



CIDEEFF

MONOGRAFIAS

Nº 7 / 2024

CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E
A REPÚBLICA DE ANGOLA, PARA ELIMINAR A DUPLA
TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O
RENDIMENTO E PREVENIR A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL.

Aida Bernadeth Pires Alberto Gonçalves



CIDEEFF

CIDEEFF

MONOGRAFIAS

ISSN: 2795-4870

-

Nº7/2024

TAX GOVERNANCE

Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola, para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal.

Author

Aida Bernadeth Pires Alberto Gonçalves

WP Coordinators

Ana Paula Dourado
Pedro Infante Mota
Miguel Moura e Silva
Nazaré da Costa Cabral

Publisher

**CIDEEFF - Centre for Research in
European, Economic, Fiscal and Tax Law**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com

Agradecimentos

Agradeço,

À Deus Pai, pela sua infinita misericórdia para comigo.

Ao meu orientador, Professor Gustavo Courinha, pelo seu rigor e sábia orientação.

Ao meu marido, por sempre liderar pelo exemplo.

Aos meus filhos, pelos milhões de beijinhos e abraços.

À minha família, pelas suas orações.

À todos que contribuíram com uma palavra de incentivo no momento certo.

O meu muito obrigado por tudo.



Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola, para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal.

Aida Bernadeth Pires Alberto Gonçalves
CIDEEFF | Universidade de Lisboa

Índice

Resumo / Palavras Chave (pag. 6) ►

Abstract / Keywords (pag. 7) ►

1. Introdução (pag. 9) ►

2. Conceitualização de Dupla Tributação (pag. 11) ►

3. Convenções para Evitar a Dupla Tributação (pag. 14) ►

4. A Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola – propósitos da sua celebração (pag. 26) ►

5. Cláusulas Gerais Anti Abuso (pag. 52) ►

6. Mecanismos para Aplicação da CDT (pag. 60) ►

7. Aspetos a analisar - Críticas (pag. 66) ►

8. Conclusões (pag. 68) ►

9. Referências Bibliográficas (pag. 70) ►

Prefácio

A Tese de Mestrado de Aida Gonçalves, intitulada “Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a Evasão Fiscal”, versa sobre uma das mais recentes Convenções de Dupla Tributação – e, entre estas, certamente a mais importante, conhecidas as estreitas relações económicas entre os dois Países – assinadas por Portugal, tendo por desiderato fornecer aos leitores uma interpretação focada e extensa sobre as peculiares soluções convencionais ali adotadas, as quais são frequentemente distintas dos registos negociais habituais de cada um daqueles Países.

De grande utilidade prática – para advogados, consultores e administrações fiscais de ambos os Países –, a presente obra opta por não relegar para segundo plano um enquadramento dogmático das soluções convencionais, o qual está sempre presente e lhe confere uma reforçada coerência académica.

Do confronto das soluções ali trilhadas com os Modelos de Convenção mais conhecidos – o Modelo OCDE e o Modelo ONU, eles próprios objeto de importantes mutações recentes – retiram-se reflexões muito úteis e que ajudam a compreender o alcance quer do âmbito quer da estatuição seguidos nas normas de repartição de competências fiscais que Angola e Portugal entenderam ali perfilhar.

Naquela que é, indiscutivelmente, uma Convenção muito especial a vários títulos, vamos encontrar no trabalho de Aida Gonçalves o enfoque detalhado nas soluções, por vezes muito pouco comuns, ali seguidas e que retratam bem o pressuposto, por vezes esquecido, em que todos estes instrumentos internacionais assentam: o compromisso.

Trata-se, portanto e ao que julgamos saber, de um trabalho verdadeiramente pioneiro, e que ajuda a enquadrar e compreender melhor esta importante Convenção, que tão relevante é no amparo e segurança fiscal dos investimentos transfronteiriços realizados entre Portugal e Angola.

Gustavo Lopes Courinha

Professor Associado da Faculdade de Direito de Lisboa
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo

Resumo

A presente dissertação de mestrado propõe-se ao desafio de explorar a Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola Para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal.

Trata-se de um instrumento a muito ansiado pelas partes intervenientes, especialmente por Portugal, país com larga experiência na celebração de tais acordos. Não obstante tal experiência, a presente CDT, apresenta traços de originalidade que, por um lado, despertam a curiosidade e convidam ao seu estudo, e por outro lado causa à comunidade jurídica em geral alguma inquietação.

Destarte, iremos ao longo das próximas linhas explorar a presente CDT, analisando em que pontos a mesma se desvia dos modelos que serviram de base à sua elaboração, seja a CMOCDE como a CMONU, para adotar soluções *sui generis*.

Palavras Chave

Convenção, Dupla Tributação, Rendimento, CMOCDE, CMONU

Abstract

This master's thesis proposes the challenge of exploring the Convention between the Portuguese Republic and the Republic of Angola to Eliminate Double Taxation in Matters of Income Taxes and Prevent Fraud and Tax Evasion.

It is an instrument longed for by the parties involved, especially Portugal, a country with extensive experience in concluding such agreements. Despite the Portuguese experience, this Convention presents traces of originality that, on the one hand, arouse curiosity and invite its study, and on the other hand causes some concern to the legal community in general.

Thus, we will explore this convention along the next lines, analyzing where it is diverted from the models that served as the basis for its elaboration, whether OECD Model Tax Convention and United Nations Model Tax Convention, to adopt *sui generis* solutions.

Keywords

Convention, Double Taxation, Income, CMOCDE, CMONU

Abreviaturas

CDT - Convenção de Dupla Tributação

CIPC – Código sobre o Imposto das Pessoas Coletivas

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CMOCDE - Convenção Modelo da OCDE

CMONU - Convenção Modelo da ONU

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EE – Estabelecimento Estável

EU – União Europeia

IM – Instrumento Multilateral

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECE - Organização Europeia de Cooperação Económica

ONU - Organização das Nações Unidas

PPT – Principal Purpose Test

TFUE – Tratado do Funcionamento da União Europeia



1. Introdução

Vivemos atualmente num mundo globalizado, e como resultado deste fenómeno, nos deparamos, cada vez mais, com uma abertura dos estados seja no âmbito económico, social, cultural ou político. Uma verdadeira ausência de barreiras, tanto a níveis nacionais como a níveis internacionais, com diferentes mercados de países e regiões a interagirem entre si.

Tal evolução na relação entre diferentes povos, levou, naturalmente a uma alteração do Direito Fiscal e Tributário, de forma a adaptar-se a este novo cenário, e ainda assim, garantir aquela que é a principal finalidade deste ramo do direito que é a angariação de receita por parte do Estado.

Ora, se falamos em angariação de receitas por parte do Estado e ao mesmo tempo temos operações plurilocalizadas, por força dos princípios da livre circulação de pessoas e bens e livre circulação de capitais, este fenómeno pode gerar obrigações tributárias em mais do que um território, o que poderá resultar num caso de dupla ou tripla tributação.

A possibilidade de um mesmo rendimento poder estar sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados, incidindo sobre o mesmo sujeito passivo, origina situações de dupla tributação jurídica internacional.

Como forma de impedir esse excesso de tributação que condicionaria, sem dúvida o desenvolvimento económico dos mais variados operadores do mercado, inúmeros acordos bilaterais de tributação foram sendo celebrados ao longo dos últimos anos e até aos dias de hoje, tendo a grande maioria por base o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE¹ e o Modelo de Convenção Fiscal da ONU².

