

## Intervenção de **Dulce Manuel Neto (Págs. 23/29 da Revista)**

As minhas primeiras palavras são de agradecimento a esta Associação de Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal pelo honroso convite que me dirigiu para intervir neste painel, composto por pessoas tão ilustres e qualificadas.

Pessoas que têm uma visão muito mais profunda e alargada do que eu no âmbito do tema proposto, e cuja participação é fundamental nestes espaços de reflexão e diálogo entre magistrados, académicos e juristas, sobre questões fiscais complexas que cada vez mais são colocados aos tribunais, face, sobretudo, à progressiva globalização e internacionalização da economia, que vem desencadeando situações no domínio dos impostos que ainda não há muito tempo eram praticamente imprevisíveis, como acontece, por exemplo, com a tributação dos rendimentos provenientes do comércio electrónico e do software.

Não posso deixar de aproveitar esta oportunidade para sublinhar o quanto é necessário dotar os juízes de meios e instrumentos adequados para enfrentar matérias fiscais complexas, que exigem conhecimentos cada vez mais abrangentes e especializados. Sobretudo se tivermos em conta que a grande maioria dos juízes trabalha em tribunais que não dispõem de bibliotecas condignas, sem acesso a obras e publicações jurídicas, a revistas de especialidade, e que os juízes não dispõem de qualquer tipo de apoio técnico e jurídico.

Os juízes continuam a ter de procurar, sozinhos, amparo doutrinal e jurisprudencial para resolver todas as questões colocadas nos processos, a ter de ir pessoalmente pesquisar e comprar obras e textos que lhe permitam analisar e decidir as mais diversas e complexas questões, sem a ajuda de um serviço ou núcleo de apoio, sem um assessor, sem qualquer serviço de secretariado. É absurdo, numa época em que o volume de serviço é brutal.

Por outro lado, é fundamental a publicação de obras e textos sobre matérias fiscais, e a publicação de artigos de análise da jurisprudência que vai sendo editada.

Não posso deixar de recordar aqui os casos da tributação de rendimentos auferidos na Alemanha por trabalhadores de nacionalidade portuguesa, que começaram a ser apreciados nos tribunais superiores há cerca de 10 anos atrás. A posição inicial da jurisprudência tem sido progressivamente revista com o contributo precioso de artigos editados por estudiosos do tema, designadamente pelo Prof. Dr. RUI DUARTE MORAIS e pelo Mestre GUSTAVO COURINHA, publicados tanto na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 1, como na revista Fiscalidade, n.º 17.

E é também fundamental que seja feito um esforço de divulgação desses textos junto dos juízes, sobretudo os de 1ª instância, tendo em conta que a maioria deles não tem acesso às obras e revistas que vão sendo publicados e os respectivos tribunais não dispõem de verba para a sua aquisição.

Posto isto, gostava então de iniciar o tema que me foi proposto com alguns apontamentos sobre as Convenções que têm sido celebradas por Portugal para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Modelo de Convenção que lhes serve de base.

Não vos quero maçar com dissertações teóricas, que, aliás, a escassez de tempo inviabiliza, pelo que irei fazer uma abordagem muito sumária de alguns conceitos essenciais, enunciar questões que têm vindo a ser apreciadas pelos tribunais e fornecer alguns elementos doutrinários e jurisprudenciais úteis para a sua resolução.

Como todos sabem, o principal instrumento que os Estados detêm para prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional é a via consensual, da celebração de Convenções para Evitar a Dupla Tributação, aplicáveis apenas à Dupla Tributação Jurídica e não à Dupla Tributação Económica.

No caso dos países integrantes da União Europeia, este tipo de Convenções tem vindo a perder o seu interesse de aplicabilidade face à publicação de Directivas Comunitárias de âmbito fiscal que visam a harmonização entre os Estados Membros. Directivas que são muito mais vantajosas que as Convenções, pois que enquanto estas reduzem taxas de retenção na fonte a aplicar a determinados rendimentos, as Directivas têm eliminado essas taxas.

