

Contudo, há situações em que os Estados Contratantes consideram não ser possível a aplicação da exceção constante do n.º 2, como no caso em que a entidade patronal e o trabalhador não são residentes do mesmo Estado, situação que pode gerar problemas administrativos. Nesses casos, os Estados Contratantes são livres de modificar nos seus tratados bilaterais a 2ª alínea do n.º 2, de modo a limitar a exceção aos casos em que o trabalhador e a entidade patronal residem no mesmo Estado, ou seja, excluindo os casos em que a entidade patronal seja residente de um Estado terceiro.

O objetivo do n.º 2 consiste em evitar a tributação na fonte dos rendimentos derivados de trabalho de curta duração, e desde que esses rendimentos não constituam gastos de rendimento desse Estado ou de estabelecimento estável nele situado.

Quando segundo a 2ª alínea do n.º 2, e de acordo com as leis internas do Estado da fonte, for comprovado que os serviços prestados numa empresa desse Estado dizem respeito a um contrato de trabalho realizado entre o trabalhador e a empresa do Estado de residência do mesmo, a tributação dos rendimentos daí resultantes será efetuada segundo essa disposição, unicamente no Estado de residência do mesmo. Contudo, quando ficar provado pelos mesmos meios que os serviços prestados a uma empresa do Estado da fonte relevam de uma situação de emprego em relação a essa empresa, e não unicamente de uma situação de prestação de serviços, a remuneração daí resultante será considerada tributável também no Estado da fonte, o que resultará numa situação de dupla tributação que deverá ser resolvida através do artigo 23º.

A tributação no Estado da fonte também é prevista para as situações de abuso.

As disposições do n.º 2 permitem, através da exceção criada, nas relações entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento que é o que interessa ao nosso estudo, que os países desenvolvidos tributem exclusivamente os rendimentos obtidos em países em vias de desenvolvimento (no âmbito do emprego de pessoas residentes dos países desenvolvidos), por períodos de curta duração, quando preenchidos os requisitos necessários.

Quanto ao n.º 3 deste artigo, o mesmo é relativo à tributação das remunerações de emprego exercido a bordo de um navio ou aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado no transporte em águas interiores.

Para as remunerações assim obtidas, o número em questão seguiu um critério diferente do adotado nos parágrafos anteriores, tendo-se apoiado na disposição do artigo 8º, estabelecendo que essas remunerações podem ser tributadas no Estado de direção efetiva da empresa que gere esses navios, aeronaves ou barcos. Da mesma forma, o n.º 3 do artigo 8º é aplicável, quando a direção efetiva da empresa de um navio ou barco se encontrar a bordo do mesmo, sendo nesse caso considerado o porto de registo do barco ou navio, como a direção efetiva deste.

À semelhança do que acontece no n.º 2, os países desenvolvidos são os que beneficiam desta disposição, visto que, e à semelhança do que verificámos relativamente ao artigo 8º, eles são os que maioritariamente possuem aeronaves, navios e barcos e constituem também a direção efetiva dos mesmos, uma vez que a maioria dos P.V.D não possuem embarcações nem aeronaves próprias.

3.4.3. ARTIGO 16º (PERCENTAGENS DE MEMBROS DE CONSELHOS)

O artigo 16º do MONU reproduz o artigo 16º do MOCDE sobre as percentagens de membros de conselhos, exceto que, no MONU, foi acrescentado um segundo parágrafo relativo à remuneração dos funcionários gerenciais de alto nível.

Assim, os comentários ao n.º 1 deste artigo no MONU correspondem aos do MOCDE, sendo que a ideia neles constante é a de que as percentagens, bem como todas as remunerações semelhantes obtidas por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de funções como membro do Conselho de Administração de uma empresa do outro Estado Contratante, podem ser tributadas nesse outro Estado Contratante, quer esse membro do Conselho de Administração seja uma pessoa coletiva ou singular.

E por “percentagens e remunerações semelhantes”, os países membros entendem todas as prestações em espécie recebidas pelos membros do Conselho.

Por ser muitas vezes difícil saber onde os serviços são executados, muitas vezes devido ao caráter multinacional das empresas, os serviços são todos considerados realizados no Estado de residência da sociedade.

Um membro do Conselho de Administração pode simultaneamente exercer um outro cargo na empresa, como o de conselheiro ou simples assalariado, e nesses casos, a

tributação constante deste artigo não se aplicará às remunerações obtidas nesse âmbito. Contudo, para o Modelo da ONU, na medida em que o segundo cargo ocupado se enquadre no contexto do n.º 2 do artigo relativo às remunerações de funcionários “numa posição gerencial de alto nível”, a tributação terá lugar de acordo com o artigo 16º; ou seja, poderá haver tributação também desses rendimentos no Estado de residência da empresa.

Alguns países em que as sociedades possuem órgãos semelhantes aos Conselhos de Administração podem nas suas convenções bilaterais, adotar uma disposição semelhante à do artigo 16º, a fim de permitir a tributação das remunerações dos respetivos membros nos países de residência da empresa.

O segundo número do artigo 16º do MONU, como já referimos, é relativo aos vencimentos, salários e outras remunerações similares obtidas por um funcionário “numa posição gerencial de alto nível” que seja residente de um Estado Contratante, sendo que a empresa é residente do outro Estado Contratante. Os rendimentos assim obtidos, à semelhança dos rendimentos dos membros de Conselhos de administração, podem ser tributados no outro Estado Contratante.

Segundo os comentários do MONU, os termos "posição gerencial de alto nível" referem-se a um grupo limitado de posições que envolvam responsabilidade para a direção geral dos negócios da empresa, além das atividades dos diretores. O termo abrange uma pessoa atuando como diretor ou gerente de nível superior.

Posto isto, podemos dizer que o presente artigo quer na versão da OCDE quer na versão da ONU, favorece os P.V.D nas convenções bilaterais com os países desenvolvidos, permitindo uma tributação na fonte de rendimentos de membros de Conselhos de Administração, ou de funcionários numa posição gerencial de alto nível (segundo o MONU). Isto porque, como já referimos anteriormente, os P.V.D são os grandes recetores de investimentos estrangeiros, o que faz com que haja muito mais residentes de países desenvolvidos ocupando cargos de administração e diretoria de empresas de P.V.D, do que residentes de P.V.D responsáveis por cargos de administração e diretoria nas empresas dos P.D. Todavia, a verificação pode não ocorrer se a sociedade tenha residência no P.D e o administrador não tenha residência no P.V.D. Neste caso, ainda que as estadias sejam assaz longas, os P.V.D não teriam direito a tributar.

3.4.4. ARTIGO 17º (ARTISTAS E DESPORTISTAS)

As disposições do artigo 17º do MONU correspondem às constantes do MOCDE.

Assim, os mesmos são constituídos por dois números, sendo que o primeiro estabelece que as remunerações auferidas pelos residentes de um Estado Contratante na qualidade de profissionais de espetáculos, tais como artistas e desportistas, no exercício de suas atividades pessoais no outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado Contratante, não obstante as disposições dos artigos 14º e 15º (7º e 15º para o MOCDE). Ou seja, é permitida a tributação dos rendimentos assim auferidos no Estado da fonte, quer as atividades desses artistas e desportistas tenham caráter dependente ou independente. O mesmo sucede no caso de o rendimento ser auferido por outras pessoas e sem ter em conta portanto por um lado, a exigência dos artigos 14º e 15º (7º e 15º no MOCDE) isto é, da existência de estabelecimento estável na fonte para que possa haver tributação dos rendimentos ali auferidos e, por outro lado, a limitação da tributação quer quanto à existência de instalação fixa quer no caso dos rendimentos derivados de trabalho de curta duração na fonte.

O artigo em questão visa prevenir os possíveis conflitos na tributação dos rendimentos de artistas e desportistas. Contudo, segundo os comentários aos artigos dos dois Modelos, em nome do intercâmbio cultural, os Estados Contratantes podem acordar não aplicar esta regra unicamente aos casos em que as atuações dos profissionais de espetáculos, e dos artistas sejam suportados total ou principalmente por fundos públicos.

Os termos “artista” e “desportista” não foram definidos nos modelos, embora tenham sido dados alguns exemplos de profissionais que assim possam ser considerados. No entanto, os termos devem ser entendidos de uma forma geral, abrangente, incluindo todas as atividades que comportem um elemento de diversão, sendo que os técnicos que acompanham os artistas e desportistas não se incluem na aplicação deste artigo.

Há ainda algumas situações que podem ser consideradas como pertencentes ao âmbito deste artigo, como é o caso de um particular que no exercício de suas atividades num país onde o espetáculo se realiza, por exemplo, como diretor ou produtor dum espetáculo, acaba desempenhando um papel no mesmo. Nesse caso, se a atividade como ator aí realizada significar parte predominante, os rendimentos

dela aí obtidos pelo interessado serão tributados segundo o artigo em análise. Caso contrário, se a representação cénica corresponder apenas a uma pequena parte das suas atividades nesse país, este artigo não será aplicado ao rendimento obtido.

Muitas vezes, os artistas e desportistas ao participarem numa atividade não recebem diretamente uma remuneração por essa participação, recebendo antes, um salário relativo ao seu trabalho. Também, nesses casos, o Estado da fonte (onde foi realizado o espetáculo ou atividade) tem o direito de tributar nesse salário a parte correspondente ao rendimento desse espetáculo ou atividade. O artigo 17º aplica-se, em geral, aos casos em que há uma conexão direta entre o rendimento e o espetáculo público, sendo que as *royalties*, direitos publicitários ou de patrocínio que, desta forma estiverem ligados ao espetáculo, serão tributados através do artigo 17º, enquanto que aos outros serão aplicados os artigos 12º, 15º e 14º (ou 7º), consoante o caso.

O n.º 2 deste artigo é relativo aos casos em que o rendimento pelas suas prestações em espetáculos num Estado Contratante, de desportistas ou artistas, é auferido não pelo mesmo, mas por uma outra pessoa. Nesses casos, e sobretudo com o objetivo de evitar situações de evasão fiscal, foi estabelecido que esses rendimentos podem também ser tributados no Estado da fonte, quer em nome do próprio artista ou desportista, quer em nome da pessoa que os aufere. A forma de tributação depende da legislação desse Estado. E isto acontece mesmo que o beneficiário seja uma empresa sem estabelecimento estável ou instalação fixa no Estado da fonte, sendo que excecionalmente a tributação de empresas nesses termos é aceite, contrariando o artigo 7º do MOCDE e o artigo 14º do MONU, da mesma forma que excecionalmente é permitida a tributação na fonte de rendimentos de trabalho em casos de estadia de curta duração, contrariando o artigo 15º. O rendimento assim auferido indiretamente pelo artista ou desportista pode ainda ser tributado na fonte, quer a pessoa que o recebe seja ou não residente do mesmo Estado que o beneficiário efetivo, quer seja ou não residente de um Estado Contratante.

Os países que optarem por excluir do campo de aplicação deste artigo as manifestações que beneficiem de fundos públicos, ou seja, impedir que nesses casos os rendimentos obtidos pelos artistas ou desportistas sejam alvo de tributação na fonte, podem fazê-lo através de uma cláusula adicional ao artigo.

A nosso ver, as disposições deste artigo beneficiarão, tanto os P.D como os P.V.D. nas relações entre os mesmos, isto porque o fluxo de artistas e desportistas no

exercício de suas atividades pessoais entre esses dois grupos de países é aproximadamente o mesmo.

3.4.5. ARTIGO 18º (PENSÕES E PAGAMENTOS DA SEGURANÇA SOCIAL)

O artigo 18º prevê a tributação das pensões e outras remunerações semelhantes. O Modelo da OCDE prevê que a tributação das pensões, bem como, de outras remunerações semelhantes, resultantes de um emprego anterior deve ter lugar no Estado de residência do beneficiário das mesmas, exceto nos casos previstos pelo número 2º do artigo 19º, ou seja, nos casos em que as pensões ou outros pagamentos similares são efetuados através de fundos criados por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autoridade local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou subdivisão ou autoridade, casos em que, mediante certos requisitos os mesmos só são tributáveis no Estado da fonte, podendo ser tributados exclusivamente na residência, se o beneficiário for residente e nacional desse Estado.

O Modelo da ONU, por sua vez, criou duas versões (A e B) para esse artigo, sendo que o o n.º 1 do artigo 18º A corresponde exatamente à disposição do Modelo da OCDE, e o n.º 2 prevê uma tributação exclusiva no Estado da fonte desses rendimentos quando os mesmos provêm de um regime de direito público, que é parte do sistema de segurança social de um Estado Contratante ou de uma sua subdivisão política ou autoridade local.

Analisando essas disposições, verificamos que o artigo 18º do Modelo da OCDE e o n.º 1 do artigo 18ºA da ONU referem-se à tributação de pensões e outras remunerações provenientes do regime de direito privado, ou seja, esse tipo de rendimento obtido como consequência do emprego no setor privado é tributado exclusivamente no país da residência do beneficiário (que pode ser o próprio ex-trabalhador, seu cônjuge sobrevivo, companheiro(a) ou filhos). Note-se que a disposição não abrange as pensões provenientes das profissões independentes, uma vez que as mesmas não correspondem às pensões por “emprego anterior” aqui em causa.

Uma questão importante é o facto de os sistemas de pensões variarem muito consoante o país, o que muitas vezes impede a livre circulação de pessoas e funcionários. Torna-se necessário, portanto, que os Estados Contratantes removam os

obstáculos decorrentes dessas diferenças nas negociações bilaterais, em especial para evitar a dupla tributação ou a não tributação.

Quanto ao n.º 2 do artigo 18ºA que refere-se a tributação das pensões e remunerações semelhantes provenientes do regime de direito público, permite a tributação apenas no Estado da fonte das pensões, isto porque, os pagamentos envolvidos são totalmente ou em grande parte financiados com as receitas fiscais do Estado de origem.

Passemos então à segunda versão do artigo 18º. O artigo 18ºB, à semelhança da primeira versão, prevê a tributação no país de residência do beneficiário das pensões e outras remunerações semelhantes, embora deixe em aberto a possibilidade de tributação também no país de origem das mesmas, através da expressão "podem ser tributadas". Esta dupla tributação na residência e na fonte só acontece, segundo o n.º 2 do artigo, se o pagamento for efetuado por um residente desse outro Estado Contratante (o Estado da fonte) ou por um estabelecimento estável aí situado. Convém referir que por Estado da fonte em questão, deve-se entender o lugar em que os pagamentos das pensões se originaram, e não o lugar em que os serviços foram realizados ou em que foi concedida isenção fiscal, para evitar que a mesma pensão seja tributada em vários países, quando o beneficiário muda constantemente de país.

O n.º 3 do artigo 18ºB corresponde exatamente ao n.º 2 do artigo 18ºA, prevendo a tributação na fonte das pensões ou outras remunerações resultantes do regime de direito público desse Estado, pelo que os comentários também são os mesmos.

Uma questão importante relativamente à tributação das pensões e remunerações semelhantes é a questão do tratamento fiscal das contribuições para regimes de pensões estrangeiras. O Modelo da OCDE tratou essa questão nos seus comentários, adotada pelo Modelo da ONU, tendo criado uma disposição que pode ser inserida nas Convenções pelos Estados Contratantes, a fim de permitir o reconhecimento das contribuições para pensões transfronteiriças e facilitar a transferência transfronteiriça de direitos de pensão de um regime de pensão num país para outro. Esta disposição facilitaria e incentivaria o investimento estrangeiro, bem como a mobilização de pessoas de um país para o outro, e dos países desenvolvidos para os países em desenvolvimento.

3.4.6. ARTIGO 19º (REMUNERAÇÕES PUBLICAS)

O artigo 19º assemelha-se ao artigo 18º, com a diferença que o 18º trata das pensões, resultantes do trabalho privado ou público, e o artigo 19º trata de salários, vencimentos e outras remunerações públicas, resultantes do serviço prestado ao governo.

Tanto o Modelo da ONU como o da OCDE defendem o mesmo princípio: a tributação na fonte (embora com exceções). O n.º 1 dispõe que só podem ser tributados no Estado da fonte, os salários, vencimentos, e outras remunerações provenientes de serviços prestados a esse Estado, sua subdivisão ou autoridade local. O artigo em questão, ao referir-se aos serviços prestados visa o exercício de uma função para o Estado, e não o exercício de profissões independentes.

A alínea b) do n.º 1 abre uma exceção a essa regra da tributação unicamente no Estado da fonte, permitindo a tributação exclusiva no país de residência do beneficiário, se o mesmo além de residente, for um nacional, e não tenha mudado a residência unicamente com o objetivo de prestar esses serviços.

O n.º 2 deste artigo, por sua vez, repete a regra da tributação na fonte, mas desta vez para as pensões e outras remunerações resultantes do exercício de funções públicas acima referidas. A tributação dessas pensões unicamente na fonte realiza-se quer o pagamento das mesmas seja efetuado diretamente pelo Estado, suas subdivisões ou autoridades locais, ou indiretamente, através de fundos por eles criados. Essas pensões e outras remunerações, à semelhança dos salários e vencimentos são tributáveis exclusivamente no outro Estado Contratante (o da residência), se o antigo trabalhador for um residente e nacional desse Estado.

Um problema pode surgir quanto a aplicação deste parágrafo quando a pensão é paga conjuntamente por serviços privados e públicos pela realização de serviços nos dois sectores. Contudo, essa questão pode ser resolvida através de dois métodos propostos nos comentários deste artigo: ou é feita uma repartição da pensão, segundo o trabalho desenvolvido no setor privado e no setor público, ou os Estados Contratantes estabelecem, em negociações bilaterais, a extensão do n.º 2 a) de forma a cobrir a parte de qualquer pensão ou outras remunerações similares que são pagas em consequência de serviços prestados a um Estado Contratante ou a uma sua subdivisão política ou autoridade local.

Convém referir que o artigo 19º refere-se à prestação de serviços por pessoas singulares nos seus n.ºs 1 e 2, enquanto no n.º 3 é referido que os artigos 15º, 16º, 17º e 18º aplicam-se aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares pagos em relação aos serviços prestados no âmbito de uma atividade empresarial exercida por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autoridade local.

Segundo a nossa opinião, o artigo em questão adapta-se bem quer à realidade dos países em desenvolvimento, quer à dos países desenvolvidos, não havendo necessidade de modificações nem para Modelo de Convenção da ONU, nem para uma Convenção bilateral. A única questão que terá de ser resolvida, é a das pensões por serviços privados e públicos simultaneamente, em relação à qual os Estados Contratantes deverão adotar uma das soluções propostas pelos Modelos.