Tal como os nomes indicam, estes instrumentos, não são mais do que um draft, uma minuta que as convenções normalmente seguem. O objetivo destes instrumentos fiscais prende-se com a eliminação da dupla tributação que poderá surgir como consequência desse fenómeno da globalização. Para além de evitar a dupla tributação, as Convenções Modelo de tributação têm ainda outros objetivos, tais como providenciar certeza e previsibilidade em casos de investimento estrangeiro e criar um cenário onde as autoridades tributárias de cada país se possam basear na resolução de conflitos que possam surgir ao nível do direito fiscal internacional.

1 OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2q972ee-en>

2 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 – Update, United Nations New York, 2018

Neste sentido, durante as negociações de tratados bilaterais, estes modelos são utilizados como base das políticas fiscais a adotar. Os estados contratantes apenas têm de concordar, se for o caso, com os pontos nos quais se irão desviar dos referidos modelos.

Ao longo dos últimos anos, mais de quatro mil convenções para evitar a dupla tributação, foram celebrados um pouco por todo o mundo. Quanto a experiência portuguesa, Portugal celebrou várias CDT, à data de agosto de 2022, dispendo de um total de 79 CDT's, com 77 em vigor e duas assinadas, aguardando a entrada em vigor. A maioria celebrada com forte influência no modelo da OCDE.

Assim, enumeramos a seguir alguns países abrangidos por estas convenções celebradas por Portugal: Alemanha, África do Sul, Argélia, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Coreia, Cuba, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Finlândia (CDT entre Portugal e a Finlândia deixou de se aplicar a partir de 01.01.2019, por ter sido unilateralmente denunciada pela Finlândia), França, Grécia, Guiné-Bissau, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Paquistão, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia (a CDT deixou de se aplicar a 01.01.2022, por ter sido unilateralmente denunciada pela Suécia), Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

Muito recentemente, Portugal celebrou com Angola, uma Convenção para eliminar a dupla Tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal.

Essa Convenção para eliminar a dupla tributação entre Portugal e Angola, há muito esperada por investidores de ambos os países, entrou em vigor a 22 de agosto de 2019, com produção de efeitos em Angola a partir de 31 de dezembro de 2019 e em Portugal a partir de 1 de janeiro de 2020.

É sobre essa convenção celebrada entre Portugal e Angola, que vai incidir o presente estudo.

O tema é bastante pertinente, não só pelas estreitas relações, aos mais variados níveis, que sempre existiram entre os dois países, mas também porque, de um lado temos Portugal, país com uma já larga carteira de CDT's celebradas, conforme nomeamos supra, e do outro lado temos Angola, estreante nestas lides, que vê assim entrar em vigor a sua primeira convenção para evitar a dupla tributação.

Veremos que nesta convenção, os estados contratantes não se limitaram a adotar o Modelo de Convenção da OCDE, sendo notório ao longo do texto da convenção, os diversos desvios ao Modelo de Convenção da OCDE e o recurso ao Modelo de Convenção da ONU.

A adoção dos dois referidos modelos, torna *sui generis* a convenção para eliminar a dupla tributação entre Portugal e Angola, com diversas disposições pouco comuns nos tratados habitualmente assinados por Portugal.

Assim, nos propomos no presente trabalho o desafio de proceder a uma análise comparativa desta convenção, com base nos dois modelos que estiveram na sua base, de forma a podermos perceber se estamos diante de um instrumento que poderá efetivamente trazer o alívio que os operadores económicos dos dois países tanto anseiam.



2. Conceitualização de Dupla Tributação

2.1. Requisitos do Conceito

Como já foi apresentado anteriormente, a dupla tributação ocorre quando se observa, simultaneamente, dois fatores ou requisitos, sendo que a sua caracterização vai subordinar-se à ocorrência de ambos³, sendo estes fatores a identidade do facto e a pluralidade das normas.

2.1.1. Igualdade de Facto

Para que ocorra o fenómeno de dupla tributação é necessário que se verifique o concurso de normas, ou seja, a ocorrência de um determinado facto encontra-se previsto em mais do que uma norma tributária, nomeadamente, normas internacionais. Se não se verificar esta ocorrência não se está perante uma situação de dupla tributação.

Para que não seja passível a ocorrência de erros, foi desenvolvida a Teoria da Regra das Quatro Identidades. De acordo com esta teoria, para que a identidade do facto tributário ocorra e por isso se esteja perante uma situação de dupla tributação é necessário que se observe os seguintes quatro elementos⁴⁵:

- i. Identidade do facto: é fundamental conhecer sobre o que, efetivamente, vai incidir o imposto para que, num futuro, possa ser afeto o imposto devido ao facto tributário.
- ii. Identidade do sujeito: é crucial o conhecimento da identidade do sujeito visto que é necessário saber se a dupla tributação incide sobre o mesmo contribuinte ou sobre dois contribuintes distintos. Quando tal acontece está-se perante dois tipos de dupla tributação diferentes, sendo a primeira a dupla tributação jurídica e a segunda a dupla tributação económica. Uma situação que se pode observar é o desconhecimento acerca de quem é o contribuinte, o que faz com que não exista certezas se se verifica, efetivamente, uma situação de dupla tributação.

3 Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP, pp. 4

4 Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 33-36.

5 Pereira, Paula Rosado, Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional, Almedina, pp. 21

- iii. Identidade de imposto: o conhecimento do imposto que está a ser aplicado é muito importante para se saber se é o mesmo imposto que incide duplamente sobre o mesmo contribuinte. Caso contrário não se está perante um fenómeno de dupla tributação.
- iv. Identidade do período tributário: o conhecimento do espaço temporal é também essencial para que se analise a existência ou não de dupla tributação, já que, se não se verificar a dupla tributação no mesmo período pode não se estar perante uma situação de dupla tributação. Ou seja, por alguma razão, o contribuinte pode ter auferido rendimentos duas vezes, em diferentes períodos de tempo, sendo que nesse caso o fenómeno da dupla tributação não se encontra presente.

Há que ressaltar que existem aqueles que defendem a não exigência da identidade do sujeito, bastando, para que ocorra a dupla tributação, a verificação das restantes identidades. Neste seguimento, a dupla tributação deve ser considerada segundo um critério geral de valoração que é fornecido pelo direito tributário, devendo este ser objetivo e deduzido do princípio constitucional da capacidade contributiva⁶.

2.1.2. Pluralidade de Normas

O outro requisito indispensável para que o fenómeno da dupla tributação se observe é a ligação de elementos entre normas tributárias diferentes. Ou seja, quando determinado ordenamento jurídico-tributário, se conecta com outro ou outros ordenamentos inteiramente diferentes e se observa uma divergência de normas, pode ocorrer o fenómeno de dupla tributação. Deste modo, identifica-se três tipos de dupla tributação:

- i. Dupla tributação jurídica interna: observa-se quando está em causa o concurso de normas que pertencem ao mesmo ordenamento jurídico.
- ii. Dupla tributação interterritorial: observa-se quando as normas pertencem a ordenamentos jurídicos de espaços fiscais autónomos, mas dentro do mesmo Estado.
- iii. Dupla tributação internacional: observa-se quando se dá a sobreposição entre sistemas fiscais de ordenamentos jurídicos pertencentes a Estados soberanos diferentes.