É o que actualmente acontece para os rendimentos de Dividendos, Juros & Royalties. É o que se passa, por exemplo, com a Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho e que foi já objecto de várias alterações, a última das quais pela Directiva 2006/98/CE, de 20 de Dezembro, referente ao regime fiscal comum aplicável às empresas mães e às suas filiais em Estados Membros diferentes, cuja aplicação foi analisada num recente acórdão do STA que se debruçou sobre uma situação de tributação na fonte de lucros distribuídos por uma sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade mãe residente em França, dando-lhe primazia sobre a Convenção para Evitar a

Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a França. É o acórdão proferido em 7 de Dezembro de 2010, no Recurso n.º 1.075/09.

Voltando às Convenções, sabemos que elas são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, não existindo no direito português acto de transformação do direito convencional em direito interno, pelo que as normas constantes de convenções internacionais validamente celebradas, ratificadas e aprovadas vigoram na ordem interna logo que publicadas.

A sua superioridade hierárquica relativamente ao direito interno é proclamada pelo artigo 8.º da nossa Constituição.

Deste modo, o direito internacional convencional não pode ser afastado por actos normativos internos. Ele é superior à lei ordinária anterior, pois enquanto vincular internacionalmente o Estado português suspende eventuais leis ordinárias conflituantes; E é também superior à lei ordinária posterior que a contrarie, na medida em que esta será, por força disso, materialmente inconstitucional.

Apesar de se tratar de matéria elementar, o certo é que as posições que as autoridades fiscais portuguesas vêm tomando na sua ânsia de tributação de rendimentos demonstram que é necessário ter sempre presente esta matéria, que tem constituído o suporte estruturante de muitas das decisões proferidas pelos nossos tribunais.

E para a sua compreensão é fundamental a leitura da obra do Prof. Dr. ALBERTO XAVIER, “*Direito Tributário Internacional*” e toda a doutrina e jurisprudência aí citada.

As Convenções celebradas por Portugal para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital baseiam-se, na sua

generalidade, no Modelo de Convenção de Dupla Tributação proposto pela OCDE. Modelo que foi elaborado inicialmente em 1963 pelo organismo antecessor da OCDE e que em 1992 foi adoptado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, com revisões periódicas que sucederam em 1994, 95, 97, 2000, 2003, 2005 e 2008.

Este Modelo de Convenção, como qualquer convenção-tipo, limita-se a traçar uma *minuta* ou *recomendação de redacção convencional* que as partes deverão seguir na elaboração das Convenções que celebrem, pelo que esse Modelo nunca se pode sobrepor às condições bilaterais concretamente acordadas entre os Estados se o respectivo conteúdo não constar da convenção que estes celebrem.

O Modelo de Convenção da OCDE não visa atribuir aos Estados pretensões tributárias que não tenham suporte nas suas leis internas, mas apenas delimitar, por via convencional, as pretensões tributárias que as suas leis internas já prevêem. Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a *permita*; É ainda necessária a existência de uma norma interna que a *imponha*.

E daí que seja sempre necessária uma investigação em duas fases: uma primeira fase, que consiste em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; e só no caso afirmativo é que se avança para a segunda fase, apurando se essa tributação se encontra limitada por norma convencional.

A Convenção Modelo limita-se a repartir o poder de tributar entre os Estados contratantes, estabelecendo, para as diferentes categorias de rendimentos, as competências fiscais do Estado da fonte e do Estado da residência.

Segundo esse Modelo, o Estado da residência não tem, em geral, limitações no poder de tributar. Ou tem o direito exclusivo de tributar, estando o Estado da Fonte impedido de o fazer, inexistindo, nesse caso, dupla tributação; Ou, não tem esse poder exclusivo, por haver competência cumulativa de tributação pelo Estado da Residência e pelo Estado da Fonte, e nesse caso cabe sempre ao Estado da residência a obrigação de eliminar a dupla tributação através de um dos métodos previstos no capítulo V da Convenção Modelo.

Sobre esta temática existem diversos artigos e obras, dos quais destaco, pelo seu relevo, não só a referida obra do Prof. Dr. ALBERTO XAVIER, como a obra do Prof. Dr. MANUEL PIRES, “*Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*”, ou o artigo da Dr<sup>a</sup> MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “*As Convenções sobre Dupla Tributação*”, publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179.