3.4.7. ARTIGO 20º (ESTUDANTES)

O artigo 20º do Modelo de Convenção da ONU reproduz o do Modelo de Convenção da OCDE, à exceção do termo “formando” que foi adicionado pelo Modelo da ONU.

O artigo em questão propõe a isenção fiscal no país de residência de um “estudante”, “estagiário” ou “formando” que tenha mudado a sua residência para o país em questão com o fim de prosseguir os seus estudos ou formação; essa isenção abrange os montantes por ele recebidos que provenham do estrangeiro e que forem aplicados unicamente à sua manutenção, formação ou estudo no atual país de residência.

O artigo não abrange os casos em que o estudante, antes de mudar a residência para o atual país, já tenha tido a sua residência transferida para um país terceiro. Isso impede os casos de fraude, em que a pessoa (estudante, formando ou estagiário) que trabalhou num Estado terceiro e recebe agora as remunerações pelo trabalho realizado, receba esses valores sem qualquer tributação no país da sua atual residência. As remunerações vindas do exterior, de uma forma geral, que não vão servir ao objetivo de manutenção, formação ou estudo da pessoa em questão, bem como as auferidas no país de acolhimento, não beneficiam da isenção fiscal, sendo tributadas normalmente no Estado de residência. Quando a formação exigir uma experiência de trabalho, dever-se-á distinguir as remunerações por serviços prestados dos pagamentos para manutenção do destinatário, sendo que a remuneração ligada à experiência de trabalho será logicamente tributada.

Quando os países desejarem incluir no âmbito do artigo 20º das suas Convenções, as fontes de rendimento que surgem no país de acolhimento, para que as mesmas também não sejam tributadas, os mesmos poderão fazê-lo, elaborando uma disposição adequada às suas circunstâncias específicas.

Foi analisada entre os peritos, a questão da aplicabilidade de uma disposição semelhante ao artigo 20º, aos professores nas mesmas circunstâncias. Finalmente foi concluído que a variedade de regras fiscais nacionais em diferentes países, por um lado, ou a ausência de tais regras, por outro lado, constitui um impedimento para uma disposição específica sobre os professores na Convenção Modelo. Assim sendo, na ausência de uma disposição especial aplicável aos professores, são aplicados os artigos 14º (se os serviços de ensino são realizados em caráter independente), 15º (se os serviços são dependentes), ou 19º (se as remunerações forem pagas por um Estado Contratante).

Contudo, os países que nas negociações bilaterais desejarem criar essa disposição especial para os professores, são livres de o fazer.

O artigo 20º, no âmbito do Modelo de Convenção das Nações Unidas, beneficia largamente os residentes dos países em vias de desenvolvimento em relação aos dos países desenvolvidos, isto porque são frequentemente os residentes de países em vias de desenvolvimento (estudantes, estagiários e formandos) que vão para os países desenvolvidos em busca de mais e melhores conhecimentos, mais e melhor qualidade de ensino, mais e melhor experiência nas suas áreas de formação. O movimento contrário também se verifica, mas em muito menor escala, nos casos de cooperação internacional. Mas sem dúvida que o artigo beneficia mais os residentes de países em vias de desenvolvimento, que transferem suas residências para países desenvolvidos e, consequentemente, não são aí tributados pelos montantes que recebem para sua manutenção nesses países. Por isso mesmo, compreende-se o facto de no Modelo da ONU ter-se adicionado, além dos estudantes e os estagiários, também os formandos ao grupo abrangido pela isenção prescrita neste artigo.

3.4.8. ARTIGO 21º (OUTROS RENDIMENTOS)

O artigo 21º foi criado com o objetivo de abranger as situações que ainda não foram previstas pelos artigos anteriores do Modelo, como é o caso de certos rendimentos provenientes de países terceiros. A disposição é a mesma, tanto para o Modelo da

ONU, como para o da OCDE, à exceção que o Modelo da ONU prevê os casos dos rendimentos que são pagos a uma instalação fixa pertencente ao beneficiário do rendimento, no outro Estado Contratante e adicionou um 3º número ao artigo.

O n.º 1 do artigo estabelece que os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, de onde quer que provenham (de um Estado Contratante ou de um Estado terceiro), que não se enquadrem em nenhuma das disposições anteriores da Convenção, são tributáveis no Estado de residência do beneficiário e, em caso de conflito de residência, é o artigo 4º, obviamente que resolve o conflito.

De acordo com este número, o direito exclusivo de tributação desses elementos não compreendidos anteriormente, é atribuído ao Estado da residência do beneficiário. O n.º 2 do artigo dispõe uma exceção a essa regra de tributação unicamente na residência, prevendo que apenas rendimentos dos bens imóveis que se integrem na definição proposta pelo artigo 6º, serão abrangidos pelo n.º 1, sendo que os outros rendimentos de bens e direitos não tratados anteriormente pela Convenção, e que estejam ligados a um estabelecimento estável ou instalação fixa, serão tributados segundo o artigo 7º (no Estado da residência e no Estado da fonte unicamente na parte atribuível ao estabelecimento estável) ou segundo o artigo 14º (na residência, e na fonte unicamente na parte atribuível à instalação fixa). Esta disposição vem contrabalançar a exclusividade de tributação na residência prevista no parágrafo anterior. Convém reforçar que o país da fonte em questão tanto pode ser um Estado Contratante como um Estado terceiro.

Além destas duas disposições, o MONU acrescentou uma terceira, permitindo também ao Estado da fonte (que seja um Estado Contratante), tributar os elementos do rendimento pagos a um residente do outro Estado Contratante, não tratados nos artigos precedentes da Convenção. Esta disposição, tendo como consequência, fazer com que apenas os elementos do rendimento com fonte em países terceiros como sucede com os rendimentos de bens imóveis neles situados sejam tributados exclusivamente na residência do beneficiário, sendo que os outros poderão, segundo esta disposição, ser tributados também no Estado Contratante da fonte dos rendimentos.

O objetivo dos peritos da ONU ao criarem este 3º número, foi de permitir aos P.V.D, que constituem maioritariamente, nas relações entre P.D e P.V.D a fonte dos rendimentos, tributarem, à semelhança dos P.D que são sobretudo os países de

residência do beneficiário, os elementos dos rendimentos daí provenientes sem corresponder a um dos artigos tratados pela Convenção. Portanto, este artigo beneficia tanto os P.V.D como os P.D, permitindo tanto a uns como aos outros a tributação desses elementos do rendimento.

3.5. TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO E ASPETOS FINAIS

3.5.1. ARTIGO 22º (TRIBUTAÇÃO DO PATRIMONIO)

O artigo sobre a tributação dos elementos do património do MONU é uma adaptação do MOCDE. O mesmo trata de impostos sobre o património, com exclusão de impostos sobre heranças e sobre doações e dos direitos de transmissão, sendo que o mesmo se aplica de acordo com o segundo artigo dos dois modelos de Convenção.

As únicas diferenças verificam-se no n.º 2 pelo aditamento do caso das instalações fixas, como já se tem vindo a verificar, e no 4º parágrafo em que o MONU deixou à escolha dos Estados Contratantes a adoção ou não da versão do MOCDE para esse número.

Nos dois modelos, o n.º 1 do artigo em questão permite ao Estado do *situs* a tributação dos imóveis que fazem parte do património de um residente de um Estado Contratante, mas que se encontram no outro Estado Contratante e que estejam de acordo com a definição de imóveis constante do artigo 6º. Este parágrafo favorece assim, aos dois grupos de países, pois o Estado da residência, bem como o do *situs* poderão tributar os imóveis que fizerem parte do património desse sujeito passivo, embora o da residência fique com a percentagem principal dessa tributação.

No caso dos bens móveis afetos a um estabelecimento estável, ou a uma instalação fixa (para o MONU), esses elementos do património de um residente de um Estado Contratante, que estejam situados num outro Estado Contratante, também podem, de acordo com o n.º 2, ser tributados nesse outro Estado (da situação). Presume-se que, para a tributação desses elementos do património, seja necessário comprovar a efetiva ligação dos mesmos ao estabelecimento estável ou instalação fixa. Assim disposto, esse parágrafo favorece aos P.D, pois embora permita ao Estado da fonte, onde se situa o estabelecimento estável, ou seja, os P.V.D, tributar a parte do património correspondente aos bens móveis, a grande percentagem da tributação daí resultante ocorre no Estado de residência do sujeito passivo, ou seja, num P.D.

Quanto aos navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional e os barcos envolvidos na navegação interior, quando esses bens ou outros bens móveis ligados à exploração dos mesmos fizerem parte do património de um residente de um Estado Contratante, de acordo com o artigo 8º, os mesmos serão tributados unicamente no lugar da direção efetiva, das empresas desses barcos, navios ou aeronaves. Esta disposição aplica-se quando a empresa que detém os barcos, navios ou aeronaves em questão, explora os mesmos, direta ou indiretamente, sendo que, quando não se verificar essa exploração, as disposições aplicáveis serão as dos n.ºs 2 ou 4. Não tendo sido mencionado, presume-se que a tributação dos bens imóveis ligados à exploração dos navios, barcos e aeronaves fazendo parte de um património, serão tributados segundo o n.º 1. Esta disposição, por sua vez, favorece sem dúvida aos P.D, pelas mesmas razões que no artigo 8º.

O número 4 é uma disposição do MOCDE que, como já dissemos, foi adotada entre parênteses no MONU. A disposição em questão deixa a tributação de todos os outros elementos do património de um residente de um Estado Contratante não mencionados, sob a alçada do Estado da residência do mesmo. O MONU deixa ao critério dos Estados Contratantes a adoção desta disposição tal e qual ela está redigida, ou a substituição do critério da residência pelo critério do *situs* dos elementos em questão.

Analisando mais profundamente este artigo, concluímos que nas Convenções entre países desenvolvidos e os em vias de desenvolvimento, o mesmo beneficiaria amplamente os desenvolvidos, primeiramente porque a tributação do património constituído por navios, barcos e aeronaves, bem como bens móveis ligados à exploração dos mesmos é efetuada no país da direção efetiva dos respetivos titulares, ou seja, nos países desenvolvidos que são os da residência das empresas, que possuem, exploram e registam normalmente navios, barcos e aeronaves (como já havíamos comentado em relação ao artigo 8º). Contudo, existe uma possibilidade deixada aos países em vias de desenvolvimento para tributarem esses elementos do património, que é a que ocorre quando esses bens forem alugados a um residente de um país em vias de desenvolvimento. Nessas circunstâncias, o elemento do património será tributado no país em vias de desenvolvimento em questão (que seria o Estado da fonte) segundo o n.º 2, ou segundo o n.º 4, caso os Estados Contratantes adotassem a versão do parágrafo contrária à do MOCDE. Em segundo lugar, a tributação dos elementos do património ou é deixada exclusivamente aos países

desenvolvidos como acabamos de ver, ou é compartilhada entre o país da situação dos mesmos e o da residência (ou seja, desenvolvidos e os em desenvolvimento), em que a mesma pertence prioritariamente ao país da residência do sujeito passivo, de acordo com a prática interna dos países.

Por essas razões, achamos por bem não adotar este artigo sobre a tributação do património no nosso modelo de Convenção fiscal para São Tomé e Príncipe que criaremos no capítulo seguinte, deixando assim a tributação do património sob a autoridade de cada Estado Contratante que poderá utilizar o critério da nacionalidade, se preferir.

3.5.2. ARTIGO 23º (METODOS DE ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO)

O artigo 23º (dos dois Modelos) possibilita dois métodos para a eliminação da dupla tributação suscetível de ser gerada na aplicação das disposições da Convenção: o método da isenção e o da imputação.

Analisemos primeiramente o **método da isenção** que corresponde ao artigo 23ºA.

Este método acolhido pelo Modelo da OCDE e reproduzido pelo Modelo da ONU, exceto no que diz respeito ao n.º 4, consiste no seu n.º 1, na abstenção de tributação por parte do país de residência do beneficiário, de rendimentos ou património passíveis de tributação no outro Estado Contratante. Ou seja, independentemente de terem efetivamente sido tributados ou não, esses rendimentos ou patrimónios desde que o Estado de origem possua o direito de os tributar, o Estado de residência abster-se-á de fazê-lo, evitando assim a dupla tributação no caso da tributação na origem efetivamente acontecer, mas por outro lado, gerando uma não-tributação no caso dessa tributação na fonte não ocorrer.

Já no n.º 2, tendo em conta que os elementos de rendimento são os suscetíveis de serem tributados na residência e na fonte: dividendos, juros e *royalties* (estes últimos para o Modelo da ONU), é feita a dedução no imposto a ser pago na residência, do montante efetivamente pago na origem. Contudo, o montante deduzido não poderá ser superior à fração estimada antes da dedução, correspondente a esses elementos do rendimento obtidos nesse outro Estado.

O 3º número afirma a isenção com progressividade. O mesmo estabelece que o Estado de residência do beneficiário dos rendimentos ou do património que beneficiaram de isenções nesse Estado, poderá no cálculo do montante de imposto de outros rendimentos ou património do mesmo beneficiário, ter em conta os rendimentos isentos ou patrimónios.

Ou seja, o Estado da residência que corresponde na maior parte das vezes aos países de residência dos investidores estrangeiros, ou seja, aos países desenvolvidos, na verdade nunca se abstêem de tributar um rendimento ou património proveniente de um outro Estado. Pois quando os mesmos não são tributados no âmbito do n.º 1 e 2, sê-lo-ão no âmbito do n.º 3 ou 4 (no Modelo da OCDE), beneficiando sempre dos incentivos fiscais promovidos na fonte, ou seja, nos países recetores do investimento (os países em vias de desenvolvimento).

O n.º 4 do MOCDE que não foi adotado pelo MONU estabelece que o n.º 1 não se aplica aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado Contratante quando o outro Estado Contratante aplique as disposições da presente Convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou aplique as disposições do n.º 2 do artigo 10º ou do artigo 11º a esses rendimentos. Ou seja, o n.º 1 que em condições normais aplica-se sem a necessidade de confirmar se o Estado da fonte realmente tributou ou não o rendimento ou património em causa, nesses casos apontados no n.º 4, haverá necessidade de confirmação por parte da fonte, se o rendimento ou património em causa foi efetivamente alvo de tributação, sendo que no caso de não terem sido, o país da residência já não aplicará a isenção, procedendo à tributação dos mesmos.

No que diz respeito ao **método de imputação** ou **crédito** incluído no artigo 23ºB, o MONU reproduziu exatamente as disposições do MOCDE. Este artigo contém dois parágrafos, e o método difere bastante da isenção, sendo o método aplicado no n.º 2 do artigo 23ºA. Ou seja, ao invés de conceder uma isenção total de rendimentos ou património do beneficiário, o país da residência disponibiliza um crédito, quando o país da fonte também tributa os rendimentos ou património em questão, que será posteriormente deduzido sobre os restantes rendimentos ou património do beneficiário no mesmo montante do valor pago na fonte. E isto funciona tanto para os rendimentos como para o património. O número acrescenta que tanto no caso dos rendimentos como no do património, o valor deduzido na residência não poderá exceder o valor do

imposto calculado antes da dedução, correspondente, conforme o caso, aos rendimentos ou património que podem ser tributados nesse outro Estado.

Contudo, esse método não convém aos países em vias de desenvolvimento, que como já referimos, constituem normalmente a fonte desses rendimentos ou da situação do património nas relações com os países desenvolvidos, sendo que o mesmo só prejudica esses países que ficam em desvantagem em relação aos outros que, para além de limitarem a sua tributação para promover o investimento estrangeiro, teriam também de aceitar uma tributação na residência superior à praticada por eles, se fosse esse o caso.

O n.º 2 do artigo 23ºB (nos dois Modelos) consiste na disposição do n.º 3 do artigo 23ºA, ou seja, os rendimentos ou património de um residente de um Estado Contratante que beneficiam de isenção nesse Estado, podem, posteriormente ser considerados no cálculo do imposto aplicável aos restantes rendimentos ou património pertencentes a esse mesmo residente.

Fazendo uma apreciação geral dos dois métodos, concluímos que a escolha de um método de eliminação de dupla tributação depende da política e da prática fiscal do país.

Na nossa opinião (e na de alguns países em vias de desenvolvimento), o método da isenção do MONU é o que melhor se adapta à situação dos países em vias de desenvolvimento (que são na maior parte das vezes os recetores dos investimentos estrangeiros e consequentemente a fonte dos rendimentos e do património), embora deva sofrer algumas alterações de acordo com a legislação dos Estados Contratantes, antes de ser adotado numa Convenção entre P.V.D e P.D.

Na verdade, os dois métodos apresentados pelos peritos da OCDE favorecem o Estado da residência (países desenvolvidos) em relação ao da fonte, pois como já vimos, os P.V.D fazem concessões – os rendimentos ou patrimónios cujos impostos não são cobrados ou cobrados a taxas reduzidas na fonte – para permitir o investimento estrangeiro e, mesmo assim, o país da residência continua a tributar direta ou indiretamente. Contudo, entre os dois métodos o da isenção é o que menos prejudica os P.V.D, podendo o artigo 23ºA ser adotado como o mesmo se apresenta no Modelo da ONU (sem o n.º 4).

A aplicação tanto do método de isenção como o da imputação gera certos conflitos de interesse derivados também do facto de as legislações internas deferirem de país para país. Alguns desses problemas prendem-se com métodos diferentes de determinação dos rendimentos a serem tributados. Esse e outros problemas não podem ser resolvidos através de disposições da Convenção, sendo deixados para as negociações bilaterais. Aliás, grande parte das questões relacionadas com esse artigo depende das negociações bilaterais. Contudo, há uma questão que pode e deve ser resolvida diretamente na Convenção, que é o facto dos P.V.D praticarem baixas taxas de imposto entre outros incentivos fiscais favoráveis ao investimento estrangeiro e esses incentivos não favorecerem (no método de imputação) os investidores, mas sim os países da residência. Uma solução para os P.V.D que adotassem este método, seria deixar claro na Convenção que os incentivos fiscais só serão atribuídos aos beneficiários que provarem que os efeitos dos mesmos não serão "neutralizados" no país da residência.