Apesar dos diferentes tipos de dupla tributação, o problema subjacente é semelhante, ou seja, o facto de existirem vários elementos de conexão entre os diferentes ordenamentos jurídicos e, por vezes, existirem significados semelhantes com interpretações distintas entre si. Quando se fala em elementos de conexão, referimo-nos a elementos como a fonte e o local de residência, em que o primeiro se considera que, como houve condições para se obter rendimentos, existe legitimidade para a tributação, existindo, de acordo com esta ótica, uma discrepância entre os Estados e os elementos de conexão; já o segundo o objetivo é tributar um determinado contribuinte como sendo residente, independentemente de se ter obtido os rendimentos em causa no estado de residência ou no estrangeiro.

6 Xavier, Alberto, Direito Internacional Tributário, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 35.

Tendo em conta esta realidade é por mais evidente a necessidade que se observou na criação de estratégias e metodologias tendo como objetivo principal a atenuação ou a eliminação da dupla tributação, destinados a impedir que um determinado rendimento seja tributado mais do que uma vez, no âmbito jurídico de um mesmo contribuinte.

Sobre este assunto, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/11/2019 versa o seguinte *“os Estados estão conscientes da necessidade de eliminar esta cumulação internacional de tributações, porquanto a desejável, e inevitável, internacionalização das relações económicas resultaria, de outro modo, gravemente prejudicada. A forma mais equilibrada de o conseguirem, uma vez que implica a partilha amigável das pretensões tributárias nacionais, com o conseqüente abdicar mútuo de parte delas, é a celebração de convenções bilaterais (CDT), norteadas pela regra da reciprocidade e, normalmente, baseadas em modelos de convenção-tipo, as quais revestem a natureza jurídica de mera recomendação. Assim, quando um determinado contribuinte singular obtém rendimentos num país com o qual Portugal celebrou uma CDT em sede de Imposto sobre o Rendimento, será sempre importante apurar o que as regras desse acordo dispõem quanto à eliminação da dupla tributação. Se houve tributação em imposto sobre o rendimento no país em que tal rendimento foi obtido, potencialmente, haverá uma situação de dupla tributação, que pode ser minorada pelo mecanismo do crédito de imposto (ou da imputação). De forma muito resumida, este mecanismo confere ao contribuinte com residência fiscal em Portugal uma dedução à coleta pela menor das seguintes importâncias: imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro e a fração da coleta do I.R.S. correspondente a esses rendimentos obtidos no estrangeiro.”*⁷

7 Cfr. Acórdão do STA, Processo n.º 041/12.5BEALM 0272/18, de 6/11/2019.



3. Convenções para Evitar a Dupla Tributação

3.1 O porquê da celebração de Convenções de Dupla Tributação?

Como foi visto anteriormente a globalização é o paradigma vigente que influencia todas as trocas, desde culturais, económicas e comerciais. Naturalmente, um fenómeno como o da dupla tributação é passível de lesar profundamente as relações económicas e comerciais ao nível internacional, uma vez que constitui um obstáculo à entrada de capital dos Estados, principalmente naqueles países considerados em vias de desenvolvimento. Em países como Angola, a dupla tributação é um verdadeiro problema uma vez que desencoraja o investimento estrangeiro, prejudicando, assim, a entrada de dividendos que podem ter um papel fundamental para o desenvolvimento do país. Como refere Ovídio Pahula *“muitos autores defendem, acerrimamente, que a dupla tributação internacional é o principal obstáculo para o desenvolvimento harmonioso das relações económicas internacionais.”* e que *“alguns especialistas na matéria afluam que o fenómeno da dupla tributação internacional é responsável pela violação da justiça fiscal e pela produção de consequências negativas nos domínios financeiro, cultural e sociopolítico.”*⁸

Esta realidade fez com que se desenvolvesse um trabalho em conjunto entre os Estados, devido ao interesse comum em facilitar e eliminar obstáculos ao investimento, num exercício de coordenação. Deste modo surgiram dois caminhos para se evitar a dupla tributação internacional: a via unilateral, onde são aprovadas normas jurídicas internas com o propósito de evitar o fenómeno da dupla tributação, e, a via bilateral, que implica a celebração de convenções para que se evite a dupla tributação com outros Estados.

3.2. As convenções modelo para evitar a dupla tributação da OCDE e da ONU

Por se tratar dos elementos principais de análise do presente estudo, importa antes de mais uma breve apresentação dos referidos modelos.

Os dois modelos que de seguida apresentamos, resultam do esforço de duas organizações internacionais, ambas comprometidas com a democracia e a economia de mercado.

A primeira é a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, OCDE (OECD)⁹, fundada em 1961 para estimular o progresso económico e o comércio mundial.

8 Pahula, Ovídio – Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano, Estoril: Príncipe Editora, 2008, p. 28

9 OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development

A OCDE constitui um fórum único onde os Estados trabalham em conjunto para fazer face aos desafios económicos, sociais e ambientais da globalização. A OCDE está também na primeira linha dos esforços desenvolvidos no sentido de compreender e ajudar os Estados a dar resposta aos novos desenvolvimentos e preocupações, como seja a gestão empresarial, a economia da informação e os desafios colocados pelo envelhecimento da população. A Organização propicia um enquadramento dentro do qual os Estados podem confrontar as suas experiências em matérias de políticas, procurar respostas para problemas comuns, identificar medidas bem-sucedidas e trabalhar para a coordenação das políticas nacionais e internacionais.¹⁰

São atualmente 38 os países membros da OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia.

A organização conta ainda com alguns parceiros estratégicos, são eles: África do Sul, Brasil, China, Índia e Indonésia.

A segunda é a Organização das Nações Unidas, uma organização internacional fundada em 1945. Atualmente, é composta por 193 Estados-membros e dois observadores.

A missão e o trabalho das Nações Unidas são guiados pelos propósitos e princípios contidos na sua Carta Fundadora – a Carta das Nações Unidas.

Devido aos poderes conferidos pela Carta e devido ao seu carácter internacional *sui generis*, as Nações Unidas podem tomar medidas sobre as grandes questões relacionadas com a humanidade no século XXI, como a paz e a segurança, alterações climáticas, desenvolvimento sustentável, direitos humanos, desarmamento, terrorismo, ajuda humanitária e emergências de saúde, igualdade de género, governança e muitas outras.

A ONU serve como fórum para os seus Estados-membros expressarem pontos de vista através da Assembleia Geral, do Conselho de Segurança, do Conselho Económico e Social e de outros órgãos e comissões da Organização. Ao possibilitar o diálogo entre os seus membros e ao mediar negociações, a ONU tornou-se no mecanismo que permite aos governos encontrar áreas de entendimento e lidar com os desafios em conjunto.¹¹

É no intuito de auxiliar na prossecução dos seus objetivos, que as duas organizações supra descritas desenvolveram e têm vindo a aperfeiçoar os dois modelos que de seguida apresentamos.

3.2.1. O Modelo de Convenção da OCDE

A Convenção Modelo da OCDE, doravante CMOCDE é um *draft*, um estudo académico que serve de inspiração as convenções concretas. Foi com esta expressão que ela apareceu em 1963

10 Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Património – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, OCDE – Comité dos Assuntos Fiscais, ISBN: 978-972-653-187-6, Página 9, Junho 2015

11 <https://unric.org/pt/historia-da-onu/>, página consultada aos 05 de Março de 2020

quando os técnicos da OCDE elaboraram o estudo¹², e foi assim chamada até 1977, mas não sendo um documento estanque tem vindo a evoluir até aos dias de hoje, sendo que, atualmente, é aplicável o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE na sua redação de 21 de novembro de 2017¹³. No entanto, e porque a designação de *draft* parecia diminuir a sua relevância, a designação foi alterada para “modelo de convenção”, a estrutura, entretanto, continua inalterada.