Realço ainda a obra do Prof. Dr. RUI MORAIS, intitulada “*Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*”, publicações Universidade Católica, Porto, 2005 e o artigo que publicou na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1 do ano I, intitulado “*Dupla tributação internacional em IRS- Notas de uma leitura em jurisprudência*” e a doutrina e jurisprudência nele citada.

Para além das questões que têm sido frequentemente colocadas nos tribunais portugueses e que contendem com a interpretação das normas constantes das Convenções celebradas por Portugal para Evitar a Dupla Tributação sobre o Rendimento, designadamente com o conceito convencional de residência, existem outras, colaterais, relacionadas nomeadamente com o mecanismo de troca de informação internacional que

as Convenções prevêm para a comprovação da realidade das situações tributárias dos sujeitos passivos.

A jurisprudência portuguesa tem entendido, com o aplauso da doutrina, que compete à Administração Fiscal, no caso de lhe subsistirem dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades do outro Estado Contratante, de forma a evitar a dupla tributação. Pode ver-se nesse sentido o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Abril de 2005, no Proc. n.º 107/03-BRAGA, comentado na Revista Fiscalidade n.º 22.

Também têm sido colocadas com frequência aos tribunais questões relativas ao cumprimento de requisitos formais ou de prova, sobretudo em situações de litígio que têm por base a responsabilidade tributária do substituto, sabido que este, para não proceder à retenção na fonte ou proceder a uma retenção limitada, tem de estar munido de documento comprovativo de que o beneficiário do rendimento é residente no outro Estado contratante, sob pena de ficar obrigado a fazer a retenção por aplicação da taxa “normal”.

A Administração Fiscal portuguesa publicou impressos com base nos quais as autoridades fiscais dos outros Estados terão de atestar a qualidade da residência fiscal do beneficiário do rendimento, recusando-se a aceitar as declarações dessas autoridades fiscais comprovativas da qualidade de residente fiscal. Ou seja, no fundo, o que a AF portuguesa tem feito é dificultar a aplicação efectiva das disposições das Convenções, impondo a outros Estados um modelo de certificação da residência fiscal que é criado por si, quando esses outros Estados têm meios próprios de certificar essa mesma qualidade.

Todavia, os nossos tribunais superiores têm repetidamente afirmado, também com o aplauso da doutrina, que a prova dos factos em questão pode ser feita por outros meios documentais que não a apresentação de determinados “impressos” criados pela nossa Administração e que, uma vez verificado, ainda que *a posteriori*, que o imposto entregue era o devido, nada mais pode ser exigido a tal título.

São disso exemplo os acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 5 de Julho de 2005, no Proc. n.º 5.675/01, em 16 de Maio de 2006, no Proc. n.º 504/05 e em 9 de Maio de 2007, no Proc. n.º 1.041/06, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de Outubro de 2007, no Proc. n.º 796/05, e o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Junho de 2007, no Proc. n.º 397/06.

Outro aspecto que gostaria de salientar tem a ver com os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE.

A par dos artigos que formam o propriamente dito Modelo de Convenção da OCDE, fazem também parte dele os Comentários, que são elaborados pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, que reúne especialistas em matérias fiscais mandatados pelos Estados membros desta organização.

Os Comentários constituem um elemento interpretativo útil na descoberta do sentido das normas que o Modelo propõe, sendo utilizados regularmente pelas administrações fiscais dos Estados contratantes, pelos contribuintes e pelos tribunais, como fonte de interpretação possível, pelo que se recomenda vivamente a sua leitura sempre que esteja em causa a interpretação de uma norma constante de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação que tenha por referência esse Modelo.



Todavia, não é nada fácil o acesso dos nossos juízes a esses Comentários, o que mais uma vez evidencia a dificuldade que têm em aceder a elementos fundamentais para a apreciação de questões que são chamados a resolver. Não existe uma tradução oficial do Modelo de Convenção da OCDE e a tradução que tem sido feita para português é promovida pelo Centro de Estudos Fiscais, que tem publicado algumas versões do Modelo de Convenção e dos respectivos Comentários nos seus *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, os quais não constam das bibliotecas dos tribunais superiores, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo, como tive oportunidade de constatar quando pretendi fazer essa consulta. E esta será, a meu ver, a razão pela qual são sistematicamente “ignorados” pelos nossos tribunais, quando constituem um elemento essencial para a interpretação das Convenções celebradas por Portugal.