3.5.3. ARTIGO 24º (NÃO-DISCRIMINAÇÃO)

O artigo 24º procura minimizar as situações de discriminação fiscal nos Estados contratantes. As disposições são as mesmas tanto para o MONU como para o MOCDE. O artigo não visa as chamadas distinções legítimas que são próprias dos sistemas fiscais de cada país que tributa de forma diferente os contribuintes segundo suas capacidades contributivas, entre outros, mas sim a discriminação injustificada baseada em certos aspetos específicos (como a nacionalidade). As disposições do artigo podem, dependendo do caso, abranger os países terceiros (como é o caso do n.º 1que se aplica também aos não-residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes) ou restringir-se apenas aos países que fazem parte de uma mesma Convenção (bilateral ou multilateral), que é o caso dos restantes números do artigo.

Quanto ao n.º 1 do artigo, o mesmo refere-se à discriminação segundo a nacionalidade, prevendo que os nacionais de um Estado Contratante devem ser sujeitos, num outro Estado Contratante, às mesmas obrigações fiscais (nem diferentes, nem mais gravosas) que os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, em particular no que se refere à residência.

Ou seja, o critério para eliminação da discriminação nesse caso é a residência, que é o critério adotado ao longo da Convenção: dois contribuintes (pessoas singulares ou

coletivas), desde que sejam residentes de um mesmo Estado, em que um seja nacional e o outro estrangeiro, sendo que os seus países têm um acordo, devem ser tributados nas mesmas condições, sem que as suas nacionalidades sejam tidas em conta. A residência é o principal, mas não o único fator que entra em linha de conta para determinar se os contribuintes encontram-se ou não na mesma situação. No caso dos organismos ou serviços públicos, bem como das instituições privadas similares com fins não lucrativos, os benefícios fiscais especiais atribuídos por um Estado a essas pessoas não têm de necessariamente ser também aplicados aos serviços públicos e instituições privadas do outro Estado Contratante, pois os dois casos não são equiparáveis. O objetivo desta disposição é impedir que sucedam num Estado, discriminações contra os nacionais do outro Estado, o que não impede um tratamento mais favorável dos mesmos em relação aos nacionais do primeiro Estado.

O número em questão acrescenta ainda que a disposição é também aplicável às pessoas que não sejam residentes de um ou ambos os Estados Contratantes, apesar do 1º artigo da Convenção estabelecer o contrário. Isto significa que todos os nacionais de um Estado Contratante têm o direito de invocar esta disposição, quer sejam residentes de um Estado Contratante ou de um Estado terceiro. Assim sendo, um nacional de um Estado Contratante, residente de um Estado terceiro que aufira rendimentos de um outro Estado Contratante deve exigir o mesmo tratamento fiscal em relação a um nacional desse outro Estado Contratante que também resida no Estado terceiro.

O n.º 2 do artigo 24º, prevê a não discriminação dos apátridas. A definição de apátridas abrangida pelo artigo é a constante da Convenção de 28 de Setembro de 1954 sobre a melhoria da situação dos apátridas: “uma pessoa que não é considerada nacional de nenhum Estado ao abrigo da respetiva legislação”. (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.565). Assim sendo, o número em questão estabelece que:

> os apátridas residentes de um Estado Contratante não ficarão sujeitos num Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa, que seja diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais do Estado em causa, que estejam ou possam estar nas mesmas circunstâncias, em particular no que se refere à residência. (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.52).

Esta disposição assimila a situação dos apátridas à dos nacionais de um Estado Contratante, permitindo que os mesmos sejam tributados da mesma forma que estes, quando ambos residirem no mesmo país, evitando, a discriminação de uns em relação a outros.

Contrariamente ao n.º 1, esta disposição refere-se somente aos apátridas residentes de um Estado Contratante, o que significa dizer que os apátridas residentes de um Estado terceiro não poderão invocar a presente disposição relativa à não discriminação fiscal. Esta regra permite evitar que os mesmos sejam beneficiários num Estado Contratante que tenha um acordo com outro Estado Contratante, quando os nacionais desse outro Estado Contratante não gozem desses benefícios.

O n.ºs 1 e o 2 deste artigo aplicam-se perfeitamente quer aos P.V quer aos P.V.D, beneficiando aos nacionais e apátridas dos dois grupos de uma forma geral, e aos nacionais dos P.V.D residentes nos P.D em particular – em caso de Convenção entre os mesmos – devido ao elevado fluxo de nacionais de P.V.D (pessoas singulares) residentes em P.D, em relação ao verificado no sentido contrário, permitindo uma maior aplicação da disposição sobre a não discriminação (quanto às pessoas singulares) nos P.D, com o fim de equiparar os contribuintes estrangeiros aos nacionais.

No n.º 3 os modelos visam a eliminação não da discriminação baseada na nacionalidade, mas sim da que se baseia na situação efetiva da empresa. O número estabelece que os estabelecimentos estáveis de uma empresa de um Estado Contratante situados noutro Estado Contratante devem usufruir do mesmo tratamento fiscal que as empresas do segundo Estado que exerçam as mesmas atividades industriais ou comerciais. Na verdade, o estabelecimento estável não constitui em si uma empresa, e a empresa de que o mesmo é parte tem a residência num outro Estado. Poder-se-ia argumentar que esta disposição não se adequa ao princípio de não discriminação por não comparar duas realidades semelhantes. Contudo, o aspeto tido em conta na aplicação da disposição é o tipo de atividade desenvolvida e não a empresa em si, e por isso, consideramos válida a comparação e consequentemente a exigência de não discriminação. Convém referir, no entanto, que esta disposição favorece claramente aos P.V, nas Convenções entre países desenvolvidos e P.V.D, uma vez que os primeiros são os investidores dos segundos, possuindo assim estabelecimentos estáveis nos mesmos. Estes países em desenvolvimento ver-se-ão

obrigados a aplicar a mesma tributação aplicada às suas empresas, a esses estabelecimentos estáveis que desenvolvem o mesmo tipo de atividade que estas, independentemente do nível de rendimentos auferidos por estes, sob o risco de serem acusados de discriminarem esses estabelecimentos em favor de suas empresas.

Complementarmente, o número em análise esclarece que o mesmo:

> não deve ser interpretado no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante que possuam o estabelecimento estável no primeiro país mencionado, quaisquer deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais, atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes. (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE, Centro de Estudos Fiscais. 2013, p.53).

Este esclarecimento provém de uma questão lógica: atribuir esses benefícios a essas pessoas nesse caso, pudesse permitir que as mesmas obtivessem mais vantagens em termos de deduções (no país da sua residência e no do estabelecimento estável) que os residentes do Estado do *situs* do estabelecimento.

Para efeitos de esclarecimento convém referir que as atividades regulamentadas e não regulamentadas não constituem “as mesmas atividades” e por isso não se lhes pode aplicar a disposição sobre a não discriminação, assim como as atividades exercidas por um Estado ou por seus organismos públicos não podem ser equiparadas para efeitos fiscais às que aí são exercidas por um estabelecimento estável de uma empresa do outro Estado, por serem controladas pelo próprio Estado, e ainda, os privilégios fiscais atribuídos por um Estado às instituições sem fins lucrativos que exercem atividades para fins de utilidade pública específicos desse Estado, não podem ser alargados aos estabelecimentos estáveis de instituições similares do outro Estado, cujas atividades não são para fins de utilidade pública exclusivamente do primeiro Estado mencionado.

O n.º 4 deste artigo, por sua vez, é uma tentativa de eliminação da discriminação que se faz sentir em termos de deduções de *royalties*, juros e outros pagamentos efetuados por uma empresa de um Estado aos residentes desse mesmo Estado, relativamente aos mesmos pagamentos efetuados a residentes de um outro Estado Contratante, que esses, muitas das vezes não são alvo de deduções. O que a presente disposição vem fazer é igualar essa situação, permitindo que:

> […] os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante sejam dedutíveis, para efeitos da

determinação do lucro tributável de tal empresa, nas mesmas condições, como se tivessem sido pagos a um residente do primeiro Estado mencionado. (Comité dos Asuntos Fiscais da OCDE. Centro de Estudos Fiscais, 2011, p.53).

Esta disposição abrange ainda as dívidas que uma empresa de um Estado Contratante tenha para com um residente do outro Estado Contratante, sendo que estas também serão dedutíveis para efeitos de determinação do património tributável dessa empresa, nas mesmas condições, como se tivessem sido contraídas com um residente do primeiro Estado mencionado.

Por outro lado, a disposição em questão exclui certos casos, como o n.º 1 do artigo 9º, n.º 6 do artigo 11º, e o n.º 4 do artigo 12º, em que *royalties*, juros e lucros já são devidamente regulamentados de acordo com o lucro e património tributáveis.

Quanto à aplicabilidade desta disposição em Convenções entre P.D e P.V.D, convém lembrar que os P.V.D são normalmente, a fonte desses juros, *royalties*, bem como de outros lucros (nas relações comerciais entre os dois grupos). Assim sendo, de alguma forma, a disposição irá favorecer as empresas desses Estados, de cujo lucro ou património tributável será deduzido o valor pago a um residente do outro Estado Contratante.

O n.º 5 do artigo prevê a não discriminação de empresas cujo capital seja total ou parcialmente, direta ou indiretamente, detido ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante. A disposição pretende um tratamento fiscal semelhante de duas empresas situadas no mesmo Estado, em que uma tem o capital controlado por residentes, e a outra, por estrangeiros. A igualdade de tratamento invocada no artigo é unicamente relativa a empresas semelhantes quanto a sua tributação no Estado de *situs*, sem levar em conta a distribuição dos lucros aos respetivos detentores. Ou seja, é considerado quando discriminação que a empresa que tenha o capital controlado por não residentes seja alvo de uma tributação mais gravosa do que uma empresa semelhante cujo capital seja controlado por residentes, enquanto a transmissão dos lucros a não residentes ser alvo de tributação quando os lucros transmitidos a residentes são isentos de tributação, já não seria considerada uma forma de discriminação segundo o número em análise. Isto porque o mesmo visa que todas as sociedades residentes sejam tratadas da mesma forma independentemente de quem possui ou controla o seu capital, e não que os capitais estrangeiros na titularidade dos sócios ou acionistas se enquadrem no mesmo regime que os capitais nacionais.

Quanto a esta disposição, os comentários do MONU referem que a mesma gerou desacordos entre os Estados, pois alguns dos P.V.D achavam que a mesma era lesiva aos mesmos, tendo proposto uma 2ª versão ao parágrafo, que poderia ser adotada em negociações bilaterais, segundo a qual, as empresas cujo capital seja detido por não residentes de um Estado Contratante deveriam ser tratadas nas mesmas condições que as empresas cujo capital seja detido ou controlado por residentes de países terceiros.

Quanto a nós, tendo em conta que: o Modelo da ONU preconiza o investimento estrangeiro, é apenas o capital destas empresas que é controlado ou detido por não residentes, estas mesmas empresas são residentes do Estado em questão, e sobretudo, sendo que esta disposição não limita o poder de tributação desse mesmo Estado aquando da distribuição dos lucros aos sócios ou acionistas não residentes, achamos aceitável a adoção desta disposição pelo MONU e nas Convenções entre P.V.D e P.D, visto que assim disposta, esta regra não prejudicará tanto os P.V.D, cujas empresas são na sua maioria financiadas e/ou controladas por investidores estrangeiros, pois a mesma favorece o investimento estrangeiro e a tributação na distribuição dos lucros aos sócios ou acionistas não residentes por estes Estados está garantida.

O último número do artigo (n.º 6) refere-se à aplicação do artigo 24º, estabelecendo que o mesmo se refere aos impostos sobre o património e rendimento mencionados no 2º artigo da Convenção, e outros não mencionados mas que sejam cobrados por ou em benefício de um Estado Contratante, suas subdivisões políticas ou autarquias locais.

3.5.4. ARTIGO 25º (PROCEDIMENTO AMIGAVEL)

O procedimento amigável foi criado com o objetivo de incentivar os Estados Contratantes ao diálogo, relativamente às dificuldades suscitadas na aplicação da Convenção, especialmente no que diz respeito aos contribuintes sujeitos a tributação não conforme ao disposto na Convenção.

No MOCDE este artigo é composto por 5 números, enquanto no MONU foram criadas duas versões do mesmo que constituem reproduções do primeiro com adaptações, sendo que a grande diferença entre uma versão e outra reside no facto da alternativa B do MONU adotar a arbitragem acolhida também no MOCDE.

Passemos então à análise dos n.ºs 1 e 2 que são exatamente os mesmos para o MOCDE e para as duas versões do MONU. O n.º 1 permite a um contribuinte recorrer às autoridades competentes do seu país de residência, caso esteja, ou possa vir a estar perante uma tributação em desacordo com as disposições da convenção nesse mesmo Estado ou no outro Estado Contratante, independentemente de possuir outros recursos a nível interno desse Estado. Contudo, se a situação em desacordo com a convenção se tratar da discriminação prevista no artigo 24º, a reclamação deverá ser dirigida não ao Estado da residência, mas sim ao da nacionalidade do contribuinte. Esse recurso só pode ser feito em 3 anos a partir da 1ª comunicação da medida que dá origem à tributação não conforme. O n.º 2 acrescenta que se essas autoridades não estiverem em condições de dar resposta à preocupação do contribuinte de forma unilateral, devem recorrer, de acordo com o procedimento amigável, à autoridade do segundo Estado Contratante e juntamente com esta, tentar chegar a um acordo que elimine essa situação, podendo o mesmo ser aplicado a qualquer momento, independentemente dos prazos estabelecidos pelo direito interno desses Estados.

A possibilidade de reclamação estabelecida no n.º 1 refere-se às situações de tributação de que resulte ou resultarão em desacordo com a convenção ou contrárias à mesma.

O procedimento amigável pode ser levado a cabo independentemente das vias internas. Na sua grande maioria, os casos de tributação em desacordo com a convenção são relativos à dupla tributação. E quando se verifica essa situação de dupla tributação, o contribuinte deve impugnar a medida que deu origem à mesma nos dois Estados Contratantes. Quando, por outro lado, a medida em causa contraria o princípio de não discriminação patente no artigo 24º e a pessoa discriminada fiscalmente em função de sua nacionalidade é residente do Estado que adota a medida e nacional de um outro Estado, a sua reclamação deve ser submetida ao Estado de sua nacionalidade, pois o critério na base do artigo 24º é a nacionalidade, e não a residência.

O prazo de 3 anos que é dado para que os contribuintes efetuem a sua reclamação visa proteger as administrações fiscais de reclamações tardias. Contudo, visando a proteção dos contribuintes, pode ser previsto um prazo mais alargado, ou não ser previsto prazo nenhum nos tratados bilaterais. A contagem do prazo tem início na data da 1ª comunicação da medida que dá origem à tributação não conforme, sendo que

essa comunicação pode variar, podendo ser considerada como a data da efetiva receção da comunicação, a data da expedição da mesma, entre outras; essa contagem depende na verdade do que é estabelecido pela legislação interna do Estado em causa.

As autoridades de ambos os Estados Contratantes têm o dever de "tentar" chegar a um acordo, ou seja, elas apenas têm um dever de "diligência" e não de resultado quanto à conclusão de um acordo amigável nessa fase. Já na fase da arbitragem prevista no n.º 5 do MOCDE e na alternativa B do MONU, existe uma obrigação quanto à realização efetiva do acordo mesmo no que diz respeito às questões que deveriam ser resolvidas inicialmente através do procedimento amigável.

A ausência no n.º 2, de fixação de prazo para a aplicação do acordo que vem eliminar a tributação em desacordo com a convenção, visa impedir que sejam aplicados a esses acordos os prazos estabelecidos pelo direito interno dos Estados Contratantes relativamente à retificação de tributação e reembolso de imposto.

Quanto ao n.º 3, o mesmo dispõe que as autoridades dos Estados Contratantes devem esforçar-se por resolver através de acordo amigável as dúvidas na interpretação e aplicação da convenção ou ainda os casos de dupla tributação não previstos na convenção; este é um parágrafo complementar aos restantes, que tenta ultrapassar todas as barreiras que se possam impor à aplicação da Convenção, pela via da conversação, do entendimento mútuo.

O n.º 4 do MONU (que é o mesmo para as duas versões) reproduz o n.º 4 do MOCDE, com um pequeno acréscimo no final. No MOCDE o mesmo prevê a constituição de uma comissão mista entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes a fim de facilitar e efetivar a comunicação entre os Estados Contratantes no processo do procedimento amigável. O MONU vai mais longe, sugerindo que essas autoridades desenvolvam através de consultas, procedimentos adequados bilaterais, condições, métodos e técnicas para a implementação do procedimento amigável. Foi criada no Modelo uma seção em que são expostos aspetos processuais do procedimento amigável. Quanto a nós, não nos debruçamos sobre essa parte por acharmos que as questões processuais do procedimento amigável têm muito a ver com a legislação interna dos Estados envolvidos, pelo que deve ser um assunto a ser visto nas negociações bilaterais e não ao nível da Convenção.

No que diz respeito ao n.º 5, este aparece no MOCDE e na versão B do MONU, sendo que esta disposição varia de um modelo para o outro.

Nos dois modelos, o parágrafo prevê a arbitragem, nos casos em que não foi possível atingir um acordo através do procedimento amigável. Ou seja, este seria o último estágio para que se atinja um acordo quanto à tributação do contribuinte em desacordo com a Convenção.

Assim sendo, na sequência dos n.ºs 1 e 2, deste artigo, quando em procedimento amigável, as autoridades competentes dos Estado Contratantes não conseguirem chegar a um acordo sobre alguma questão relacionada com a tributação do contribuinte em desacordo com a Convenção, o MOCDE prevê que no espaço de dois anos a partir da data da submissão da reclamação inicial, o contribuinte em questão poderá solicitar que as questões por resolver sejam submetidas a arbitragem, se ainda não tiver sido proferida uma sentença relativamente a essas questões por um tribunal ou um tribunal administrativo de um dos Estados. O parágrafo acrescenta que a decisão da arbitragem vincula as partes e será aplicada independentemente dos prazos estabelecidos pelas leis internas desses Estados, salvo se uma pessoa diretamente afetada pela situação não aceitar o acordo amigável que implementa a decisão arbitral.

Já no MONU, o prazo para requerimento da arbitragem é de 3 anos e não 2, o que gera maior possibilidade de haver uma decisão judicial nessa altura, quando for feito recurso aos tribunais. Em segundo lugar, no MONU o recurso à arbitragem não é feito pelo contribuinte, mas antes pelas autoridades competentes envolvidas no procedimento amigável, se uma delas assim o solicitar. Esta disposição na verdade, responde ao receio por parte dos países de verem condicionada a sua soberania fiscal.