Trata-se de um instrumento teórico utilizado pela OCDE que se pretende que sirva como modelo para as restantes convenções, ela não é, por exemplo, usada como instrumento de resolução de um conflito internacional, no concernente as matérias versadas no modelo, para tal fim devem valer apenas as convenções concretamente celebradas entre os estados.

Este modelo tem, portanto, o objetivo de promover o bem-estar económico e social em todo mundo, e desempenha um papel de extrema importância na “global governance” permitindo a comunicação e a coordenação entre diferentes Estados e grupos de interesse. Assim sendo tem permitido a construção do edifício de tributação internacional, através da produção de estudos, recomendações, comentários, padrões de boas práticas que constituem verdadeiro “*soft law*” que tem influenciado o curso da discussão e da ação no seio dos Estados. A sua área de intervenção prioritária tem sido a eliminação da dupla tributação, destacando-se a aprovação da sua Convenção Modelo.

Os Estados procuram combater a dupla tributação recorrendo a soluções unilaterais de natureza legislativa, ou soluções bilaterais, de natureza convencional. Para evitar os efeitos nefastos da dupla tributação, designadamente em matéria de circulação de bens, serviços, capitais, tecnologia e pessoas, os países membros da OCDE sentiram a necessidade de aplicar soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação. Pelos seus importantes contributos no domínio da política fiscal a OCDE já foi chamada de “Organização Fiscal Mundial”.

Assim sendo, foi elaborado o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE em matéria de rendimento e património, que serve de referência aos países membros para a celebração de novas convenções bilaterais ou revisão de convenções já existentes para evitar a dupla tributação.

Nas palavras de Paula Rosado Pereira, *“o impacto do MCOOCDE ultrapassa o âmbito dos Estados-membros desta organização internacional, tendo já constituído a base de referência em negociações de CDTs envolvendo Estados não membros da OCDE. Foi também utilizado como base de trabalho de outras organizações internacionais de âmbito mundial ou regional, no desenvolvimento dos seus próprios Modelos de Convenção para a eliminação da dupla tributação internacional. Foi, designadamente, o que sucedeu com o Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas para Evitar a Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento*

12 A propósito da origem e trabalhos que conduziram a criação da Convenção Modelo da OCDE, Paula Rosado Pereira faz uma incursão histórica na sua obra “Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional”, Almedina, pp. 26 e ss.

13 Ibidem, pp. 28

(adiante “MC ONU”), apresentado em 1980. Este Modelo toma como base os princípios, a estrutura e mesmo o texto do MC OCDE, introduzindo-lhe alterações destinadas a adequá-lo à negociação das CDT entre países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento. A grande preocupação do MC ONU consiste em procurar alcançar um maior equilíbrio entre os interesses dos países desenvolvidos (predominantemente exportadores de capital e tecnologia) e os dos países em vias de desenvolvimento (predominantemente importadores de capital e tecnologia)¹⁴.

O Modelo de Convenção Fiscal da OCDE surgiu com a adoção do relatório apresentado pelo Comité Fiscal em 1963 intitulado Projeto de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Rendimento e de Património. Sendo publicado em 1977 um novo Modelo de Convenção e respetivos comentários.

O Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em 1991 (que sucedeu, em 1971, ao Comité Fiscal) adotou a ideia de um Modelo de Convenção atualizado periodicamente, que permitisse a respetiva atualização sem necessidade de esperar por uma revisão completa.

A ideia de atualização periódica levou à publicação, em 1992, do Modelo de Convenção sob a forma de folhas soltas, passando a sua revisão a ser um processo contínuo.

A CMOCDE é composta por 3 partes:

- Introdução;
- Modelo: é o que encontramos nas convenções em concreto, é o articulado, o normativo, as regras que regulam as competências de cada Estado face a vários rendimentos e face a várias situações;
- Comentários: vão dar o sentido interpretativo do normativo, das regras. São auxiliares de interpretação normativa do próprio modelo.

De um modo geral, as convenções de dupla tributação que são subscritas por Portugal, como acontece com a grande parte dos Estados, mesmo aqueles que não pertencem à OCDE, seguem a estrutura deste modelo¹⁵, a saber:

i. Âmbito de aplicação da Convenção

Corresponde aos primeiros dois capítulos do modelo, onde se encontram elucidados os sujeitos que são abrangidos e os impostos visados. No artigo 1.º do modelo, encontra-se a definição do âmbito da aplicação subjetiva, isto é, quais são as pessoas que se encontram abrangidas pela convenção. Já no artigo 2.º encontra-se definido o âmbito de aplicação objetiva, ou seja, quais os impostos que se encontram abrangidos pela convenção.

ii. Definições

Já nos restantes artigos, nomeadamente, desde o artigo 3.º ao artigo 5.º encontram-se definidos os termos que são utilizados, qualificando-se, deste modo, o conceito de residente

14 Ibidem, 29

15 Nabais, José Casalta. Direito Fiscal, 4ª edição. Almedina 2007. pg 190

e de estabelecimento estável. No artigo 4.º do modelo da convenção da OCDE encontra-se a seguinte definição de residente:

“Para efeitos da Convenção, a expressão “residente de um Estado contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplicando-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado”.

Tendo em conta o atual contexto de globalização, muitas vezes o processo para determinação da residência constitui-se uma tarefa bastante complexa. Neste sentido Tiago Neves¹⁶ elucida o conceito de direção efetiva como sendo *“o local onde são tomadas, em substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão geral como de gestão a nível comercial, necessárias à condução das atividades da sociedade na sua globalidade”*. Também Alberto Xavier¹⁷, tendo em conta o paradigma da globalização refere que o local de direção efetiva diz respeito ao *“lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa”*.

Este modelo de convenção para a eliminação da dupla tributação avançada pela OCDE não apresenta ou estabelece qualquer tipo de norma processual rígida e estrita para que seja, obrigatoriamente, aplicada. No entanto, é bastante clara quanto ao princípio fundamental da não discriminação, da troca de informações entre as diferentes autoridades fiscais e a não imposição de práticas inaceitáveis a um dos Estados.

iii. Tributação dos Rendimentos e do Património

A tributação dos rendimentos e do património encontram-se explanadas do artigo 6.º até ao artigo 22.º, onde se determina qual o tratamento que se deve dar aos variados rendimentos e património que são abordados no âmbito da convenção. Tendo como principal objetivo a eliminação da dupla tributação, este modelo de convenção institui duas categorias de normas. Do artigo 6.º ao 21.º encontram-se definidas para as diferentes classes de rendimentos, as competências fiscais do Estado da fonte e do Estado de residência. Já no artigo 22.º encontra-se o mesmo modo no âmbito do património.

No que concerne à estruturação das categorias de rendimentos incluídos no modelo de convenção da OCDE, de acordo com Alberto Xavier¹⁸, estas encontram-se identificadas nos seguintes grupos: 1) Competência de tributação exclusiva do Estado de Residência e do Estado da Fonte e 2) Competência de tributação cumulativa ilimitada e limitada do Estado da fonte.

16 Neves, Tiago. A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas de uma perspectiva portuguesa, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano III, julho de 2010, p.2019.

17 Xavier, Alberto – Direito Internacional Tributário, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 295.

18 Xavier, Alberto – Direito Internacional Tributário, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2016, p. 607-740.