Isto porque os Estados aproveitam esses Comentários para manifestar a sua discordância quer quanto à *redacção* dos preceitos contidos no Modelo (são as chamadas “Reservas”) quer quanto à *interpretação que a OCDE faz desses preceitos* (são as chamadas “Observações”).

Assim, embora as “Observações” e as “Reservas” sejam da autoria exclusiva dos Estados que as emitem, dando a conhecer a posição de cada Estado a respeito de vários artigos do Modelo, os seus conteúdos e propósitos diferem, como muito bem explica o Dr. GUSTAVO COURINHA num brilhante artigo que publicou na revista *Fiscalidade* n.º 37, cuja leitura recomendo vivamente.

As “Observações” são meras declarações interpretativas. O Estado que a formula demonstra estar de acordo com a redacção proposta para o preceito, discordando apenas da interpretação que dele é feita pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.

Já o Estado que emite uma “Reserva” não está de acordo com a própria redacção proposta para um preceito e reserva-se o direito de optar por uma diferente redacção nas convenções que venha a celebrar (caso, naturalmente, o outro Estado contratante concorde e aceite essa outra redacção).

E é neste enquadramento que se compreende que as “Reservas” formuladas pelos Estados membros só possam produzir efeitos jurídicos se forem efectivamente concretizadas nas Convenções que esses Estados celebrem, sob pena de não passarem de meras declarações de intenções.

O Comité de Assuntos Fiscais da OCDE considera que a interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação deve ser feita, na medida do possível, de acordo com os comentários mais recentes, mesmo no caso de Convenções celebradas anteriormente. Todavia, esta posição, que implica uma interpretação actualista das Convenções com base em Comentários supervenientes não é pacífica na doutrina, quer a nível nacional quer a nível internacional, como bem explica o DR. GUSTAVO COURINHA nesse artigo que publicou na Revista Fiscalidade n.º 37, onde defende a posição, também sustentado pelo Prof. RUI MORAIS, de que *uma convenção baseada no Modelo da OCDE deve ser interpretada apenas à luz dos Comentários vigentes à data da sua celebração, por serem estes os que as partes contratantes, supostamente, tiveram presentes ao celebrarem um tal acordo.*

Portugal já celebrou dezenas de Convenções de dupla tributação no âmbito dos impostos sobre o rendimento, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, com algumas “Reservas” que visam, essencialmente, elevar o nível de tributação no Estado da fonte quanto a dividendos, juros e royalties.

Exemplos de “Reservas” emitidas pelo Estado Português são as que constam dos Comentários ao artigo 12.º da Convenção Modelo, que define a tributação dos *Royalties*. Segundo elas, Portugal reserva-se o direito de celebrar Convenções para Evitar a Dupla Tributação nas quais introduza uma redacção alternativa a esse artigo 12.º para poder tratar como *Royalties* rendimentos que não se enquadram na definição contida nesse preceito.

Recentemente, no acórdão proferido pelo STA em 2 de Fevereiro deste ano, no Proc. n.º 621/09, foi analisada uma dessas Reservas introduzida por Portugal no que toca aos rendimentos provenientes de Software, através da qual ele se reservou o direito de tratar todos os *contratos onerosos* que não configurassem alienação total de software como geradores de *Royalties*.

O que lhe permitiria, enquanto Estado da Fonte, tributar de forma limitada, isto é, a uma taxa de imposto reduzida, esses rendimentos pagos a não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal.

Nesse Processo estavam em causa rendimentos pagos por uma sociedade portuguesa a uma sociedade belga (que era uma empresa não residente e sem estabelecimento estável em Portugal) por uma licença de utilização de software para uso interno na actividade da Impugnante. Isto é, estava em causa, não uma transferência total de direitos sobre software, mas a mera cedência do uso de software, isto é, uma transferência parcial de direitos.