O MONU exige que a pessoa interessada seja notificada do pedido, e também bloqueia a possibilidade de arbitragem nos casos de decisão judicial do tribunal administrativo. Ou seja, havendo uma decisão judicial, já não haverá recurso à arbitragem, evitando uma sobreposição de decisões. Nos dois Modelos, a arbitragem será adotada, só e só se restarem divergências de opiniões entre os Estados relativamente a alguma questão, e nunca por insatisfação do contribuinte relativamente à decisão final quer do tribunal, quer do procedimento amigável. E mais:

no MONU, se nenhuma das partes demonstrar interesse em solicitar a arbitragem, dá-se o caso por encerrado.

O MONU, além da barreira de não-aceitação da decisão por uma pessoa interessada, impôs um segundo impedimento à aplicação da decisão arbitral, que seria o facto das autoridades competentes, após 6 meses da comunicação da decisão arbitral, concordarem com uma solução diferente. Embora já tendo havido uma decisão arbitral, é sempre melhor aplicar uma decisão resultante de um acordo mútuo das partes, do que uma decisão imposta.

Em princípio o n.º 5 prevê a arbitragem unicamente para as questões provenientes do parágrafo 1º; no entanto, os Estados podem prever a sua aplicação para as questões resultantes do procedimento amigável previsto no n.º 3, ou outros casos de procedimento amigável.

Quanto a este artigo, os n.ºs 4 e 5 são os que mais merecem a nossa atenção, sendo que os restantes enquadram-se bem (na nossa opinião) no contexto do nosso estudo, e adaptam-se às necessidades dos países em vias de desenvolvimentos nos tratados com os países desenvolvidos.

A adição da última frase ao n.º 4 pelo MONU, não era imprescindível, mas pode servir aos Estados, na medida em que se estes impuserem cada um a sua legislação interna na efetivação do procedimento amigável, as divergências não serão superadas; daí a importância de desenvolver procedimentos adequados bilaterais entre outros métodos conjuntos para a implementação do procedimento amigável.

No que diz respeito ao n.º 5, achamos desnecessária a criação de duas versões do artigo, unicamente por causa deste parágrafo. A nosso ver a arbitragem deve sim, fazer parte do artigo 25º como sendo obrigatória para os casos em que os Estados Contratantes não conseguem chegar a um acordo amigável no que diz respeito à tributação não conforme a Convenção de um contribuinte, o que na alternativa A não é garantido, pois, depois da opção do procedimento amigável não se prevêem mais soluções aos possíveis problemas.

Contudo, achamos que deve ser deixada aos Estados a possibilidade de não adotar essa disposição em certos casos, como quando o seu direito interno ou considerações políticas ou administrativas não o permitem fazê-lo.

Finalmente, a versão perfeita do n.º 5 que melhor se adaptaria aos países em vias de desenvolvimento, seria na nossa opinião, a prevista pelo MONU, mesmo não permitindo que a arbitragem possa ser acionada, à semelhança do MOCDE, a pedido do contribuinte interessado, pois, assim definida, a mesma representaria elevados custos para os P.V.D.

3.5.5. ARTIGO 26º (TROCA DE INFORMAÇÕES)

O artigo 26º é relativo à troca de informações entre os Estados Contratantes, e visa uma troca de informações o mais abrangente possível. As disposições deste artigo diferem-se quer se trate do MONU ou do MOCDE, embora haja semelhanças entre umas e outras.

O nº1 estipula que deve haver uma troca de informações "previsivelmente relevantes" entre os Estados Contratantes na aplicação da Convenção ou na administração ou aplicação das leis fiscais internas. Ainda segundo o artigo, esta troca não se limita ao disposto nos artigos 1º e 2º. Além destas disposições comuns aos dois Modelos, o MONU especificou que as informações trocadas são as que seriam úteis para um Estado Contratante na prevenção de fraude ou evasão desses impostos.

Em primeiro lugar, as informações em questão não são obrigatoriamente referentes aos contribuintes, devendo ser informações "previsivelmente relevantes". Na verdade, o objetivo deste artigo é, além de permitir a concretização dos objetivos da Convenção diminuindo a evasão e a fraude fiscais por parte dos contribuintes e eliminar a dupla tributação por parte das autoridades fiscais, permitir que as autoridades competentes dos Estados Contratantes se ajudem mutuamente na administração ou aplicação das leis fiscais internas, sendo que só as informações relevantes para esse objetivo são tocadas por esse artigo. E o objetivo dos peritos da ONU ao referir explicitamente a fraude e evasão como diretrizes na troca de informações foi precisamente o de evitar dificuldades na interpretação deste número. Nesta lógica e segundo os comentários adicionais ao artigo 26º do MOCDE, os pedidos de informação dirigidos a um Estado Contratante deverão obrigatoriamente citar os dados relativos ao contribuinte em questão e comprovar a necessidade dessas informações para os fins referidos. Caso contrário, o Estado requerido poderá abster-se de fornecer as informações em questão. Este número refere ainda que a troca de informações não se limita ao disposto nos artigos 1º e 2º, ou seja, esta não diz respeito unicamente às pessoas e

impostos visados pela Convenção, mas pode abranger também pessoas residentes de Estados terceiros e impostos internos como o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Contudo, alguns países por razões constitucionais ou outras, podem opor-se à extensão do número a todos os impostos. Nesses casos, é possível restringir, nas negociações bilaterais, a aplicação dessa cláusula somente aos impostos visados pela Convenção.

Os comentários da nova versão do artigo 26º do MOCDE vêm acrescentar um nº6 ao artigo, estabelecendo a possibilidade dos Estados Contratantes concordarem sobre os prazos para a prestação de informações, sendo que, na ausência de tal acordo, salvo se o atraso é devido a impedimentos legais, as informações serão fornecidas às autoridades competentes do Estado requerente o mais rapidamente possível:

- num prazo de dois meses após a receção do pedido de informação, sempre que as autoridades fiscais do Estado Contratante solicitado já estão na posse das informações solicitadas;
- num prazo de seis meses após a receção do pedido de informação, se as autoridades fiscais do Estado Contratante requerido não estiverem na posse das informações solicitadas. Embora as informações possam ser consideradas como tendo sido trocadas em conformidade com as disposições do presente artigo, mesmo que sejam fornecidas após estes prazos, desde que sejam satisfeitas as demais condições do presente artigo.

A adição deste número ao artigo 26º visa melhorar a rapidez e a pontualidade da troca de informações, embora não se verifique do exposto nos comentários, uma obrigatoriedade de adoção deste número pelos países membros.

O nº2 que é o mesmo para os dois Modelos é relativo a confidencialidade das informações: tanto das obtidas pelo Estado requerente como das obtidas pelo Estado requerido no processo de pedido de informação. O mesmo número defende que as informações fornecidas ao Estado requerente são tão confidenciais como as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado e só podem ser divulgadas às pessoas ou autoridades autorizadas: encarregados de liquidação ou cobrança dos impostos ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos relativos a esses impostos ou do seu controlo, e outras pessoas autorizadas pelos tratados bilaterais.

Essas informações só poderão ser utilizadas para os fins permitidos, como é o caso de audiências públicas de tribunais ou decisões judiciais, sendo que na necessidade das mesmas para outros fins, será exigível a permissão a nível das legislações internas dos dois Estados Contratantes bem como a autorização da autoridade competente do Estado que transmitiu a informação.

Convém referir quanto a este ponto, que na revisão do artigo 26º feita em 2012, foi estabelecida no próprio corpo do artigo, no nº2, a possibilidade de utilização das informações obtidas, para outros fins, enquanto que no Modelo da ONU, essa possibilidade continua sendo deixada unicamente para os Estados que decidirem adotar a disposição correspondente.

A violação da confidencialidade das informações será sancionada pelas leis administrativas e penais do Estado violador.

Quanto ao nº3, o mesmo vem criar algumas exceções à obrigação de fornecimento de informações pelo Estado requerido, sendo as disposições as mesmas para o MONU e a OCDE. Assim, é estipulado que as disposições dos números 1 e 2 não devem ser interpretadas no sentido de obrigar o Estado requerido:

_ Primeiramente, “a tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante.” Ou seja, esta alínea vem tirar a obrigação a um Estado Contratante, de ir além das suas leis internas e prática administrativa, unicamente para colocar as informações à disposição do outro Estado Contratante, evitando-se assim um conflito entre as suas obrigações relativas ao artigo 26º e as suas obrigações ao abrigo das suas legislações internas. Contudo, um Estado que crê estar nessa posição, deve informar a outra parte, antes mesmo de fazer parte da Convenção. Por outro lado, um Estado requerido pode recusar-se a fornecer informações se as suas regras de autoincriminação impedem-no de obter essa informação ou se as regras de autoincriminação do Estado requerente, o impediriam de obter essas informações em circunstâncias semelhantes;

_ Em segundo lugar, “a fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante.” A informação é considerada obtida no curso normal da administração, se a mesma está na posse das autoridades fiscais ou possam ser obtidas por elas no

procedimento normal de determinação do imposto. O objetivo dessa regra é evitar o Estado requerente de impor encargos excessivos ao Estado requerido;

_ E por último, “a transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.” A esta descrição correspondem as informações que constituem uma comunicação confidencial entre um advogado, solicitador ou outro representante legal admitido em seu papel como tal e seu cliente, na medida em que a comunicação é protegida contra divulgação nos termos da legislação nacional. Contudo, quando essas pessoas tiverem elas mesmas participado com os seus clientes num plano para cometer fraude ou evasão fiscais, essas informações deverão de ser comunicadas. Antes de invocar esta disposição, um Estado Contratante deve pesar cuidadosamente se os interesses do contribuinte realmente justificam a sua aplicação. O objetivo desta alínea quanto aos contribuintes é, impedir que essa troca de informações revele aos seus concorrentes ou potenciais concorrentes valiosas informações secretas, diminuindo assim significativamente o valor comercial dessas informações. Quanto às informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública, as mesmas dizem respeito às informações relacionadas com os interesses vitais do Estado e a impossibilidade de transmissão das mesmas é válida para todos os Estados Contratantes.

Convém referir que as disposições sobre as exceções à troca de informações entre os Estados servem apenas para garantir a soberania de cada Estado, uma vez que o nº2 garante a confidencialidade das informações transmitidas.

O nº4, por sua vez, constitui um acréscimo ao nº3, sendo que este gera uma obrigação do Estado requerido de usar das “medidas de recolha de informação” para fornecer a informação solicitada, mesmo que esta não tenha um interesse fiscal nacional, e impeça o mesmo de usar a inaplicabilidade dessas informações a nível nacional como justificação para as não fornecer. Assim, fazendo exceção ao nº3, se a legislação interna de um Estado o impede de fornecer uma informação desprovida de interesse fiscal nacional ou o impede de obter ou fornecer a referida informação no momento do pedido por algum motivo, o mesmo não poderá evitar a obrigação de fazê-lo em nome da troca de informações.

Quanto ao nº5 que também é uma reprodução do MOCDE, este também vem completar e esclarecer o nº3, evitando assim confusões na interpretação do mesmo, ou o uso do mesmo para se subtrair à obrigação de fornecimento de certas informações. O número em análise defende que o nº3 que cria exceções à troca de informações, nunca deve ser interpretado no sentido de "permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer informações apenas porque a informação é mantida por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa agindo como agente ou um fiduciário, ou porque diz respeito aos direitos de propriedade de uma pessoa." Na verdade, mesmo quando essa recusa de fornecimento da informação tiver na base motivos legislativos, o nº3 aplicar-se-á única e exclusivamente se forem preenchidos todos os requisitos do nº3, sobretudo, o da prova da proteção das informações contra divulgação, de acordo com o direito interno.

O 6º e último número existe apenas no MONU e vem criar uma lista sugestiva às autoridades competentes dos Estados Contratantes, que permite às mesmas desenvolver métodos e técnicas processuais que permitam levar a cabo o intercâmbio de informações nos termos do nº1 de uma forma eficaz. Nesta lista, os peritos da ONU sugerem que a troca se processe em 3 moldes: troca por pedido específico, troca automática e outras trocas, que incluem as trocas espontâneas.

Convém reforçar que esses métodos processuais são apenas sugestivos, embora sejam fortemente aconselháveis para alcançar uma troca efetiva de informações, sendo que um método muito importante é, a nosso ver, o intercâmbio de rotina que permite que os Estados estejam sempre a par das situações mais suspeitas, podendo se precaver contra possíveis atos de fraude ou evasão.

Alguns Estados levantaram a questão que nas relações entre os Estados desenvolvidos e os Estados em desenvolvimento, o pedido de informações dos primeiros aos segundos, podia colocar uma carga excessiva sobre o departamento fiscal nos países em desenvolvimento, devido à diferente capacidade das administrações fiscais para obter e fornecer informações. A solução encontrada foi que essa preocupação podia ser aliviada responsabilizando o requerente pelos custos extraordinários materiais associados a um pedido de informações.

Quanto a nós, achamos que o intercâmbio de rotina pode ser uma solução a esta questão, por permitir que as administrações fiscais dos países em desenvolvimento

tenham o seu sistema de informação fiscal sempre atualizado podendo assim ir informando o outro Estado Contratante das diversas situações, e diminuindo assim a carga excessiva que podia pesar sobre os mesmos aquando de um pedido de informação repentino do outro Estado Contratante. Além do mais, esta solução permitiria aos países em vias de desenvolvimento, um maior controlo das diversas situações de risco de fraude ou evasão fiscal, ou mesmo da dupla tributação, que os mesmos muitas vezes não têm em relação aos contribuintes, devido à falta de um sistema de informação fiscal atualizado. Por essas razões consideramos que o artigo 26º sobre a troca de informações é bastante proveitoso para os países em vias de desenvolvimento, bem como os procedimentos para a execução do mesmo, caso seja efetiva e reciprocamente posto em prática. Por outro lado, consideramos que nas relações entre os P.V.D e os P.D, estes últimos são os que mais se beneficiarão desta troca de informações, pois, como temos vindo a repetir, os rendimentos provêm sobretudo dos P.V.D, e por isso, a necessidade de informação será relativa sobretudo, aos rendimentos e contribuintes daí provenientes.

3.5.6. ARTIGO 27º (ASSISTENCIA EM MATERIA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS)

O artigo em questão trata da assistência em matéria de cobrança de créditos fiscais entre Estados Contratantes, sendo que as disposições constantes do MONU reproduzem integralmente as do MOCDE e sendo os Estados livres de decidirem se adicionam ou não este artigo às suas Convenções bilaterais, podendo ainda adotar apenas parcialmente as disposições constantes do mesmo.

Segundo o n.º 1, essa assistência na cobrança dos impostos abrange todos os impostos e todos os residentes de um Estado Contratante, não se restringindo às limitações dos artigos 1º e 2. Ou seja, o artigo não se aplica apenas aos residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes, nem apenas aos impostos sobre os rendimentos e sobre o património.

Além dos Estados que possam não querer aderir a este artigo, há outros cuja legislação, política interna ou considerações administrativas não permitam a adoção, ou a adoção integral do artigo em questão.

Antes da inclusão deste artigo, os Estado Contratantes devem ter em consideração, além de sua legislação e considerações administrativas, fatores de vária ordem, como: se a relação económica e financeira entre os dois Estados justifica tal assistência, as

vantagens que os dois Estados retirarão de tal assistência, se as administrações dos dois Estados estão em condições de executar tal assistência, entre outros.

Assim, desde que os Estados concordem com a inclusão deste artigo, os dois estão obrigados ao cumprimento do mesmo, desde que estejam reunidas as condições necessárias. O artigo 26º completa o procedimento de assistência na cobrança de impostos, garantindo a confidencialidade na troca de informações para esse efeito.

Por último, o n.º 1 dispõe poderem as autoridades competentes dos Estados Contratantes, de comum acordo, estabelecer a forma de aplicação do presente artigo. Este acordo pode incluir, entre aspetos práticos, a disciplina dos custos suportados pelo Estado ao qual foi requerida assistência para a cobrança de impostos.

Quanto ao n.º 2, este define o termo "crédito fiscal" usado neste artigo para definir a soma devida como imposto a um dos Estados Contratantes, às suas subdivisões administrativas ou autarquias locais, na medida em que a incidência desses impostos não seja contrária à Convenção ou a outro instrumento em vigor entre os Estados Contratantes. O "crédito fiscal" inclui ainda os juros, penalidades administrativas e despesas de cobrança ou de natureza cautelar conexas com a referida soma. Como já dissemos, a assistência não se aplica apenas aos impostos abrangidos pela Convenção. Contudo, alguns Estados podem preferir limitar a aplicação do artigo aos previstos pelo artigo 2º, ou mais ainda, apenas a uma certa categoria de impostos, o que também é aceite. Por outro lado, nenhuma disposição impede a aplicação da assistência à cobrança de créditos fiscais existentes antes da entrada em vigor da Convenção, mas os Estados poderão estabelecer que esta disposição só se aplica aos créditos gerados após a entrada em vigor da Convenção.

O n.º 3 por sua vez, define os termos em que o pedido de assistência na cobrança do crédito fiscal deve ser feito, sendo que o mesmo deve ser exigível no Estado requerente e o contribuinte a ele sujeito não deve ter a possibilidade de impugnar a cobrança do mesmo, quer a nível administrativo quer a nível judicial.

Contudo, existem Estados em que a cobrança do imposto pode ser feita mesmo que o devedor possua ainda a seu favor, os recursos administrativos ou judiciais. Nesses casos, se a legislação do Estado requerido não permite ao mesmo cobrar um imposto quando o devedor ainda tiver à sua disposição esses recursos, ele não poderá proceder desta forma, indo contra a sua legislação, daí este mesmo número do artigo

em análise conferir ao Estado requerido o poder de cobrar o crédito fiscal, segundo as suas próprias leis internas relativas à cobrança de impostos. No entanto, os Estados que assim queiram proceder, cobrando créditos fiscais do outro Estado Contratante quando o devedor ainda possuir recursos pendentes nesse Estado, mesmo que a sua legislação interna estabeleça o contrário, poderão fazê-lo alterando o n.º 3 nesse sentido.

Quando o imposto a ser cobrado por um Estado Contratante a pedido de outro Estado Contratante não existir no primeiro Estado, o mesmo poderá por aquele ser cobrado, desde que sejam fornecidas todas a informações necessárias pelo outro Estado requerente.