As Competência de tributação exclusiva do Estado de Residência e do Estado da Fonte dizem respeito às competências exclusivas primárias do Estado de residência que reconhecem o poder exclusivo que o Estado de residência tem em tributar, não podendo, deste modo, o Estado da fonte incidir qualquer tipo de tributo, evitando, deste modo, uma situação de dupla tributação. No entanto, há que ter em atenção algumas exceções, como a que nos indica Tiago Neves¹⁹:

“o Estado da fonte pode ser excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das sociedades que exerçam no seu território uma atividade através de um estabelecimento estável nos casos em que os lucros da empresa imputáveis a estabelecimento estável situados no outro Estado podem ser tributados no Estado da residência da empresa, mas também no outro Estado, onde se situa o estabelecimento estável (Estado da fonte), mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável, cabendo ao Estado da residência, nestes casos, a eliminação da eventual dupla tributação”.

Torna-se importante fazer a referência que, as convenções, assim como no direito interno, são responsáveis por atribuir autonomia ao nível patrimonial aos estabelecimentos tidos como estáveis, determinando-se o lucro como se se estivesse perante uma empresa independente, deduzindo-se, deste modo, todas as despesas realizadas para o cumprimento dos seus objetivos, mesmo que essas despesas não tenham sido realizadas no território de localização do estabelecimento. Para que seja possível determinar um lucro tributável o estabelecimento estável deve ser definido como uma empresa diferente, separada e independente da empresa da qual faz parte. Assim, o preço cobrado pelos serviços realizados entre a sede e o estabelecimento estável deve corresponder ao preço que seria acordado entre as empresas independentes, estando a aplicação deste princípio limitada pelos comentários do artigo 7.^o²⁰.

Alberto Xavier avança e refere ainda que se *“os estabelecimentos estáveis são tratados para efeitos do cálculo do lucro como empresas independentes, também o deveriam ser para efeitos fiscais, como se se tratasse de verdadeiros contratos entre empresas independentes, com o conseqüente reconhecimento de juros, royalties, rendas, comissões e outras remunerações similares”*. Neste grupo podem ainda ser incluídos, o artigo 8.^o, relativamente aos casos de rendimentos referentes à navegação marítima, o artigo 20.^o, referente aos rendimentos auferidos por estudantes, e o artigo 18.^o onde se inclui os rendimentos relativos às pensões. Quando se verifica a existência de competência exclusiva primária ao Estado da fonte, pode-se ainda incluir o artigo 19.^o referente aos rendimentos da função pública.

As competências de tributação cumulativa ilimitada e limitada do Estado da Fonte reconhecem, então, as competências cumulativas do Estado da fonte em tributar sem qualquer tipo de limite, incluindo, neste grupo, os seguinte artigos: artigo 6.^o, referente aos rendimentos

19 Neves, Tiago. A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas de uma perspectiva portuguesa, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano III, julho de 2010, p.219.

20 Neves, Tiago, A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas de uma perspectiva portuguesa, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano III, julho de 2010, p.226.

imobiliários, o artigo 13.º, referente aos rendimentos de mais-valias, o artigo 16.º, referente aos rendimentos de membros de conselhos, artigo 17.º, referente aos rendimentos de artistas e atletas e o artigo 21.º referente a outros tipos de rendimentos.

Dentro destas competências é importante destacar os rendimentos de juros, os rendimentos de royalties, e os rendimentos de dividendos.

No que concerne ao conceito de juros, Natália Cardoso Pinto²¹ define-o do seguinte modo, no âmbito do modelo da convenção da OCDE: *“o conceito de juros tem por base a contraprestação de créditos de qualquer natureza, de acordo com o n.º 3 do artigo 11.º do Modelo OCDE. De acordo com o artigo 96.º, n.º 2 alínea a), do CIRC, excluem-se do conceito de juros os juros de mora por falta ou atraso nos pagamentos”*.

Já os rendimentos de royalties encontram-se enquadrados no artigo 12.º do modelo da OCDE. Sobre estes rendimentos, Glória Teixeira define como sendo

“as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão, pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico”.

Já os rendimentos relativos aos dividendos encontram-se consagrados no artigo 10.º do modelo da convenção da OCDE. A este respeito, Natália Cardoso Pinto²² refere que os “rendimentos distribuídos pelas sociedades de capitais dotadas de personalidade jurídica distinta da dos seus sócios classificam-se como dividendos”.

iv. Disposições especiais e finais

No que concerne às disposições especiais, no modelo de convenção da OCDE, encontram-se previstas várias situações, apresentadas nos seus artigos 24.º a 29.º, especialmente as que se encontram relacionadas com a não discriminação, o procedimento amigável, a troca de informações, a assistência na cobrança de impostos, questões relativas a diplomatas e funcionários consulares e também questões relativas à extensão territorial.

Para além destas, das disposições especiais, encontram-se os artigos 30.º e 31.º relacionadas com questões relativas à entrada em vigor da convenção e, também, em que termos é que as partes envolvidas podem denunciar a convenção.

21 Pinto, Natália Cardoso, A Tributação das Sociedades Não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal, Vida Económica Editorial, Porto, 2011, p.95.

22 Pinto, Natália Cardoso, A Tributação das Sociedades Não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal, Vida Económica Editorial, Porto, 2011, p.82.

No artigo 24.º encontra-se determinado o princípio da não discriminação, criando-se o procedimento amigável no que respeita à defesa dos sujeitos passivos de imposto, a troca de informações, a assistência em matéria de cobrança de impostos, no fortalecimento das medidas de controlo por parte dos Estados contratantes e finalmente disposições específicas para os membros das missões diplomáticas e de postos consulares e a possibilidade de extensão da aplicação da Convenção a partes do território desses Estados, que por qualquer motivo tenham sido excluídas. No artigo 24.º encontra-se a seguinte explicação relativamente ao princípio de não discriminação:

“os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa, do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes”.

No artigo 26.º pode-se ler que *“as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou colocar em vigor as leis internas dos Estados contratantes”* sendo que, simultaneamente, faz uma importante ressalva no sentido de que *“não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às de outro Estado contratante”.*

O modelo de convenção da OCDE é também constituído por comentários que visam ser um auxiliar na interpretação, que, na prática, revelam ser bastante úteis. A sua relevância é tanta que alguns autores, como Glória Teixeira²³ defendem a sua inclusão no texto principal das convenções de dupla tributação de forma que seja possível conferir a estes um estatuto legal geral que seja internacionalmente obrigatório e aceite.

Estes comentários foram redigidos e posteriormente aprovados pelos representantes dos governos dos Estados Membros pertencentes ao Comité de Assuntos Fiscais, denunciando, assim a grande importância no desenvolvimento do direito fiscal ao nível internacional. No âmbito das administrações fiscais dos países membros estes comentários constituem um auxiliar precioso para a interpretação das convenções do tipo bilateral mas também para os contribuintes, auxiliando-os na planificação das suas transações e investimentos e no exercício das suas atividades.

Pretende-se, assim, que os comentários deem a conhecer ao intérprete o sentido que se deve extrair das normas, a partir de um modelo. São os especialistas de direito internacional fiscal da OCDE a comentar um modelo com base no qual se inspiram as nossas convenções.