A Impugnante não procedera a qualquer *retenção na fonte* por entender que se tratava de lucros ou rendimentos comerciais da sociedade belga, tributados exclusivamente no Estado da residência, isto é, na Bélgica, por força do artigo 7º da Convenção celebrada entre Portugal e a Bélgica em 16 de Julho de 1969, que entrou em vigor em 19 de Dezembro de 1971, e que também segue o Modelo de Convenção da OCDE.

E na verdade, segundo os Comentários ao Modelo de Convenção, a posição interpretativa oficial da OCDE do artigo 12º é no sentido de que não se enquadram no conceito de Royalties nem os rendimentos oriundos da *transferência total* direitos sobre *software*, nem os rendimentos oriundos da *transferência parcial*, a menos que se trate de uma *transferência parcial com o fim de desenvolvimento ou exploração comercial*, o que não era o caso. E Portugal não formulou qualquer “*observação*” a esses Comentários, o que significa que se conformou com essa interpretação do preceito.

Porém, a Administração Fiscal defendia que esses rendimentos se integravam no conceito de “*royalties*” contido no artigo 12º face ao teor da Reserva aos Comentários formulada por Portugal em 1992 e que perdurou até Julho de 2008, Reserva que lhe permitiria qualificar e tributar como *royalties* todos os rendimentos oriundos de *transferências parciais* de direitos sobre *software*, qualquer que fosse o seu destino, ficando apenas excluídos dessa qualificação os rendimentos resultantes da *transferência total de direitos*.

Ora como se deixou explicado nesse acórdão, esta tese da Administração Fiscal parte de um pressuposto errado, traduzido na ideia de que seria o Modelo de Convenção e as Reservas aí formuladas que regulariam as relações tributárias entre Portugal e a Bélgica, o que, no fundo, significaria atribuir ao Modelo a natureza de uma convenção multilateral e atropelar o concreto teor da Convenção celebrada entre estes dois países.

Como se viu, para que essa reserva produzisse efeito era necessário que a Bélgica a tivesse aceite, passando essa aceitação pela sua inserção na convenção bilateral celebrada entre estes dois países, o que não aconteceu.

Esta questão da tributação dos rendimentos provenientes da cedência de software é tratada, de uma forma muito clara e interessante, pelo Dr.

FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, num artigo que publicou na obra “*Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*”, publicado pela Coimbra Editora em 2006, e onde sustenta que os rendimentos obtidos por não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal pela cedência de software não podem ser qualificados, à luz da lei interna portuguesa, como rendimentos da propriedade intelectual, uma vez que os programas de computador não são considerados como obra literária ou científica. E, como tal, esses rendimentos não poderiam estar sujeitos a tributação quando Portugal é o Estado da Fonte, sabido que a Convenção para Evitar a Dupla Tributação não lhe atribui poderes tributários que não tenham suporte nas suas leis internas

Para além disso, e para o caso de se admitir que o direito interno português permite qualificar o *software* como “*obra literária, artística ou científica*” face à protecção que o legislador português veio a conceder aos programas de computador através do Dec.Lei n.º 252/94, de 20 de Outubro, atribuindo-lhe “*protecção análoga*” às obras literárias, ainda sustenta que o pagamento não remunera uma OBRA, seja ela literária, artística ou científica, e, nessa medida, não se enquadra no conceito de Royalties contido no artigo 12º do Modelo de Convenção da OCDE e em todas as Convenções de dupla tributação que seguiram este Modelo.

Esta matéria da tributação internacional do Software e das Royalties constitui um tema vastíssimo, que daria pano para mangas, mas face à limitação de tempo, limito-me a sugerir a leitura desse artigo publicado pelo Dr. FRANCISCO DE SOUSA DA CAMARA, bem como do estudo publicado pelo Dr. GUSTAVO LOPES COURINHA na Revista FISCALIDADE n.º 37, pois que embora possamos, porventura, discordar de alguns aspectos ou conclusões a que chegam, tratam toda esta matéria de um forma muito clara e interessante.

Não vos maço mais. Muito obrigada pela atenção que me dispensaram.