O n.º 4 é relativo às medidas cautelares e dispõe poder um Estado Contratante solicitar ao outro que tome medidas cautelares no sentido de garantir que o mesmo possa cobrar o referido imposto. Estas medidas podem ser tomadas mesmo que o imposto ainda não seja exigível ou mesmo que o contribuinte ainda possua recursos administrativos ou judiciais que possam impedir a cobrança do crédito fiscal. Os Estados só poderão incluir nas convenções bilaterais as medidas cautelares, se as mesmas fizerem parte das suas legislações internas; por outro lado, os que não considerarem conveniente adotar medidas cautelares a título de cobrança de impostos devidos ao outro Estado Contratante, podem não adotar este número ou simplesmente limitar a sua aplicação.

Estas medidas cautelares ou provisórias podem consistir no arresto ou no congelamento de ativos, etc.

Passando ao n.º 5, contrariamente aos n.ºs 3 e 4 que determinam dever o crédito fiscal do outro Estado Contratante ser tratado da mesma forma, para efeitos de cobrança e de aplicação das medidas cautelares, que o crédito fiscal do Estado requerido, determina que os prazos de prescrição da cobrança, bem como a questão da prioridade do crédito do Estado requerido – mesmo quando assim nele seja estabelecido – não se aplicam ao crédito fiscal do Estado requerente, sendo antes aplicadas as regras do próprio Estado requerente relativamente aos prazos de prescrição e à questão da prioridade do crédito fiscal.

O n.º 6, por sua vez, exclui a possibilidade de recurso aos tribunais e instâncias administrativas do Estado requerido para a resolução de litígios relativos à existência,

validade ou montante de um crédito fiscal do outro Estado Contratante a ser cobrado pelo Estado requerido. Esta disposição retira ao Estado requerido a resolução dessas questões fundamentais relativamente ao crédito fiscal, que efetivamente dizem respeito ao Estado requerente, cabendo ao primeiro Estado apenas o papel de apoiar o segundo na cobrança do imposto.

No que respeita ao n.º 7, este trata da suspensão ou eliminação do pedido de assistência à cobrança do imposto ou de execução de medidas cautelares referidas nos n.ºs 3 e 4. Segundo o número em análise, quando for verificada uma alteração da situação anterior que levava ao pedido por um Estado Contratante de assistência ou execução de medidas cautelares no outro Estado Contratante, o primeiro Estado deverá informar o segundo dessa mudança de situação, a que o mesmo responderá com uma exigência de suspensão ou cessação do pedido que lhe foi feito no âmbito do n.º 3 ou 4. Quando for o caso de suspensão do pedido, a situação anterior poderá ser retomada quando o Estado requerente informar ao requerido da reposição das condições necessárias ao prosseguimento do pedido relativo ao crédito fiscal.

O 8º e último número deste artigo enumera as situações em que o Estado ao qual é requerida assistência não é obrigado a fornecer tal assistência. São quatro as situações em que, mesmo que um Estado esteja por força de uma Convenção, obrigado a dar assistência a outro Estado, o mesmo deixa de o estar: **em primeiro lugar,** um Estado não é obrigado a ir além da sua própria legislação interna e da sua prática administrativa ou das do outro Estado no cumprimento das obrigações que decorrem do artigo. O que não significa que a disposição do n.º 5 relativo à expiração do prazo de cobrança seja contrária a este número; **em segundo lugar,** um Estado não é obrigado a adotar medidas que vão contra a ordem pública. À semelhança do artigo 26º pretendeu-se proteger os interesses vitais do próprio Estado; **em terceiro lugar**, o Estado requerido não é obrigado a dar assistência ao requerente, se o mesmo não tiver esgotado todas as medidas administrativas ou legislativas de que dispõe para cobrar o imposto ou executar uma medida cautelar; por último, – **em 4º lugar** – o Estado requerido pode recusar a assistência por razões práticas, como no caso de os gastos na cobrança do crédito fiscal do Estado requerente excederem o montante do crédito.

Quanto à aplicabilidade do presente artigo às relações entre P.D e P.V.D, pensamos que o artigo pode ser aplicado nessas relações, embora a assistência dada pelos

países em vias de desenvolvimento será mais deficitária em relação à que lhes será prestada pelos países desenvolvidos. Caberá agora a estes últimos nas negociações bilaterais decidir se querem mesmo inserir este artigo na Convenção. Outro senão que constitui este artigo nas relações entre estes dois grupos de países, é o facto de as vantagens que os mesmos retirarão dessa assistência mútua não serem proporcionais. Ou seja, os P.V.D sairão em vantagem, quando os impostos devidos pelos seus contribuintes forem cobrados nos países desenvolvidos, segundo as leis fiscais destes, diferentemente, em relação aos P.D quando os seus créditos tiverem de ser cobrados por países em vias de desenvolvimento, pois, o imposto de um país em vias de desenvolvimento cobrado por um país desenvolvido será superior ao de um país desenvolvido cobrado por um país em vias de desenvolvimento. Por tudo isto, conclui-se que finalmente o artigo sobre a assistência em matéria de cobrança de imposto favorece mais os P.V.D que os P.D. Embora, por outro lado, a proporcionalidade de pedidos de apoio na cobrança de impostos não será a mesma, uma vez que os P.D que constituem na maior parte dos casos a residência dos beneficiários, terão tendência a recorrer mais vezes a esse mecanismo, que desta forma beneficiará, como é óbvio, a esses Estados. Por tudo isto, conclui-se que finalmente o artigo sobre a assistência em matéria de cobrança de imposto favorece mais os P.D, podendo favorecer mais os P.V.D, quando os mesmos fizerem recurso a este mecanismo.

3.5.7. ARTIGO 28º (MEMBROS DE MISSÕES DIPLOMATICAS E DE POSTOS CONSULARES)

O artigo 28º do Modelo da ONU reproduz o artigo 28º do MOCDE, bem como os comentários referentes ao mesmo.

Este artigo estabelece que as disposições da presente Convenção não prejudicarão os privilégios a que os membros de missões diplomáticas e de postos consulares têm direito de acordo com as regras de direito internacional ou disposições de acordos especiais.

Ou seja, esta disposição vem garantir que, com a Convenção, os membros das missões diplomáticas e dos postos consulares tenham um tratamento no mínimo tão favorável quanto o que já vinham tendo antes da celebração da Convenção entre o Estado acreditante e o Estado acreditário.

No entanto, o que pode acontecer com a aplicação simultânea de tantos benefícios, é que os beneficiários podem ficar isentos de tributação em ambos os Estados, em casos não previstos pelas administrações fiscais. Para prevenir essas situações, os Estados Contratantes podem adotar uma disposição adicional, segundo a qual, será objeto de tributação no Estado acreditante o rendimento ou património que esteja isento de tributação no Estado acreditário.

Outra forma de impedir esse tipo de dupla isenção é prever, como nalguns Estados, que os membros das missões diplomáticas e dos postos consulares de um Estado Contratante estabelecidos no outro Estado Contratante ou num Estado terceiro, sejam, em alguns casos, considerados residentes do Estado que estão a representar, o Estado acreditante, ainda que esta disposição não esteja de acordo com a definição de residente constante do artigo 4º. Com a residência assim definida, os membros das missões diplomáticas e dos postos consulares serão objeto de tributação no Estado acreditante quando, de acordo com o direito internacional, não forem sujeitos a imposto no Estado acreditário pelo rendimento obtido fora desse Estado ou pelo património situado fora do mesmo.

Este artigo favorece a tributação no Estado acreditante, o Estado que os membros das missões diplomáticas e, dos postos consulares estejam a representar no outro Estado

Contratante, o que significa que, de uma forma geral, favorece tanto os países desenvolvidos como os países em vias de desenvolvimento nas Convenções entre os mesmos, uma vez que tanto uns como os outros possuem missões diplomáticas e postos consulares.

3.5.8. ARTIGO 29º (EXTENSÃO TERRITORIAL DA CONVENÇÃO), ARTIGO 30º (ENTRADA EM VIGOR), E ARTIGO 31º (DENUNCIA DA CONVENÇÃO)

O artigo relativo à extensão territorial da Convenção presente no MONU, não foi adotado pelo MOCDE. Mas quanto à entrada em vigor e denúncia da Convenção, os artigos são os mesmos tanto para o MONU como para o MOCDE.

Quanto à extensão territorial, a mesma define o espaço físico em que deve ser aplicada a Convenção, sendo o mesmo composto pelo território dos Estados Contratantes A e B, podendo mesmo ser extensivo a um outro território que esteja sob o controlo de um dos Estados Contratantes.

No que diz respeito à entrada em vigor e denúncia, os dois modelos estabelecem que a Convenção entra em vigor numa data a ser definida pelas Partes, após ratificação e troca dos instrumentos de ratificação e os seus efeitos cessam após denúncia por parte de um dos Estados Contratantes, mediante aviso prévio. As partes podem condicionar a denúncia da Convenção a um período necessário para que a mesma produza efeitos.

4. MODELO DE CONVENÇÃO FISCAL PARA A REPÚBLICA DEMOCRÁRTICA DE SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

Depois de termos comparado brevemente o sistema fiscal português como modelo de país desenvolvido com o sistema santomense como modelo de país em vias de desenvolvimento depois de termos analisado pormenorizadamente o modelo da OCDE, que é um modelo criado para países desenvolvidos, e o da ONU, que é um modelo criado a pensar sobretudo nos países em vias de desenvolvimento, chegou o momento de cumprirmos o objetivo final deste trabalho, e criarmos o modelo de Convenção fiscal para São Tomé e Príncipe, tendo em conta as ilações retiradas dos capítulos anteriores, bem como a legislação desse país africano, em vias de desenvolvimento.

Este modelo de Convenção fiscal para São Tomé e Príncipe terá como objetivos principais a eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, assim como o incentivo do investimento estrangeiro, e será baseado em grande parte no modelo da ONU que é o que melhor se adapta à realidade dos países em vias de desenvolvimento, embora em alguns casos sejam adoptadas preferencialmente as disposições do MOCDE.

TÍTULO DA CONVENÇÃO

Convenção entre a República Democrárica de São Tomé e Príncipe e o Estado B em matéria de impostos sobre o rendimento.

PREÂMBULO DA CONVENÇÃO

Capítulo I

ASPECTOS GERAIS

Artigo 1.º

PESSOAS VISADAS

A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Nota: Esta disposição baseia-se no modelo da ONU e no da OCDE, tendo-se optado também aqui pelo critério da residência para a determinação do âmbito da Convenção uma vez que o critério da nacionalidade acabaria por gerar dificuldades num país, que adotasse no seu sistema fiscal o critério de residência. Haveria sem dúvidas maior dificuldade no controlo dos contribuintes nacionais residentes no estrangeiro.

Quanto ao tratamento reservado às sociedades de pessoas – entidades tributáveis – esta questão será, à semelhança do MONU, resolvida em negociações bilaterais. Já no que diz respeito ao uso abusivo das convenções, o problema será solucionado mediante aplicação da legislação interna dos Estados, bem como outras regras específicas previstas mais adiante para esse efeito pela Convenção.

Artigo 2.º

IMPOSTOS VISADOS

1. A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento exigidos por um Estado Contratante, pelas suas [subdivisões políticas] ou autarquias locais, seja qual for o sistema usado para sua percepção.

2. São considerados impostos sobre o rendimento, todos os impostos incidentes sobre o rendimento total, ou sobre elementos do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante global dos vencimentos ou salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos atuais que constituem objeto desta Convenção são:

a) Em São Tomé e Príncipe:

1º O Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);

2º O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).

b) no Estado B: …….

4. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra, no início de cada ano, quaisquer modificações significativas introduzidas as respectivas legislações fiscais.

Nota: Quanto a este artigo 2º, adotam-se as disposições constantes do MONU e do MOCDE, de forma a tributar todos os impostos sobre o rendimento previstos no sistema fiscal santomense, bem como os posteriores, impedindo assim dificuldades na resolução de casos futuros.

Capítulo II

DEFINIÇÕES

Artigo 3.º

DEFINIÇÕES GERAIS

1. Para efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) O termo «pessoa» compreende uma pessoa singular, uma sociedade e qualquer outro agrupamento de pessoas;

b) O termo « sociedade » significa qualquer pessoa colectiva ou qualquer entidade que é tratada como pessoa coletiva para fins tributários ;

c) As expressões «empresa de um Estado Contratante» e «empresa do outro Estado Contratante» significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante ;

d) A expressão « tráfego internacional » significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorado por uma empresa cuja direção efetiva esteja situada num Estado Contratante, excepto se o navio ou aeronave for explorado somente entre lugares situados no outro Estado Contratante ;

e) A expressão «autoridade competente » significa :

i) Relativamente a São Tomé e Príncipe : O Ministro das Finanças, o diretor-geral dos Impostos ou os seus representantes autorizados.

ii) (no Estado B) : …….

f) O termo « nacional », relativamente a um Estado Contratante, designa :

i) qualquer pessoa singular que tenha a nacionalidade desse Estado Contratante ;

ii) qualquer pessoa colectiva, sociedade de pessoas ou associação constituída de harmonia com a legislação em vigor nesse Estado Contratante ;

2. Para aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que aí não seja definida terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído pela legislação interna desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, sendo que a interpretação constante da legislação fiscal prevalecerá sobre as constantes das outras legislações desse Estado.

Nota : Na elaboração deste artigo adoptamos as disposições do MONU, que se distinguem um pouco das do MOCDE. À semelhança do primeiro, também aqui será reservado um artigo para o tratamento das profissões independentes, pelo que não se afigurou necessária a menção a termos relativos a estas profissões neste artigo, como acontece no MOCDE devido à eliminação do artigo 14º.

Artigo 4.º

RESIDENTE

1. Para efeitos desta Convenção, serão consideradas « residentes de um Estado Contratante », as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado estiverem aí sujeitas a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção, ao local de constituição, ou a qualquer outro critério de natureza similar. Esta expressão aplica-se nesse Estado, nas suas subdivisões políticas e autarquias locais. Contudo, não serão consideradas residentes de um Estado Contratante, pessoas que estejam sujeitas a imposto nesse Estado apenas relativamente a rendimentos de fontes localizadas nesse Estado.

2. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue :

   a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição ; se tiver uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações económicas e pessoais (centro de interesses vitais) ;

   b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente ;

   c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional.

   d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no número 1, uma pessoa que não seja uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direção efetiva.

Nota : Quanto à residência, podemos dizer que as disposições do modelo da OCDE convêm aos países em vias de desenvolvimento, visto que o modelo da ONU reproduziu as disposições desse artigo constantes do MOCDE, e também visto que, da comparação das legislações fiscais sãotomense e portuguesa conclui-se quanto à residência, que este critério segue as mesmas regras nos dois Estados, salvo pequenas exceções. Consequentemente adoptamos as mesmas disposições na definição e resolução de conflitos de residência, quer entre pessoas singulares quer entre pessoas coletivas.

Artigo 5.º

ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão « estabelecimento estável » significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade.

2. A expressão « estabelecimento estável » compreende, nomeadamente :

a) Um local de direção ;

b) Uma sucursal ;

c) Um escritório ;

d) Uma fábrica ;

e) Uma oficina ;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. A expressão "estabelecimento permanente" compreende também:

a) Um local de construção, um estaleiro de construção, montagem ou instalação ou atividades de supervisão em relação ao mesmo, mas apenas se tal local, estaleiro ou atividades durar mais de seis meses;

b) A prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, por uma empresa de um Estado Contratante através de empregados ou de outro pessoal, no outro Estado Contratante, durante um período ou períodos que somem no total 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa.

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão «estabelelcimento estável» não compreende:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa ;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar ;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa ;

d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa ;

e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa que não seja um agente independente, a que o n.º 7 se aplica atua num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, essa empresa deve ser considerada como tendo um estabelecimento estável no Estado primeiramente mencionado em relação a qualquer atividade que essa pessoa exerça para a empresa, desde que tal pessoa :

a) Tenha e habitualmente exerça nesse Estado poderes para concluir contratos em nome da empresa, a menos que as atividades de tais pessoas se limitem às mencionadas no número 4, que, se exercidas através de uma instalação fixa de negócios, não faria desta instalação fixa de negócios, um estabelecimento estável nos termos desse número, ou

b) Não tendo tais poderes mantém habitualmente no primeiro Estado mencionado estoque de bens ou mercadorias a partir dos quais ele regularmente fornece bens ou mercadorias, em nome da empresa.

6. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, uma empresa de seguros de um Estado Contratante, exceto no tocante ao resseguro, pode ser considerada como tendo um estabelecimento estável no outro Estado Contratante caso recolha prémios no território do outro Estado ou assegure riscos nele situados, através de uma pessoa que não seja um agente independente a quem se aplique o n º 7.

7. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento estável no outro Estado Contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse outro Estado através de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas estejam atuando no curso normal de seus negócios. No entanto, quando as atividades de tal agente são exercidas inteiramente ou quase inteiramente em nome dessa empresa e as condições aceites ou impostas entre essa empresa e o agente em suas relações comerciais e financeiras defiram das condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, ele não será considerado um agente independente, na aceção deste parágrafo.

8. O fato de uma empresa que é residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma empresa que é um residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer através de um estabelecimento estável ou não), não é, por si só suficiente para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

Nota: Quanto à definição de estabelecimento estável, mais uma vez o legislador santomense reproduziu fielmente as disposições constantes do CIRC português, sem ter em conta as especificidades do país como um país em vias de desenvolvimento.

Quanto a nós, mais uma vez, devido à proximidade das disposições do modelo da ONU às necessidades e realidades dos P.V.D, optamos por inseri-las neste modelo,

ao invés das constantes do modelo da OCDE. Como já foi visto no capítulo anterior, os dois modelos divergem quanto a este artigo, sendo que o MONU permite aos países uma maior possibilidade de tributação dos rendimentos de empresas de outro Estado visto ampliar os casos de existência de estabelecimento estável. Assim,

_no n.º 3, a tributação desde os seis meses de fixação de uma instalação num território, o que beneficia sobretudo os países em vias de desenvolvimento por serem os grandes recetores de investimento estrangeiro, e por isso maioritariamente a base de fixação dos estabelecimentos estáveis;

_a equiparação da prestação de serviços a um estabelecimento estável, o que favorece aos P.V.D devido à grande afluência de prestação de serviços a esses países;

Quanto a nós, no n.º 4, achamos justo não incluir a alínea f) constante do MONU e do MOCDE, que considera que "uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar » não constitui estabelecimento estável, pois, na nossa opinião, a simples combinação por uma instalação ou depósito, das atividades de compra e entrega de mercadorias por si só, já deixa de ter caráter preparatório ou auxiliar, constituindo antes um estabelecimento estável.