Os comentários por sua vez dividem-se em 4 partes:

23 Teixeira, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2010, p.283

1. Comentários *stricto sensu*: Os comentários *stricto sensu* traduzem o sentido interpretativo dado pela OCDE que criou o modelo. Assim, espera-se que os países que fazem parte da OCDE e que seguiram a redação do modelo, em caso de problemas interpretativos nas suas convenções em concreto, sigam, nas suas convenções, o sentido interpretativo proposto pela OCDE;
2. Observações aos comentários: Não são mais do que divergências interpretativas dadas por determinados países, que dizem que não interpretam determinada norma do modelo, como a OCDE interpreta. Os países declaram que não partilham do mesmo sentido interpretativo da OCDE. Importa referir que estas observações têm ganho crescente importância, levando inclusive a OCDE a desenvolver cada vez mais comentários;

Estas divergências, não traduzem qualquer discordância quanto ao texto das regras, das normas. A discordância é meramente quanto ao sentido interpretativo.

Com estas observações, os Estados conseguem fazer valer a sua posição interpretativa, em princípio, imediatamente. As convenções assinadas a partir do momento em que os países fizeram as suas observações espelham de imediato essa posição. Essa posição, no entanto, não terá efeitos retroativos.

Ainda que exista alguma divergência quanto a este ponto, já que a OCDE faz uma interpretação atualista. Defende, por exemplo, que todas as páginas de comentários de hoje, substituem todas as páginas de comentários de há 40 anos e valem para as convenções assinadas há 40 anos atrás. Ora, na posição da maioria da doutrina, não faz sentido aplicar os comentários de hoje a essas convenções, porque muitos dos problemas que se colocam nos dias de hoje não tinham sido pensados nessa altura.

A maioria da doutrina defende uma visão estática dos comentários, historicamente situada, e não atualista. Assim, uma convenção assinada entre 1963 e 1977 deve seguir os comentários que existiam na CMOCDE nessa altura. Sob risco de os Estados poderem subverter o sentido útil das normas, se assim não se procedesse.

3. Reservas aos artigos: são divergências dos Estados quanto à própria redação do modelo da OCDE. Ou seja, os países dizem que não vão redigir as suas convenções de acordo com a sugestão de redação que o modelo da OCDE propõe.

É uma declaração unilateral por parte de um Estado, em que este declara que não se vai vincular a uma determinada cláusula do modelo. Esta abertura visa permitir que mais países se sintam confortáveis ao assinar a convenção, por estarem de acordo com o “núcleo duro” da convenção. Partindo do pressuposto que haverá sempre pontos divergentes e que seria uma utopia esperar que todos os Países concordassem com todas as normas, as reservas permitem alguma margem sobre questões de certa forma acessórias.

De notar, no entanto, que as reservas propostas por um Estado estão sujeitas a aceitação por parte de outro Estado na celebração de uma convenção, facto que pode muitas vezes forçar um Estado a recuar na sua posição quanto a determinada norma.

4. Posições das economias não pertencentes à OCDE: reconhecendo a importância e a influência da CMOCDE além da esfera dos Países membros da OCDE, o modelo passou a incluir, a partir de 1996, a posição de países não membros, espelhando assim a sua divergência quanto ao texto de determinada norma, ou quanto ao sentido interpretativo dado nos comentários.

Assinala-se ainda que, uma vez que o Modelo de Convenção é utilizado por Membros e não Membros da OCDE, o valor dos Comentários às disposições presentes na Convenção é cada vez mais reconhecido pelas nações aquando da interpretação e aplicação das normas das convenções bilaterais existentes. Deixam de ser um mero exercício teórico, para passarem a ser parte integrante da convenção, por via remissiva. É como se a CMOCDE tivesse passado integralmente para a convenção bilateral assinada. A vantagem é dar um nível de segurança interpretativa à convenção, como se existisse um anexo de mais de 800 páginas.

Assim, já não estamos perante um documento que serviu de inspiração, um instrumento de *soft law*, mas sim algo que passa a ser parte integrante da convenção bilateral assinada, não mais um elemento de interpretação auxiliar, mas sim autêntica.

Esta Convenção aplica-se a todas as pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes (ver artigo 1.º). Em relação ao âmbito de aplicação, esta Convenção incide sobre os impostos sobre o rendimento e sobre o património, enunciados no seu artigo 2.º. O facto tributável e o titular do rendimento correspondem aos elementos de conexão que irão determinar a aplicação de dois grandes princípios relativos à fundamentação do poder de tributar dos Estados: o princípio da tributação na fonte e o princípio da tributação na residência. Perante um cenário de tributação internacional, cabe determinar o Estado onde está localizada a atividade ou investimento onde o rendimento é produzido – Estado da fonte – e o Estado onde reside o titular do rendimento proveniente do estrangeiro – Estado da residência.

Ainda no caso de diferentes fontes de rendimento, como, por exemplo, juros e royalties, embora ambos os Estados Contratantes tenham o direito de tributar, o montante de imposto a ser cobrado pelo Estado da fonte será limitado. Nesta Convenção, o direito exclusivo de tributar será, em regra, atribuído ao Estado da residência, contrariamente ao que sucede no âmbito da aplicação da Convenção Modelo das Nações Unidas, que apresentaremos mais adiante.

A grande maioria das convenções bilaterais celebradas pelos Estados para evitar a dupla tributação tem sido celebrada tendo como base este modelo de Convenção. Notamos ainda que, esta Convenção Modelo é, desde a sua criação, direcionada para a tributação no Estado de residência. A grande maioria das regras que a compõem introduzem direitos de tributação ao Estado-residência ou descrevem de forma detalhada os casos onde o Estado-fonte poderá tributar (competência cumulativa). Mais raro será o caso de competência exclusiva de tributação do Estado-fonte.

3.2.2. O Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas

A Convenção Modelo de Dupla Tributação das Nações Unidas entre Países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento, doravante CMONU, data de 1980, tendo, em Janeiro de 2001,

entrado em vigor a versão revista. Foi objeto de atualização em 2011 e faz parte dos esforços internacionais contínuos com vista a eliminação da dupla tributação, e tem como objetivo ser um modelo alternativo à CMOCDE, a qual geralmente segue os interesses e os entendimentos de países desenvolvidos e reforça a tributação no Estado residência. Já a CMONU é tradicionalmente o modelo usado para as convenções bilaterais entre os países não membros da OCDE.

Os dois modelos são bastante semelhantes, no entanto, o que os distingue é até que ponto um país ou o outro deve renunciar, de acordo com um tratado tributário bilateral, direitos tributários que estariam disponíveis de acordo com o seu direito interno, a fim de evitar dupla tributação e incentivar o investimento estrangeiro.

Na CMONU, é notória a grande preocupação em procurar alcançar um equilíbrio entre os interesses dos países desenvolvidos – predominantemente caracterizados como exportadores de capital e de tecnologia – e entre os países em vias de desenvolvimento – predominantemente caracterizados como importadores de capital e tecnologia). Neste sentido, a CMONU dispõe de um conjunto de normas direcionadas para os países em desenvolvimento, através de regras de alocação de tributação no Estado fonte dos rendimentos, uma vez que, na maioria das situações, estes países se encontram na posição de Estado-fonte.²⁴

A CMONU acompanha, numa ótica formal, a CMOCDE. Segue a mesma estrutura, utiliza a mesma terminologia nas disposições normativas que apresenta e apenas se distancia no que toca à salvaguarda dos interesses dos países em vias de desenvolvimento.

Uma das principais diferenças, refere-se ao conceito de estabelecimento estável, que ganha na CMONU uma maior amplitude comparativamente com a CMOCDE, permitindo assim, o surgimento de direitos de tributação pelo país onde se encontra o estabelecimento estável.²⁵

Essas diferenças são referidas nos comentários ao artigo 5.º da CMONU²⁶, por exemplo, um estaleiro de construção ou um projeto de instalação ou de montagem, é considerado estabelecimento estável se a sua duração exceder seis meses, ao contrário dos doze meses previstos na CMOCDE para o mesmo fim. Outro exemplo é a lista prevista no n.º4 do artigo 5.º da CMONU, que ao descrever que instalações não constituem um estabelecimento estável, não menciona a entrega, ao contrário da CMOCDE, logo uma atividade de entrega pode resultar em um estabelecimento estável a luz da CMONU, quando tal não acontece na CMOCDE.

Outras principais diferenças, encontraremos quanto aos direitos de tributação do Estado-fonte aplicados a rendimentos como dividendos, royalties e juros, que uma vez mais não se encontram de forma tão limitada como na CMOCDE.

24 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 – Update, United Nations New York, 2018, p.5

25 Palmeira, Carla, O Estabelecimento Estável nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU, Série Miscelâneas Nº4, IDEFF, Almedina, 2006, p.62.

26 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 – Update, United Nations New York, 2018, p.143

Quanto aos métodos para evitar a dupla tributação, a CMONU, tal como sucede na CMOC-DE, admite os métodos de isenção e da imputação ou crédito de imposto. A CMONU é mantida e atualizada por um comité de peritos instituídos pelo ECOSOC, integrando 25 especialistas em assuntos fiscais de Estados desenvolvidos e em vias de desenvolvimento, nomeados por 4 anos, com o objetivo de estruturar o diálogo entre os Estados sobre a tributação.

A Convenção Modelo das Nações Unidas encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II regulam os requisitos para aplicação do tratado. O capítulo III que é o mais importante contém as regras de distribuição de competência no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, classificando este, por tipos ou classes, à semelhança do que sucede nos sistemas de tributação cedular. O capítulo IV ocupa-se das regras de distribuição de competência no que respeita aos impostos sobre o capital. O capítulo V determina as consequências das regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre métodos de isenção e da imputação.

O Capítulo VI contém disposições adicionais sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre a extensão do tratado, a partes do território e por último o capítulo VII que contém as disposições finais sobre a entrada em vigor e cessação do acordo.



4. A Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola – propósitos da sua celebração

As relações entre Portugal e Angola remontam ao século XV, segundo dados históricos e perduram até aos dias de hoje.²⁷

De lá para cá entre os dois Estados encontramos, a colonização, a descolonização, a independência de Angola, e na atualidade, uma infinidade de elos que continuam a unir os dois países, seja a nível cultural, gastronómico, religioso, político e económico.

É no âmbito desses interesses económicos, em que por um lado temos Portugal como um dos maiores investidores externos de Angola, segundo dados da AICEP²⁸, e por outro, Portugal como um dos principais destinos dos investidores angolanos, que surge a necessidade de serem adotadas ferramentas de forma a tornar mais eficazes essas relações económicas e empresarias e impedir os males que têm vindo a assolar as economias um pouco por todo o mundo, a dupla tributação, a fraude fiscal e evasão fiscal e o financiamento ao terrorismo.

Diante deste cenário, podemos concluir que a convenção para eliminar a dupla tributação entre Angola e Portugal é um instrumento há muito desejado pelos investidores de ambos os países, mas já diz o ditado *“antes tarde do que nunca”*, é assim que a mesma entrou em vigor a 22 de agosto de 2019, com produção de efeitos em Angola a partir de 31 de dezembro de 2019, quanto aos impostos devidos cujo facto gerador se verifique após 31 de dezembro de 2019. E em Portugal quanto aos impostos devidos na fonte, quando o facto gerador ocorra em ou após 1 de janeiro de 2020; e quanto aos demais impostos, relativamente aos períodos de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2020.

Note-se que esta Convenção, assinada em Luanda, a 18 de setembro de 2018, é a primeira assinada por Angola com um país europeu e a primeira a entrar em vigor. Angola aprovou duas outras convenções, com os Emirados Árabes Unidos, em vigor para ambos os Países desde o dia

27 Vide Ferreira, Manuel Ennes, *Angola e África na Rota de Portugal*, Coimbra; Almedina, 2010.

28 De acordo com os dados avançados pela Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP), o Investimento Direto Estrangeiro de Angola em Portugal (IDE) ascendeu, em junho de 2021, a 2.214 milhões de euros, face aos 1.973 milhões de euros de Investimento Direto Português no Estrangeiro (IDPE) em território angolano registados no mesmo mês do mesmo ano.

28 de Março de 2021 e com a China que viu aos 16 de Março de 2022, ser publicada a Carta de Ratificação n.º 1/22 que ratificou a Convenção entre a República de Angola e a República Popular da China para eliminação da Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, Prevenção de Fraude e a Evasão Fiscal, assinada em Pequim no dia 9 de Outubro de 2018.

4.1. Âmbito da Aplicação da Convenção

Dissecando o que se encontra explanado no artigo 1.º da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal, verifica-se que esta se aplica a todas as pessoas que residam em um ou em ambos os Estados Contratantes, neste caso, em Angola ou Portugal (artigo 1.º, n.º 1)²⁹.

Não obstante, esta Convenção não afeta a tributação, por um dos Estados Contratantes, dos seus residentes, com exceção ao que respeita aos benefícios outorgados ao abrigo do n.º 2 do artigo 9.º (Empresas associadas) e dos artigos 19.º (Remunerações públicas), 20.º (Professores e investigadores), 21.º (Estudantes), 23.º (Eliminação da dupla tributação), 24.º (Não discriminação), 25.º (Procedimento amigável) e 27.º (Membros de missões diplomáticas e postos consulares) (artigo 1.º, n.º 2 da citada Convenção)³⁰.

De outro modo, e no que concerne concretamente aos impostos que se encontram abrangidos, verifica-se que a Convenção é aplicada a todos os impostos sobre o rendimento obrigados em benefício de um Estado Contratante, ou das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, independentemente de qual seja o sistema utilizado para a sua cobrança (artigo 2.º, n.º 1).

Para os obrigatórios e legais efeitos, consideram-se que são impostos sobre o rendimento todos os impostos que incidam sobre o rendimento total ou sobre elementos do rendimento, compreendendo os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos vencimentos ou salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias (artigo 2.º, n.º 2).

Assim, e tendo em conta o que foi apresentado, o n.º 3 do mesmo artigo elucida, de forma clara e objetiva, quais os atuais impostos a que a presente Convenção se aplica:

a) Em Portugal:

- i. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);
- ii. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC);
- iii. As derramas;

29 Cfr. <https://files.dre.pt/1s/2019/02/03200/0121901230.pdf> (consultado a 09/02/2022).

30 Cfr. <https://files.dre.pt/1s/2019/02/03200/0121901230.pdf> (consultado a 09/02/2022).

e b) Em Angola:

- i. Imposto sobre os rendimentos do trabalho;
- ii. Imposto industrial;
- iii. Imposto predial urbano sobre rendas;
- iv. Imposto sobre a aplicação de capitais.

Ao mesmo tempo, a Convenção em causa aplica-se, também, a todos os impostos de natureza idêntica ou fundamentalmente idênticos que entrem em vigor após a data da assinatura da mesma e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los (artigoº 2.º, n.º 3³¹).

Caso tal se verifique, as autoridades competentes dos Estados Contratantes devem comunicar uma à outra as modificações importantes introduzidas nas respetivas legislações fiscais.

4.2. O Estabelecimento Estável

A análise irá começar pelo artigo 5.º da Convenção para a Eliminação da Dupla Tributação entre Portugal e Angola, correspondente ao Estabelecimento Estável (EE).