_no n.º 5, limitar a evasão fiscal, através da tributação, nos mesmos termos que um estabelecimento estável, de uma pessoa que não tendo poderes para celebrar contratos em nome de outros fornece regularmente bens ou mercadorias em nome de uma empresa do outro Estado Contratante;

_ no n.º 6, que as pessoas que não sejam agentes independentes atuando em nome de uma empresa de seguros num outro Estado, o que acontece frequentemente nos P.V.D, possam aí ser consideradas de estabelecimento estável.

Todas estas disposições distintas das adotadas pelo MOCDE resultam do facto dos P.V.D serem os recetores de investimento estrangeiro nas relações entre os P.V.D e os P.D, e daí a necessidade de salvaguardar a tributação dos rendimentos provenientes desses investimentos no Estado da fonte.

Capítulo III

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Artigo 6.º

RENDIMENTOS DE BENS IMÓVEIS

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufira de bens imóveis (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. A expressão « bens imóveis » terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se aplicam as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o ususfruto de bens imóveis e o direito a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais; os navios, barcos e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3. A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imóveis.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes dos bens imóveis de uma empresa e aos rendimentos dos bens imóveis utilizados para o exercício de profissões independentes.

Nota : Manteve-se o presente artigo praticamente inalterado para o MONU. Esta inalteração deve-se essencialmente ao facto de o artigo em si já favorecer largamente a tributação nos P.V.D, que, como tem sido repetido ao longo do trabalho, são alvo do investimento estrangeiro proveniente dos P.D, sendo que o investimento no sentido contrário é muito menos relevante. Esta possibilidade de tributação na fonte dos rendimentos de bens imóveis verifica-se também no caso da empresas, mesmo que o rendimento em questão não esteja ligado a um estabelecimento estável de uma

empresa no Estado do *situs* do bem imóvel. Os peritos da ONU só acrescentaram ao artigo, quanto às pessoas exercendo profissões independentes, a possibilidade de tributação dos rendimentos da utilização desse tipo de bens para o exercício de tais profissões.

Artigo 7.º

LUCROS DAS EMPRESAS

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável nele situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os lucros da empresa podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a:

(a) esse estabelecimento estável ;

(b) às vendas em outro Estado de bens ou mercadorias do mesmo tipo ou similar aos vendidos através desse estabelecimento estável; ou

(c) outras atividades comerciais exercidas no outro Estado, do mesmo tipo ou semelhante às realizadas através desse estabelecimento estável.

2. Sem prejuízo das disposições do n.º 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado, deverá, em cada Estado Contratante ser atribuído a esse estabelecimento estável os lucros que o mesmo poderia obter se se tratasse de uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, nas mesmas condições ou similares e agindo com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento estável.

3. Na determinação dos lucros de um estabelecimento estável, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas no âmbito da atividade do estabelecimento estável, desde que as mesmas sejam total, exclusiva e necessariamente realizadas nas operações de negócio e no Estado em que o estabelecimento estável estiver situado. No entanto, nenhuma tal dedução é autorizada em relação a valores, se houver, pagos pelo estabelecimento estável à sede da empresa ou a qualquer dos seus outros escritórios, a título de *royalties*, taxas ou outros pagamentos similares em troca da

utilização de patentes ou outros direitos, ou a título de comissão, para serviços específicos ou pela gestão, ou, salvo no caso de uma empresa de serviços bancários, por forma de juros sobre empréstimos concedidos ao estabelecimento estável. Da mesma forma, nenhuma dedução será tomada em consideração, na determinação dos lucros de um estabelecimento estável, para valores cobrados (exceto para reembolso das despesas reais), pelo estabelecimento estável à sede da empresa ou qualquer um de seus outros escritórios, a título de *royalties*, taxas ou outros semelhantes pagamentos em troca do uso de patentes ou outros direitos, ou por meio de comissão para serviços específicos ou de gestão, ou, exceto no caso de uma empresa bancária, a título de juros sobre empréstimos concedidos para a sede da empresa ou qualquer um de seus outros escritórios.

4. Na medida em que tem sido habitual num Estado Contratante determinar os lucros imputáveis de um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, nada no n.º 2 impedirá esse Estado Contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com tal distribuição como pode ser habitual, o método de repartição adotado deve, contudo, ser tal que o resultado deve estar de acordo com os princípios contidos no presente artigo.

5. Para os efeitos dos números anteriores, os lucros a serem atribuídos ao estabelecimento estável serão determinados pelo mesmo método ano a ano, salvo haver uma razão suficiente e boa para o contrário.

6. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente em outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições do presente artigo.

(NOTA: A questão de saber se os lucros devem ser atribuídos a um estabelecimento estável em virtude da simples compra, por esse estabelecimento estável de bens e mercadorias para a empresa não foi resolvida. Deve, portanto, ser resolvida em negociações bilaterais.)

Nota : No seguimento da atitude que vimos tendo em relação aos artigos precedentes, a elaboração deste artigo segue a linha do modelo da ONU que, contrariamente ao modelo da OCDE, favorece aos P.V.D na tributação dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável, através do método da força atrativa do estabelecimento estável que permite a tributação não só dos lucros diretamente imputáveis ao mesmo,

mas também dos provenientes de atividades semelhantes às exercidas pelo estabelecimento estável e questão.

No n.º 2 seguimos a mesma linha de pensamento constante do MONU e do MOCDE que determina quais os rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável, permitindo evitar a evasão fiscal.

No n.º 3, em que o MONU se distancia do MOCDE, criando elementos de despesa que possam ser dedutíveis no cálculo dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável, no modelo de Convenção para STP a dedutibilidade da despesa só é aceite desde que a mesma seja total, exclusiva e necessariamente realizada nas operações de negócio efetuadas no Estado do *situs* do estabelecimento estável. Isto porque consideramos que as disposições constantes desse número no MONU são muito permissivas e acabam por restringir o campo de tributação do país onde se situa o estabelecimento estável.

Os n.ºs 4 e 5 são os constantes do MONU e justificam-se pela necessidade de adequar os métodos de imputação dos lucros ao estabelecimento estável constante do modelo aos praticados a nível da legislação interna, e também pela necessidade dos métodos de imputação dos lucros transmitirem aos contribuintes uma "garantia de tratamento fiscal contínuo e consistente", mantendo-se sempre constantes.

O n.º 6 vem definir o artigo 7º como uma disposição geral, cuja aplicação apenas se justifica na ausência de disposições especiais referentes aos elementos do rendimento que façam também parte dos lucros.

Artigo 8.º

TRANSPORTE MARÍTIMO E AÉREO

1. Os lucros provenientes da exploração de aeronaves no tráfego internacional serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que o lugar de direção efetiva da empresa está situado, salvo se as atividades de transporte decorrentes de tal operação no Estado Contratante não sejam ocasionais. Se tais atividades não forem ocasionais, tais lucros podem ser tributados no outro Estado.

Os lucros tributáveis nesse outro Estado devem ser determinados com base numa repartição adequada dos lucros líquidos globais derivados da empresa a partir de suas

operações de transporte aéreo internacional. O imposto calculado em conformidade com tal repartição deve ser reduzido em ___ por cento.

(A percentagem deve ser estabelecida através de negociações bilaterais.)

2. Os lucros provenientes da exploração de navios em tráfego internacional serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que o lugar de direção efetiva da empresa está situado, salvo se as atividades de transporte decorrentes de tal operação no Estado Contratante não sejam ocasionais. Se tais atividades não o forem, tais lucros podem ser tributados no outro Estado. Os lucros tributáveis nesse outro Estado devem ser determinados com base numa repartição adequada dos lucros líquidos globais derivados da empresa a partir de suas operações de transporte. O imposto calculado em conformidade com tal repartição deve ser reduzido em ___ por cento.

(A percentagem deve ser estabelecida através de negociações bilaterais.)

3. Se a direção efetiva de uma empresa de transporte marítimo está a bordo de um navio, então deve considerar-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde este navio estiver registado, ou, se não houver um porto de registo, no Estado Contratante de que o operador do navio é residente.

4. As disposições dos n.ºs 1 e 2 aplicam-se igualmente aos lucros provenientes da participação num *pool*, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Nota : A nossa versão do artigo 8º é uma mistura do correspondente artigo do MONU e da realidade do país, sendo que tudo o que se refere ao transporte em àguas interiores foi removido do artigo no modelo de STP, devido à inexistência de àguas interiores fronteiriças. Por outro lado, foi acrescentada à disposição do MONU que previa uma possibilidade de tributação no outro Estado Contratante dos lucros provenientes da exploração de navios a nível internacional, a possibilidade de tributação, também nos casos de transporte aéreo a nível internacional. Isto porque como já referimos no capítulo anterior, o critério da direção efetiva, nas relações entre P.V.D e P.D beneficiaria unicamente a estes últimos visto que os P.V.D não possuem

empresas que tenham navios ou aeroaves próprios envolvidos no transporte internacional. Assim sendo, o nosso objetivo com estas disposições é estender o direito de tributação dos lucros do transporte internacional que é bastante frequente entre os P.V.D e os P.D, aos países em que essas atividades tenham um lugar, com um caráter mais que ocasional, e os exemplos dados no capítulo anterior justificam perfeitamente essa necessidade.

O facto de ser estabelecida uma percentagem limite de tributação no 2º Estado Contratante minimiza os efeitos da dupla tributação nesses casos.

De resto, os n.ºs 3 e 4 reproduzem as disposições do MONU e do MOCDE que dizem respeito ao Estado da direção efetiva no caso de a mesma se situar a bordo de um navio e à aplicabilidade das disposições do artigo aos lucros provenientes da participação num *pool*, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Artigo 9.º

EMPRESAS ASSOCIADAS

1. Quando :

a) Uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na gestão, controlo ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou

b) As mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na gestão, controlo ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as condições aceites ou impostas entre as duas empresas nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas, por causa dessas condições não o foram, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.

2. Quando um Estado Contratante incluir nos lucros de uma empresa desse Estado e tributar como tal, os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado Contratante foi

tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado mencionado se as condições acordadas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, então, o outro Estado se estiver de acordo, procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros. Para determinar essa relação de ajustamento, serão tomadas em conta as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados Contratantes deverão, se necessário, consultar-se mutuamente.

3. O disposto no n.º 2 não se aplica quando um procedimento judicial, administrativo ou outro procedimento tenha resultado numa decisão final em ações que dão origem a um ajustamento dos lucros nos termos do n.º 1, uma das empresas em causa é suscetível de pena com relação a fraudes, negligência grave ou omissão dolosa.

Nota : O artigo 9º aqui constante é uma reprodução do MONU, que difere do MOCDE no acréscimo do n.º 3 que, a nosso ver, foi justamente adicionado visto que, uma empresa que deva ser punida em resultado de um processo penal, administrativo ou outro, não deve ser obrigada ao ajustamento. Por outro lado, torna-se claro que o ajustamento deverá ser objeto de acordo.

Quanto aos outros dois números, reproduzem as disposições do MOCDE, sendo que, enquanto o n.º 1, pretende evitar a fraude fiscal por meio de uma correção dos lucros, o segundo procura evitar a dupla tributação dos lucros através de um ajustamento correlativo dos mesmos quando estes são sujeitos à tributação de um dos Estados Contratantes (Estado A) quando na verdade deveriam ter sido tributados pelo outro Estado Contratante (Estado B). Esses números adequam-se perfeitamente a este modelo pelo simples facto de responderem aos principais objetivo do mesmo: eliminação da dupla tributação e fraude fiscais.

Artigo 10.º

DIVIDENDOS

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante do qual a sociedade que paga os dividendos for um residente e de acordo com a

legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) ___ por cento (o percentual deve ser estabelecido através de negociações bilaterais) do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas), que detém diretamente pelo menos 10 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos,

b) ___ por cento (o percentual deve ser estabelecido através de negociações bilaterais) do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites. Este número não afeta a tributação da sociedade em relação aos lucros dos quais os dividendos são pagos.

3. O termo "dividendos", usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações de "fruição" ou "direitos de fruição", partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, que não sejam créditos, que permitam participar nos lucros, bem como rendimentos de outros direitos corporativos sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não são aplicáveis se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que a sociedade que paga os dividendos for um residente, por meio de um estabelecimento estável situado nele, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, a partir de uma instalação fixa aí situada, e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável ou instalação fixa. Nesse caso, conforme o caso, serão aplicáveis as disposições do artigo 7 º ou do artigo 14º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável ou uma instalação fixa situados

nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos da sociedade, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Nota : No modelo da OCDE, este artigo relativo aos dividendos tem como objetivo reduzir o máximo possível a percentagem de tributação dos dividendos na fonte, e para isso são fixadas as percentagens máximas de tributação a 5 e 15% dependendo da percentagem de capital possuído pelo beneficiário.

Atendendo ao facto de as sociedades dos P.V.D serem controladas pelas sociedades ou pessoas residentes dos P.D, e não o contrário, nas relações entre os mesmos, os P.V.D constituirão seguramente a fonte dos dividendos, pelo que há uma necessidade de incentivar o invesimento estrangeiro, e foi precisamente com este objetivo que no MONU foi remetida para as negociações bilaterais a percentagem máxima de tributação na fonte. E é neste sentido que adotamos esta versão do artigo 10º, pois, apesar da necessidade de garantir a soberania fiscal do país, há também a necessidade de garantir o investimento estrangeiro, e uma legislação fiscal muito gravosa acaba afastando os investidores para destinos com gravosas tributações mais atrativas.

O n.º 4, permite excecionalmente, como já anteriormente referimos, tributar os dividendos não através da fixação de uma taxa máxima, mas antes segundo a legislação do Estado da fonte relativa a estabelecimentos estáveis e instalações fixas, na medida em que esses dividendos estejam a eles ligados e de acordo com os artigos 7º e 14º.

De resto, as únicas diferenças entre esta versão e a do MOCDE dizem respeito à menção da instalação fixa.

Artigo 11.º

JUROS

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder ___ por cento (o percentual deve ser estabelecido através de negociações bilaterais) do montante bruto dos juros. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. O termo «juros», usado neste artigo, significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com ou sem direito a participar nos lucros do devedor, e, em particular, os rendimentos da dívida pública e rendimentos de obrigações, incluindo prémios atinentes a esses títulos, obrigações. As penalidades por atraso no pagamento não são consideradas como juros para efeitos do presente artigo.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não são aplicáveis se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer a sua atividade no outro Estado Contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, a partir de uma instalação fixa aí situada, e o título de crédito em relação ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado a:

(a) esse estabelecimento estável ou instalação fixa, ou

(b) atividades empresariais referidas em (c) do n.º 1 do artigo 7º.

Nesses casos, conforme o caso, é aplicável o disposto no Artigo 7º ou no Artigo 14º.

5. Os juros serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor é um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, se ele é um residente de um Estado Contratante ou não, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável ou uma instalação fixa em conexão com os quais a obrigação pela qual os juros são pagos foi constituída, e esses juros são suportados por esse estabelecimento estável ou instalação fixa, tais juros são considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento estável ou a instalação fixa estiverem situados.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que teria sido acordado

entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, o disposto neste artigo é aplicável apenas a este último montante mencionado. Nesse caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo devidamente em conta as outras disposições da presente Convenção.

Nota : o presente artigo sobre a tributação dos juros segue o mesmo propósito que o referente à tributação dos dividendos. Ou seja, à semelhança destes, foi criada uma situação de dupla tributação na fonte e na residência, sendo que na fonte (que é constituída essencialmente dos P.D.V) esta tributação é limitada : no MOCDE a 10% e no MONU a uma percentagem a ser definida em negociaçõe bilaterais. O facto de o MONU deixar em aberto a percentagem máxima de tributação na fonte, (dos P.V.D) pode servir dois objetivos : favorecer, à semelhança dos dividendos, o investimento privado, na medida em que os Estados Contratantes poderão acordar taxas mais baixas do que a estipulada pelo MOCDE, podendo assim o beneficiário suportar a tributação na fonte e na residência dado a taxa na fonte ser limitada; ou então, através de uma taxa superior à estabelecida no MOCDE, maximizar as receitas dos P.V.D diretamente na tributação dos juros na fonte. Contudo, quanto a nós, o objetivo que seguimos ao adotar essa disposição é o de favorecer o investimento privado, deixando aos Estados Contratantes o estabelecimento da taxa, consoante os casos.

De resto, adotamos também a exceção em que os juros são tributados na fonte de acordo com a sua ligação ao estabelecimento estável ou instalação fixa do beneficiário no Estado da fonte. Quanto às outras disposições correspondem às constantes do MOCDE que servem também aos P.V.D devido à sua preocupação na limitação das fraudes.

Artigo 12.º

ROYALTIES

1. As *royalties* provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. No entanto, essas *royalties* podem ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo das royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder ___ por cento (o percentual deve ser estabelecido através de

negociações bilaterais) do montante bruto das *royalties*. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. O termo "*royalties*", usado neste artigo, significa o pagamento de qualquer espécie recebido como remuneração pelo uso, ou o direito de uso de direitos de autor de obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, filmes ou fitas utilizadas para rádio ou televisão, qualquer patente, marca comercial, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou para o uso, ou o direito de uso de equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações relativas à propriedade industrial, comercial ou experiência científica.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo das *royalties*, residente de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante de que provêm as *royalties*, por meio de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente a partir de uma instalação fixa aí situada, e o direito ou bem relativamente ao qual as *royalties* são pagas estiver efetivamente ligado com:

(a) esse estabelecimento estável ou instalação fixa, ou

(b) as suas atividades comerciais referidas na alínea (c) do n.º 1 º do artigo 7º.

Nesses casos, conforme o caso, é aplicável o disposto no artigo 7º ou no artigo 14º.

5. As *royalties* serão consideradas provenientes de um Estado Contratante quando o devedor é um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das *royalties*, se ele é um residente de um Estado Contratante ou não, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável ou uma instalação fixa em conexão com os quais a obrigação pela qual as *royalties* são pagas foi constituída, e essas *royalties* são suportadas por esse estabelecimento estável ou instalação fixa, tais *royalties* são consideradas provenientes do Estado em que o estabelecimento estável ou a instalação fixa estiverem situados.

6. Quando, devido a relações especiais entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das *royalties* pagas, tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual são pagas, exceder o montante que teria sido acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, o

disposto neste artigo é aplicável apenas a este último montante mencionado. Nesse caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo devidamente em conta as outras disposições da presente Convenção.

Nota : quanto às *royalties*, o estabelecido no MONU asemelha-se ao estabelecido para os juros, diferindo do estabelecido no MOCDE. Assim, também as *royalties* podem ser tributadas na fonte e na residência, sendo que na fonte essa tributação realizar-se-à com uma taxa a ser definida pelos Estados Contratantes, sempre que o beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contrante, independentemente do mesmo possuir ou não estabelecimento estável na fonte, contrariamente ao MOCDE que só permitiu a tributação das *royalties* na fonte mediante a existência de estabelecimento estável. Mais ainda, o MONU adotou o critério da força de atração do estabelecimento estável, estabelecendo que na existência do mesmo ou de atividades semelhantes às praticadas pelo mesmo, bem como na existência de instalação fixa, a tributação seguiria os moldes dos artigos 7º e 14º.

Por outro lado, o MONU contrariamente ao MOCDE que aliás, não inclui disposição sobre a fonte das *royalties* e mais uma vez de acordo com o estabelecido para os juros, permite a tributação de *royalties,* mesmo quando o devedor for um residente de um Estado terceiro, desde que o mesmo possua um estabelecimento estável ou instalação fixa no Estado Contratante que seja o país da fonte. A não fixação de uma taxa de tributação das *royalties* na fonte obdece às mesmas razões descritas no caso dos juros.

Em resumo, os principais objetivos dessa disposição são : permitir aos P.V.D tributar *royalties* pagas aos P.D, minimizar os efeitos da dupla tributação daí resultante, estimulando simultaneamente o investimento privado e finalmente, prevenir a evasão e a fraude fiscais por parte de empresas associadas ou que possuam qualquer outro tipo de relação.

Artigo 13.º

MAIS-VALIAS

1. Os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante a partir da alienação de bens imóveis previstos no artigo 6º e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2.Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte da propriedade de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante ou de bens móveis afetos a uma instalação fixa de um residente de um Estado Contratante no outro Estado Contratante, para fins de realização de profissões independentes, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa) ou dessa instalação fixa, podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou de bens móveis afetos à exploração desses navios ou aeronaves, podem ser tributados apenas no Estado Contratante em que o lugar da direção efetiva da empresa está situada.

4. Os ganhos provenientes da alienação de ações representativas do capital social de uma empresa, ou da participação numa sociedade, *trust* ou herança (*estate*), cuja propriedade é constituída, direta ou indiretamente, principalmente, de bens imóveis situados num Estado Contratante podem ser tributados nesse Estado. Em particular:

(a) Nada contido neste parágrafo aplica-se a uma sociedade, *trust* ou herança (*estate*), que não seja uma sociedade, *trust* ou herança (*estate*) envolvidas com negócio de gestão de bens de imóveis, cuja propriedade é constituída (direta ou indiretamente), mas principalmente por bens imóveis utilizados por tal empresa, sociedade, *trust* ou herança (*estate*) nas suas atividades empresariais.

(b) Para os fins deste parágrafo, "principalmente" em relação à propriedade de bens imóveis significa que o valor desses bens imóveis é superior a 50 por cento do valor total dos bens de propriedade da sociedade, *trust* ou herança *(estate).*

5. Os ganhos a que não se aplique o n.º 4, que um residente de um Estado Contratante aufira da alienação de partes de capital que retirem, direta ou indiretamente mais de 50% do respetivo valor de bens imóveis situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

6. Os ganhos, provenientes da alienação de quaisquer outros bens que não os referidos nos n.ºs 1, 2, 3 e 4 só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.

Nota : a tributação das mais-valias no Estado da fonte relativas a bens imóveis prevista pelo presente artigo é igual tanto para o MONU como para o MOCDE, sendo que a mesma pode favorecer em certos casos os P.V.D , favorecendo na maioria dos casso os P.D, uma vez que os residentes dos P.D são os que, na maioria dos casos, possuem bens imóveis no outro Estado Contratante. Quanto à possibilidade de tributação na fonte de ganhos provenientes da alienação de bens móveis afetos a um estabelecimento estável ou instalação fixa, já esta disposição favorece mais aos P.V.D do que propriamente aos P.D, uma vez que é sobretudo nos primeiros que se fixam os estabelecimentos estáveis e instalações fixas.

Quanto ao n.º 3, o mesmo resulta da disposição do artigo 8º, do MOCDE e do MONU (na primeira alternativa), prevendo uma tributação no Estado da direção efetiva, dos ganhos provenientes da alienação de bens móveis afetos à exploração de navios e aeronaves no tráfego internacional, como desses próprios navios e aeronaves. Contrariamente à posição adotada quanto ao artigo 8º, optamos aqui por uma tributação unicamente no Estado de direção efetiva (que será por razões já anteriormente mencionadas, um Estado dos P.D) dos ganhos assim obtidos, porque achamos justo que uma tributação de tais ganhos seja efetuada apenas no Estado da direção efetiva das empresas envolvidas.

O n.º 4, por sua vez, é uma reprodução do n.º 4 do MONU, pois, como vimos no capítulo anterior, o constante do modelo da OCDE é muito restritivo do direito de tributação do Estado da fonte, que nesse caso são sobretudo os P.V.D.

O n.º 5 é uma reprodução do MONU e do MOCDE, que permite tanto aos residentes dos P.D como dos P.V.D serem tributados enquanto alienantes de bens não mencionados neste artigo, pelos ganhos assim obtidos. Note-se que não foi por nós adotada a disposição do MONU relativa à tributação simultânea no Estado da residência do alienante, dos ganhos provenientes da alienação de ações, à excepção dos ganhos constantes do n.º 4. Isto para evitar mais uma situação de dupla tributação.

Artigo 14.º

PROFISSÕES INDEPENDENTES

1. Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de caráter independente só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que :

a) Esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades. Nesse caso, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa ; ou

b) Esse residente permaneça no outro Estado Contratante durante um período ou períodos cuja duração total seja igual ou superior a 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou término no ano fiscal em causa. Nesse caso, unicamente a fração do rendimento proveniente das atividades exercidas no outro Estado Contratante pode ser tributada nesse outro Estado.

2. A expressão « profissões liberais » abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

Nota : Esta disposição permite tributar – como é a regra – os rendimentos obtidos no exercício de uma profissão independente, no Estado de residência do profissional em causa, embora, excecionalmente permita também a tributação na fonte dos rendimentos ligados à instalação fixa usada pelo profissional no exercício das sua profissão. O artigo em causa é logicamente uma reprodução do artigo constante do MONU que serve sobretudo aos P.V.D, por serem os que mais recebem profissionais independentes, e consequentemente a fonte dos respetivos rendimentos, embora também possa se aplicar em alguns casos aos P.D, permitindo aos mesmos tributar os rendimentos dos profissionais liberais de países em vias de desenvolvimento que exercem as suas atividades nos P.D.

Artigo 15.º

PROFISSÕES DEPENDENTES

1. Sem prejuízo do disposto nos artigos 16º, 18º e 19º, os salários, vencimentos e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante obtenha, em razão de um emprego só são tributáveis nesse Estado, a menos que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante as disposições do n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante em razão de um emprego exercido no outro Estado Contratante podem ser exclusivamente tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

(a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa; e

(b) As remunerações forem pagas por, ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e

(c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou aeronave explorados no tráfego internacional, podem ser tributadas no Estado Contratante em que o lugar de direção efectiva da empresa está situado.

Nota: As alterações feitas ao artigo 15º constante dos modelos da ONU e da OCDE, foram apenas as relativas à eliminação da referência aos barcos de transporte em àguas interiores e ao acréscimo da instalação fixa. De resto, o artigo reproduz as disposições desses modelos, sendo que, e de acordo com as verificações já anteriormente feitas na análise do artigo 15º no capítulo anterior, nas relações entre P.V.D e P.D, o mesmo favorece de uma forma geral, tanto uns como outros. Ou seja,

o n.º 1e 3 permitem uma tributação partilhada entre a fonte e a residência e entre a residência e a direção efetiva, quando o emprego for exercido no outro Estado Contratante ou a bordo de um navio ou aeronave, respetivamente. Quando o poder de tributação for partilhado entre a residência e a direção efetiva (no n.º 3), este beneficiará quase que exclusivamente aos P.D, uma vez que, os P.V.D, de uma forma geral não possuem navios e aeronaves próprios, cujo registo possa ser feito no seu território para que desta forma tributem os rendimentos daí provenientes. É o que também acontece com o n.º 2, que estabelece a tributação exclusivamente na residência, quando forem preenchidas as exigências, sendo que estas exigências são mais facilmente preenchidas pelos P.D.

Artigo 16.º

PERCENTAGENS DE MEMBROS DE CONSELHOS E REMUNERAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS GERENCIAIS DE ALTO NÍVEL

1. As percentagens e outros pagamentos similares obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de membro do Conselho de Administração de uma empresa que é um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Os vencimentos, salários e outras remunerações similares obtidas por um residente de um Estado Contratante na qualidade de funcionário em uma posição gerencial de alto nível de uma empresa que é um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

Nota : Este artigo é uma reprodução do MONU, uma vez que as disposições dele constantes favorecem sobretudo aos P.V.D nas convenções bilaterais com os P.D, permitindo uma tributação na fonte de rendimentos de membros de Conselhos de Administração, ou de funcionários numa posição gerencial de alto nível. Isto porque, os PVD são os grandes recetores de investimentos estrangeiros, o que faz com que haja muito mais estrangeiros residentes de países desenvolvidos ocupando cargos de administração e diretoria de empresas de P.V.D, do que residentes de P.V.D responsáveis por cargos de administração e diretoria nas empresas dos P.D.

Artigo 17.º

ARTISTAS E DESPORTISTAS

1. Não obstante o disposto nos artigos 14º e 15º, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas actividades pessoais, como tal, exercidas no outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Quando os rendimentos de atividades pessoais exercidas por um profissional de espetáculos ou um desportista nessa qualidade, são atribuídos não ao próprio profissional de espetáculos ou desportista, mas a outra pessoa, esses rendimento podem, sem prejuízo do disposto nos artigos 7º, 14º e 15º, ser tributados no Estado Contratante em que as atividades do artista ou desportista são exercidas.

3. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, residentes de um Estado Contratante, só podem ser tributados neste Estado quando exercida no outro Estado Contratante no âmbito de um intercâmbio cultural ou desportivo acordado por ambos os Estados Contratantes.

Nota: O artigo assim elaborado é uma reprodução do MONU, com o acréscimo do n.º 3. Este número foi adicionado com o objetivo de fomentar o intercâmbio cultural já existente entre P.V.D e P.D. Estas disposições assim constituídas beneficiam tanto os P.V.D como os P.D, visto o fluxo de artistas e desportistas no exercício de suas atividades pessoais entre esses dois grupos de países ser aproximadamente o mesmo. A vantagem que este artigo possui que faz com que a tributação seja equilibrada na fonte e na residência, e consequentemente nos P.V.D e nos P.D, é o facto de não ser exigida a existência de estabelecimento estável no Estado da fonte dos rendimentos.

Artigo 18.º

PENSÕES

1. Ressalvadas as disposições do n.º 2 do Artigo 19º, as pensões e outras remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2. Não obstante o disposto do n.º 1, as pensões pagas e outros pagamentos efetuados ao abrigo de um regime público, que é parte do sistema de segurança social de um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autoridade local só são tributáveis nesse Estado.

Nota: Este artigo acaba por ser uma reprodução do artigo 18ºA constante do MONU; devemos dizer antes de mais, que o mesmo defende uma tributação exclusiva na residência do beneficiário, das pensões e outras remunerações.

Passando à análise propriamente dita das vantagens desta disposição para os P.V.D, podemos dizer, quanto à primeira parte do artigo que estabelece a tributação das pensões provenientes do regime privado, pagas a um residente de um Estado Contratante apenas são tributáveis nesse Estado, que assim disposto, o artigo beneficia sobretudo os P.V.D, pois, muitos dos residentes de P.V.D's são emigrantes, antigos trabalhadores em P.D's, e por isso, recebem pensões e outras remunerações daí provenientes. No entanto, quanto ao n.º 2 relativo às pensões resultantes do regime público, este beneficia antes os P.D, pois, no caso dos residentes nacionais de um outro Estado Contratante (no caso, de um P.V.D) que tenha contribuído para a segurança social de um P.D, o que acontece frequentemente devido ao fenómeno da emigração, as pensões assim pagas, serão tributadas unicamente no P.D. Preferimos manter esta segunda disposição, embora as pensões nos P.V.D sejam maioritariamente provenientes do regime público, o que acaba reduzindo em grande escala os rendimentos de impostos obtidos nessa área, isto porque, como já mencionamos atrás, os pagamentos provenientes do sistema público são totalmente, ou em grande parte financiados com as receitas fiscais do próprio Estado da fonte, pelo que seria injusto que o país da residência (P.V.D) tributasse as pensões pagas e financiadas pelo país da fonte (P.D).

Artigo 19.º

REMUNERAÇÕES PÚBLICAS

1. (a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagas por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado, subdivisão ou autarquia, só são tributáveis nesse Estado.

(b) Todavia, esses salários, vencimentos e outras remunerações similares podem ser exclusivamente tributadas no outro Estado Contratante, se os serviços forem prestados nesse outro Estado, e se o indivíduo é um residente desse Estado que:

(i) seja um nacional desse Estado;

(ii) não se tenha tornado um residente desse Estado unicamente com a finalidade de prestar os serviços.

2.a) Não obstante o disposto no n.º 1, as pensões e outras remunerações similares pagas por, ou através de fundos criados por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou subdivisão ou autarquia, só são tributáveis nesse Estado.

(b) No entanto, essas pensões e outras remunerações similares podem ser exclusivamente tributadas no outro Estado Contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado.

3. As disposições dos artigos 15º, 16º e 18º aplicam-se aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares em relação aos serviços prestados no âmbito de uma atividade empresarial exercida por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autoridade local.

Nota: Este artigo defende sobretudo uma tributação na fonte – Estado da residência da entidade pagadora –, dos vencimentos, pensões e outras remunerações, embora, por outro lado, defenda também a tributação exclusiva na residência, de acordo com os critérios de nacionalidade e residência. De uma forma geral, o artigo favorece sobretudo os P.V.D, que recebem os profissionais dos P.D para prestação de serviços

e excecionalmente favorece os P.D, nas exceções criadas aos n.ºs 1 e 2, relativas à tributação exclusiva na residência.

Artigo 20.º

ESTUDANTES

As importâncias que um estudante ou estagiário ou formando que é, ou foi, imediatamente antes de visitar um Estado Contratante, um residente do outro Estado Contratante e que permanece no primeiro Estado unicamente com a finalidade de prosseguir os seus estudos ou formação, receber:

a) Para o propósito de sua manutenção, estudos ou formação;

b) Como remuneração, em virtude de serviços profissionais prestados no Estado de acolhimento, com vista a complementar as receitas de que dispõe para fazer face à sua manutenção, estudo ou formação; não são tributadas nesse Estado.

Nota: O artigo em questão é uma reprodução do constante dos modelos da ONU e da OCDE, excepto que acrescentamos ao mesmo a alínea b) relativa às importâncias provenientes de fontes de rendimento situadas no próprio país de acolhimento. Este acréscimo deve-se ao facto de muitos estudantes em P.D, provenientes de P.V.D receberem do exterior importâncias insuficientes para a sua manutenção e estudo, e por isso recorrerem ao exercício de uma atividade profissional, com vista a complementar as receitas de que dispõe, e por isso mesmo não se nos afigurou justo que essas importâncias fossem objeto de tributação.

Analisando esta disposição globalmente, a mesma beneficia, sobretudo, e como já foi referido, os P.V.D uma vez que o fluxo de estudantes provenientes de P.V.D para os P.D é muito maior do que o fluxo verificado no sentido contrário.

Artigo 21.º

OUTROS RENDIMENTOS

1. Os elementos dos rendimentos de um residente de um Estado Contratante, donde quer que provenham, não tratados nos artigos anteriores da presente Convenção, só podem ser tributados nesse Estado.

2. O disposto do n.º 1 não se aplica aos rendimentos, que não sejam rendimentos de bens imóveis como são definidos no n.º 2 do artigo 6º, se o beneficiário desses rendimentos, residente de um Estado Contratante, exercer no outro Estado Contratante uma atividade industrial ou comercial através de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, através de uma instalação fixa aí situada, estando o direito ou a propriedade geradora dos rendimentos efetivamente ligado a esse estabelecimento estável ou instalação fixa. Nesse caso, as disposições do artigo 7º ou Artigo 14º, conforme o caso, serão aplicáveis.

3. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção e provenientes do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

Nota: Este artigo é uma reprodução do artigo 21º do MONU, sendo que o mesmo favorece tanto os P.V.D como os P.D, uma vez que os segundos, como residência habitual do beneficiário, tributarão grande parte dos rendimentos assim auferidos, e segundo o n.º 1, de forma exclusiva, sendo que os primeiros, como fonte dos rendimentos que constituem geralmente, também terão a sua parte na tributação desses elementos do rendimento.

Capítulo IV

ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Artigo 22.º

MÉTODO DE ISENÇÃO

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na presente Convenção, forem efetivamente tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos, com ressalva do disposto nos números 2 e 3.

2. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver elementos do rendimento que, de acordo com as disposições dos artigos 10º, 11º e 12º, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto

sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago nesse outro Estado.

3. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na presente Convenção, estejam isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, não obstante, ao calcular o quantitativo do imposto sobre o restante rendimento desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.

Nota : Para a eliminação da dupla tributação, optamos pelo método de isenção constante do MONU, com algumas alterações. Primeiramente, foi eliminada toda a referência ao património, uma vez que não adotamos a disposição sobre a tributação do património – inexistente em S.T.P – por outro lado, tentamos evitar a possibilidade de isenção de tributação patente na versão do n.º 1constante tanto do MONU como do MOCDE, realçando que a isenção na residência só é feita mediante efetiva tributação na fonte, dos rendimentos. Assim elaborado, este artigo favorece as relações entre os P.V.D e os P.D, uma vez que a isenção ou tributação parcial na residência, pode constituir grande motivação de investimentos nos P.V.D para os residentes dos P.V.D.

Capítulo V

DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

Artigo 23.º

NÃO DISCRIMINAÇÃO

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência. Não obstante ao estabelecido no artigo 1º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

2. Os apátridas residentes de um Estado Contratane não ficarão sujeitos num Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação.

3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. Salvo se for aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 9º, no n.º 6 do artigo 11º ou no n.º 6 do artigo 12º os juros, *royalties* e outras importâncias pagos por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tribuável de tal empresa, como se fossem pagos a um residente do Estado primeiramente mencionado.

5. As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

6. Não obstante o disposto no artigo 2º, as disposições do presente artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Nota : Este é uma reprodução dos artigos do MONU e da OCDE sobre a não discriminação. De uma forma geral, o artigo beneficia os P.V.D e os P.D, tendo sido salvaguardada a necessidade de abertura ao investimento estrangeiro. De acordo com o que já havíamos referido no capítulo anterior, os dois primeiros números aplicam-se aos dois grupos de países nas suas relações económicas e comerciais, sendo que “o 2º poderá beneficiar particularmente os P.V.D pelos apátridas serem sobretudo provenientes desses Estados.” O n.º 3, pelo contrário, favorece antes os P.D, e excusado será dizê-lo, pelo fato de os mesmos serem os investidores nos P.V.D, e por esse motivo possuírem os estabelecimentos estáveis aí existentes que deverão ser tributados segundo as mesmas taxas aplicadas às empresas dos P.D que desenvolvam o mesmo tipo de atividade que estes.

Quanto à aplicabilidade do n.º 4 em Convenções entre P.V.D e P.D, convém lembrar que os P.V.D são normalmente, a fonte desses juros, *royalties*, bem como de outros lucros. Assim sendo, de alguma forma, a disposição irá favorecer as empresas dos P.D, de cujo lucro tributável serão deduzidos os valores pagos a um residente do outro Estado Contratante, diminuindo os lucros do estabelecimento estável.

Embora o n.º 5 limite de certa forma o poder tributário do Estado de residência das empresas, o mesmo serve de incentivo ao investimento estrangeiro.

O 6º e último número refere-se à aplicação do artigo 24º, estabelecendo que o mesmo se refere neste modelo de Covenção para STP, unicamente aos impostos sobre os rendimentos mencionados no 2º artigo da mesma, e outros não mencionados mas que sejam cobrados por ou em benefício de um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas ou autarquias locais, sendo deixados de fora os impostos sobre o património, por razões anteriormente citadas.

Artigo 24.º

PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas de um ou de ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, apresentar o seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que é residente ou, se o seu caso está compreendido no n.º 1 do artigo 24º, à do Estado Contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a partir da primeira comunicação da medida que resulta em uma tributação em desacordo com as disposições da Convenção.

2. A autoridade competente deve procurar, se a reclamação parece que seja justificada e se ela não estiver em condições de chegar a uma solução satisfatória, resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, tendo em vista evitar uma tributação que não conforme com a presente Convenção. Qualquer acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados Contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes devem esforçar-se por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção. Eles também podem consultar-se quanto a eliminação da dupla tributação em casos não previstos na Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar diretamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos anteriores. As autoridades competentes, através de consultas, podem desenvolver procedimentos adequados bilaterais, condições, métodos e técnicas para a implementação do procedimento amigável previsto no presente artigo.

5. Quando,

(a) nos termos do n.º 1, uma pessoa tiver apresentado o seu caso à autoridade competente de um Estado Contratante com base em que as medidas de um ou de ambos os Estados Contratantes tenham resultado para essa pessoa numa tributação não conforme com as disposições da presente Convenção e

(b) As autoridades competentes não estiverem em condições de chegar a um acordo para resolver esse caso nos termos do n.º 2 num prazo de três anos a partir da apresentação do caso à autoridade competente do outro Estado Contratante,

quaisquer questões não resolvidas decorrentes do caso serão submetidas a arbitragem se qualquer autoridade competente assim o solicitar. A pessoa que tenha apresentado o caso deve ser notificada do pedido. Estas questões não resolvidas não deverão, no entanto, ser submetidas a arbitragem se uma decisão sobre essas questões já tenha sido proferida por um tribunal administrativo de um dos dois Estados. A decisão de arbitragem será vinculativa para os Estados e será aplicada independentemente dos prazos estabelecidos na legislação interna desses Estados, a menos que ambas as autoridades competentes concordem com uma solução diferente dentro de seis meses após a decisão ter-lhes sido comunicada ou a menos que a pessoa diretamente afetada pelo caso não aceite o acordo amigável que implementa a decisão arbitral. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicação do presente número.

Nota : O presente artigo, reproduz o artigo 25º do MONU, versão B, sobre o procedimento amigável. De acordo com as considerações tecidas aquando da análise deste artigo no capítulo anterior, a adoção desta versão do artigo deve-se ao fato de concordarmos com a necessidade de obrigatoriedade de os Estados Contratantes chegarem a um acordo, através da arbitragem, para resolução de uma situação de injustiça perante um contribuinte.

Artigo 25.º

TROCA DE INFORMAÇÕES

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações previsivelmente relevantes para a realização das disposições da presente Convenção ou para a administração ou aplicação das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em benefício dos Estados Contratantes, ou de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. Em particular, as informações serão trocadas na medida em que sejam úteis para um Estado Contratante na prevenção de fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos artigos 1º e 2º. O Estado requerente no seu pedido de informação, deverá obrigatoriamente citar os dados relativos ao contribuinte em questão e comprovar a necessidade dessas informações para os fins referidos. Caso contrário, o Estado requerido poderá abster-se de fornecer as informações em questão.

2. Todas as informações recebidas nos termos do n.º 1 por um Estado Contratante serão consideradas confidenciais, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado e só deverão ser divulgadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas da liquidação ou cobrança dos impostos referidos no número 1 ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos relativos a esses impostos, ou do seu controlo. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para tais fins. Eles podem divulgar as informações em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. Em nenhum caso o disposto nos n.ºs 1 e 2 deve ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

(a) De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

(b) De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desse ou do outro Estado Contratante;

(c) de fornecer informações reveladoras de qualquer atividade comercial, empresarial, industrial, segredo comercial ou profissional ou um processo comercial, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4. Se forem solicitadas informações por um Estado Contratante, de acordo com este artigo, o outro Estado Contratante usará as suas medidas de recolha de informação para obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite dessas informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação contida na frase anterior está sujeita às limitações do n.º 3, mas em nenhum caso tais limitações devem ser interpretadas de forma a permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer tais informações unicamente porque não têm interesse para si, no âmbito interno.

5. Em nenhum caso, o disposto no n.º 3 deve ser interpretado de forma a permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer informações apenas porque a informação é detida por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa agindo como agente ou um fiduciário, ou porque diz respeito aos direitos de propriedade de uma pessoa.

6. As autoridades competentes, através de consultas, desenvolvem métodos e técnicas sobre as matérias em relação às quais o intercâmbio de informações nos termos do n.º 1 serão apropriadas.

Nota: O artigo sobre a troca de informações é uma disposição importante no âmbito da cooperação internacional, pelo que, independentemente dos Estados Contratantes constituírem P.V.D ou P.D, essas disposições devem ser incluídas nas Convenções. Neste caso, as disposições são fundamentalmente as mesmas no MONU e no MOCDE, embora no MONU os peritos tenham sido um pouco mais específicos, estabelecendo a prevenção da evasão e fraude fiscais como o objetivo principal da troca de informações, por um lado, e por outro, criando o n.º 6 que refere as consultas como método de efetivação das trocas de informações.

O artigo 26º sobre a troca de informações é bastante proveitoso para os países em vias de desenvolvimento, bem como os procedimentos para a execução do mesmo, caso seja efetiva e reciprocamente posto em prática. Por outro lado, consideramos que nas relações entre os P.V.D e os P.D, estes últimos são os que mais se beneficiarão desta troca de informações, pois, como temos vindo a repetir, os rendimentos provêm sobretudo dos P.V.D, e por isso, a necessidade de informação será relativa sobretudo, aos rendimentos e contribuintes daí provenientes.

Quanto ao estabelecimento de prazos para a prestação de informações constante da nova versão do MOCDE, achamos desnecessário, deixando os mesmos para as negociações bilaterais no caso dos Estados Contratantes decidirem estabelecer esses prazos. Do mesmo modo, quanto à possibilidade de utilização das informações obtidas, para outros fins, estabelecida na revisão do artigo 26º do MOCDE, optamos por manter a posição do MONU que deixa também esta questão para as negociações bilaterais.

Artigo 26.º

ASSISTÊNCIA EM MATÉRIA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS

1. Os Estados Contratantes prestarão assistência mútua para fins da cobrança dos respetivos créditos fiscais. A referida assistência é relativa unicamente aos rendimentos, segundo o artigo 2º da presente Convenção, e desde que os mesmos tenham a mesma natureza.

2. A expressão « crédito fiscal » tal como é usada no presente artigo designa uma importância devida a título de impostos sobre o rendimento cobrados em benefício dos Estados Contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, desde que a tributação correspondente não seja contrária à presente Convenção ou a qualquer outro instrumento de que os Estados Contratantes sejam Partes, e bem assim os juros, penalidades administrativas e os custos de cobrança ou de medidas cautelares relativos a essa importância.

3. Quando um crédito fiscal de um Estado Contratante for suscetível de ser cobrado nos termos das leis desse Estado e for devido por uma pessoa que, nessa data, e por força dessas leis, não possa impedir a respetiva cobrança, esse crédito fiscal será aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos da sua

cobrança pelas autoridades competentes do outro Estado Contratante. Esse crédito fiscal será cobrado por esse outro Estado em conformidade com as disposições da sua legislação aplicáveis em matéria de cobrança dos seus próprios impostos como se o crédito em causa constituísse um crédito fiscal desse outro Estado.

4. Quando um crédito fiscal de um Estado Contratante constitua um crédito relativamente ao qual esse Estado pode, em virtude da sua legislação, tomar medidas cautelares, com vista a garantir a sua cobrança, esse crédito deverá, a pedido das autoridades competentes desse Estado, ser aceite para fins de adoção de medidas cautelares pela autoridade competente do outro Estado Contratante. Esse outro Estado deve tomar medidas cautelares em relação a esse crédito fiscal de acordo com as disposições da sua legislação, como se se tratasse de um crédito fiscal desse outro Estado, mesmo que, no momento em que são aplicadas tais medidas, o crédito fiscal não seja suscetível de ser cobrado no primeiro Estado mencionado ou seja devido por uma pessoa que tenha o direito de impedir a sua cobrança.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 3 e 4, os prazos de prescrição e a graduação aplicáveis, em virtude da legislação de um Estado Contratante, a um crédito fiscal em razão da sua natureza como tal, não se aplicarão a um crédito fiscal aceite por este Estado para efeitos do número 3 ou 4. Além disso, o crédito fiscal aceite por um Estado Contratante, para os fins do n.º 3 ou 4 não deve, nesse Estado, ser objeto de qualquer graduação, em virtude da legislação do outro Estado Contratante.

6. Nenhum tipo de litígio relativo ao crédito fiscal de um Estado Contratante será submetido aos tribunais ou entidades administrativas do outro Estado Contratante.

7. Se, a qualquer momento após a solicitação ter sido feita por um Estado Contratante nos termos dos n.ºs 3 ou 4 e antes do outro Estado Contratante coletar e remeter o montante do crédito fiscal em causa para o Estado primeiramente mencionado, o crédito fiscal deixa de constituir:

(a) no caso de um pedido nos termos do n.º 3, um crédito fiscal do Estado primeiramente mencionado que seja suscetível de ser cobrado ao abrigo da legislação desse Estado, e é devido por uma pessoa que, naquele momento não pode, segundo as leis do Estado, impedir a sua cobrança, ou

(b) no caso de um pedido nos termos do n.º 4, o crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, em relação ao qual esse Estado pode, sob suas leis, tomar medidas cautelares, com vista a assegurar a sua cobrança,

as autoridades competentes do primeiro Estado mencionado deverão imediatamente comunicar às autoridades competentes do outro Estado desse fato e, por opção do outro Estado, o primeiro Estado pode suspender ou retirar o seu pedido.

8. Em nenhum caso as disposições do presente artigo poderão ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

(a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

(b) adotar medidas que seriam contrárias à ordem pública;

(c) prestar assistência, se o outro Estado Contratante não tiver seguido todas as medidas razoáveis de cobrança ou cautelares, conforme o caso, de que disponha por força da sua legislação ou prática administrativa;

(d) prestar assistência nos casos em que os encargos administrativos para esse Estado sejam claramente desproporcionados em relação aos benefícios a serem obtidos pelo outro Estado Contratante.

Nota: O presente artigo reproduz as disposições dos modelos da ONU e da OCDE, com pequenas alterações, como é o caso dos impostos a que se aplica esta disposição, que neste caso são apenas os impostos sobre os rendimentos, uma vez que a Convenção em si aplica-se unicamente aos rendimentos. Outra alteração diz respeito aos litígios relativos aos créditos fiscais, que devem ser resolvidos no Estado Contratante a que pertence o crédito fiscal a ser cobrado pelo outro Estado Contratante. Esta disposição visa, eliminar os possíveis conflitos que possam surgir devido às diferenças existentes entre os sistemas jurídicos dos Estados Contratantes. Este artigo, como já referimos, beneficia na nossa opinião, os P.V.D, nas Convenções que os mesmos possam assinar com os P.D, uma vez que, devido ao maior desenvolvimento do próprio sistema fiscal dos P.D em relação ao dos P.V.D, a assistência em matéria de cobrança de impostos dos primeiros em relação aos segundos será muito mais eficaz e proveitosa do que o contrário. Embora, por outro

lado, a proporcionalidade de pedidos de apoio na cobrança de impostos não será a mesma, uma vez que os P.D que constituem na maior parte dos casos a residência dos beneficiários, terão tendência a recorrer mais vezes a esse mecanismo, que desta forma beneficiará, como é óbvio, a esses Estados. Por tudo isto, conclui-se que, finalmente, o artigo sobre a assistência em matéria de cobrança de imposto favorece mais os P.D, podendo favorecer mais os P.V.D, quando os mesmos fizerem recurso a este mecanismo.

Artigo 27.º

MEMBROS DE MISSÕES DIPLOMÁTICAS E POSTOS CONSULARES

O disposto na presente Convenção não prejudicará os privilégios fiscais de que beneficiem os membros de missões diplomáticas e de postos consulares em virtude das regras gerais de direito internacional ou de disposições de acordos espeiais.

Nota: Assim estabelecido, o presente artigo favorece nos acordos entre P.V.D e P.D, a ambas as partes, mas sobretudo os P.D, porque embora tanto uns como outros possuam, de uma forma geral, missões diplomáticas e postos consulares a nível mundial, os P.D possuem como é óbvio, em maior número, missões diplomáticas e postos consulares.

Capítulo VI

DISPOSIÇÕES FINAIS

Artigo 28.º

ENTRADA EM VIGOR

1. Será ratificada esta Convenção e os instrumentos de ratificação serão trocados em _____ o mais breve possível.

2. A Convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis:

(a) Na República Democrática de São Tomé e Príncipe: .....

(b) (No Estado B): .....

Artigo 29.º

DENÚNCIA

A presente Convenção permanecerá em vigor enquanto não for denunciada por nenhum Estado Contratante. Qualquer dos Estados Contratantes pode denunciar a Convenção, por via diplomática, mediante aviso prévio, pelo menos, seis meses antes do fim de qualquer ano civil após o ano ____. Nesse caso, a Convenção deixará de se aplicar:

(a) Na República Democrática de São Tomé e Príncipe: .....

(b) (No Estado B): .....

CLÁUSULA TERMINAL

5. CONCLUSÃO

De tudo o que aqui foi visto, só nos resta dizer que as convenções fiscais constituem um mecanismo quase que indispensável nas relações económicas entre os Estados, pelo que a elaboração de um modelo de Convenção fiscal para a República Democrática de São Tomé e Príncipe era imperativo.

Contudo, era necessário garantir a adaptação do modelo à realidade socioeconómica do país, constituindo este um País em Vias de Desenvolvimento.

Assim sendo, e após a análise comparativa das legislações fiscais portuguesa e santomense bem como dos modelos de convenção fiscal da ONU e da OCDE, concluímos que:

– quanto à análise comparativa das legislações fiscais portuguesa e santomense, a legislação fiscal santomense é quase que uma reprodução da legislação fiscal portuguesa devido aos laços históricos existentes entre os mesmos, podendo-se constatar pequenas distinções a nível da definição de residência das pessoas singulares e a nível dos rendimentos obtidos em STP, que a nosso ver, são mais abrangentes que na legislação portuguesa.

– quanto aos modelos de convenção fiscal da ONU e da OCDE, o segundo foi criado essencialmente para países desenvolvidos visando uma tributação sobretudo na residência dos beneficiários, devido ao facto de os residentes de P.D constituírem geralmente os investidores dos P.V.D, o que nos levou a seguir sobretudo o modelo de convenção fiscal da ONU que tenta pautar mais pela tributação na fonte dos rendimentos, embora com algumas adaptações à realidade do país em si.

Nesta ordem de ideias, o modelo de convenção fiscal para STP é um modelo criado tentando conciliar a necessidade do país de atrair investimento estrangeiro, a necessidade de tributação na fonte tendo em conta a condição de P.V.D. do país, e por último, a necessidade da outra Parte Contratante de obter igualmente benefícios através da Convenção, ou seja, a necessidade de prever casos de tributação na residência.

REFERÊNCIAS

PORTUGAL. Leis, Decretos, etc. (2013) - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. In PORTUGAL. Ministério das Finaças. Autoridade Tributária e Aduaneira – Bem vindo ao portal das Finanças [Em linha]. Lisboa : ATA. [Consult. 25 Agosto 2013]. Disponível em WWW :<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ/>.

PORTUGAL. Leis, Decretos, etc. (2013) - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. In PORTUGAL. Ministério das Finaças. Autoridade Tributária e Aduaneira – Bem vindo ao portal das Finanças [Em linha]. Lisboa: ATA. [Consult.10 Junho 2013]. Disponível em WWW: <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/>.

UNITED NATIONS (2011) - Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries [Em linha]. New York : Department of Economic & Social Affairs, United Nations. [Consult. 2 Fevereiro 2013]. Disponível em WWW:<URL:http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. Comité dos Asuntos Fiscais (2011) - Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais.

PIRES, Manuel (1984) - Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Lisboa : Centro de Estudos fiscais.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. LEI nº/2009.D.R.68 (2009-10-8) 1054-1076.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. LEI nº16/2008 D.R.80 (2008-12-31) 923-952.

BIBLIOGRAFIA

DECRETO-LEI nº28/2006 D.R I Série A. 59 (2006-03-23) 2117-2126).

RESOLUÇÃO DA ASSEMBLEIA nº 63/2000. D.R. I Série – A. 159 (2000-07-12) 3115–3124.