O EE remete para os chamados elementos de conexão objetivos, assim conhecidos no âmbito do Direito Tributário Internacional³². Conforme o tributo em causa, este é um conceito que pode variar no que concerne ao seu sentido, sendo que, para o presente trabalho, e fazendo jus às palavras de Alberto Xavier, para os impostos sobre o rendimento, o elemento de conexão objetiva será o local da situação da fonte dos rendimentos, uma vez que este será responsável por permitir que a situação da fonte dos rendimentos seja repartida pelos Estados contratantes

Assim, e concordando com as palavras de Alberto Xavier, o conceito de EE constitui um dos conceitos centrais do Direito Tributário Internacional, sendo possível a comparação do seu alcance com o conceito de domicílio, no que concerne ao Direito Internacional Privado³³.

Para Paula Rosado Pereira³⁴, o princípio do EE corresponde a uma enunciação restrita do Princípio da Fonte, uma vez que este, sujeita a tributação no Estado da fonte a existência de um EE no seu âmbito territorial, limitando essa mesma tributação ao lucros que sejam atribuíveis a esse EE. A mesma autora afirma que este regime apresenta uma cedência ao princípio de residência, o que permite a tributação exclusiva no estado da residência correspondente a todas as situações de lucros empresarias que não sejam atribuíveis a um estabelecimento estável existente noutra Estado.

31 Cfr. <https://files.dre.pt/1s/2019/02/03200/0121901230.pdf> (consultado a 09/02/2022).

32 *Em contraposição aos chamados elementos de conexão subjectivos, como o domicílio e a residência, a propósito leia-se Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, Almedina, 2ª Edição, pág.280*

33 Pereira, Paula Rosado, Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Coimbra, Almedina, 2020, p.51-52.

34 Pereira, Paula Rosado, Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Coimbra, Almedina, 2020, p.51-52.

Como é possível verificar através da leitura dos comentários referentes ao artigo 5.º da CMOCDE³⁵ *“a noção de EE é essencialmente utilizada para efeitos de determinação do direito de um Estado Contratante tributar os lucros de uma empresa do outro Estado Contratante. Por força do disposto no artigo 7.º, um Estado Contratante só pode tributar os lucros de uma empresa do outro Estado Contratante se este exercer as suas atividades através de um estabelecimento estável situado no primeiro Estado”*.

Refletindo sobre o que foi apresentando, e na nossa opinião, o EE constitui, efetivamente, uma importante figura no contexto de uma convenção para a eliminação de situações de dupla tributação, uma vez que é passível de transmitir uma ideia associada à estabilidade, à permanência. O que acontece, na prática, é que a competência vai ser atribuída ao Estado onde se localiza o EE, uma vez que, o indivíduo ou a empresa é responsável pela sua criação, não meramente para uma casual obtenção de rendimentos, mas sim para que pudesse exercer uma determinada atividade. Ou seja, o que está em causa não é um negócio ocasional e casual, mas trata-se sim de um investimento que tem como objetivo primordial alcançar a estabilidade. Corroborando esta ideia, Klaus Vogel defende que o artigo 5.º do MCOOCDE representa um importante papel no que concerne à limitação e demarcação fundamental do que deve ser visto como atividades de curto prazo e efêmeras no estado fonte e o estabelecimento estável³⁶.

É, portanto, esta definição e esta limitação que vai ser responsável se um determinado rendimento deve ou não ser tributado no seu país de origem, atribuindo deste modo o direito de tributar ao estado da fonte. Simultaneamente esta definição é passível de estabelecer um princípio mínimo que, por um lado, impeça a tributação exclusiva e incondicional do estado fonte, por outro lado garantindo uma tributação que não seja por atividade ocasional e passageira em detrimento do direito do seu estado residência.

Encontramos no conceito de estabelecimento estável: uma instalação – pode ser a mera ocupação de um espaço, desde que o mesmo se encontre disponível. A segunda ideia, é a ideia de ser uma instalação fixa, que à partida se prende com a permanência no local concreto. A OCDE tem interpretado que um local fixo, mas amovível (que pode ser deslocado) continua a ser fixo. Ex: uma roulotte que é deslocada para desenvolver a sua atividade.

O mesmo se diz quanto à zona de localização fixa não tem de ser quanto àquele espaço em concreto, mas a uma zona onde é desenvolvida.

Por fim, a análise do próprio tipo de atividade vai permitir compreender se estamos perante uma instalação fixa. o exemplo de escola atualmente são os espetáculos de circo, ou em Portugal, o rock in rio. Isto porque nenhum deles tem uma instalação totalmente fixa, não são recorrentemente utilizados os mesmos espaços, mas apesar disso há uma instalação fixa porque é a

35 OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, pág.292

36 Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Edited by Ekkehart Reimer and Alexander Rust, Fourth Edition, Volume I, Wolters Kluwer, pág. 333

própria atividade que tem uma natureza ocasional embora reiterada. Atividades ocasionais, mas reiteradas (ex: espetáculos de circo todos os natais).

Na altura dos eventos quando tudo é montado há estabelecimento estável. Contudo, se é uma atividade apenas ocasional, não há estabelecimento estável. Veja-se o exemplo de uma companhia de circo no primeiro ano que atua em Portugal; outro exemplo onde há EE: um circo que atua em Portugal, mas que como corre bem pretende permanecer e assina contrato para ter o espaço para si.

Todos estes casos pressupõe uma natureza fixa. Em suma, teremos um EE quando existir um espaço à disposição para a prossecução de uma determinada atividade.

O n.º 2 do artigo 5.º da CMOCDE dá-nos exemplos que, *prima facie*, são considerados estabelecimentos estáveis: o local de gestão, a sucursal, um escritório, uma fábrica, uma mina, um poço de petróleo, lojas, agências de seguros, quaisquer locais de extração de recursos minerais.

O n.º 3 dá-nos o exemplo de uma instalação fixa, mas apresenta um critério cronológico. Um local de construção/estaleiro – pelo menos 12 meses. A ideia é a de que as pequenas obras não devem ser consideradas, não têm estabilidade para serem consideradas estabelecimento estável.

Em princípio toda e qualquer atividade preenche o requisito da atividade do EE. Contudo, a OCDE defende que se a atividade desenvolvida for de natureza preparatória ou auxiliar, então a instalação fixa já não se pode considerar um EE.

A razão de ser de tal entendimento é o facto de existirem muitas atividades que são meramente preparatórias, que são marginais/auxiliares à atividade exercida pela empresa e que não são, por si próprias, fonte direta de receita. Tal como um armazém – à partida, a partir do mesmo não se fazem negócios. Ou uma loja para mera exposição de produtos. O mesmo se pode dizer quanto à mera entrega de bens. Também se fala de locais para a aquisição de bens, para a obtenção de informações (antes de uma empresa se mudar para desenvolver a sua atividade num país diferente). Fala-se ainda da existência de um qualquer espaço para realizar as atividades das alíneas b) e c). Em suma, uma instalação fixa, mas que não desenvolve uma atividade principal não será EE.

Há ainda uma segunda modalidade de EE, o EE pessoal/agente dependente, caso em que se contrata alguém que represente a empresa na celebração de contratos, não existe um espaço reservado para tal atividade, não há uma instalação fixa, mas há um individuo que representa a empresa e contrata em nome dela, podendo inclusive tratar-se de um procurador que exerce a atividade em nome da empresa. Importa notar que há casos em que mesmo que não exerça em nome da empresa pode ser considerado EE.

Em 2017, alargou-se o conceito de agente dependente, não só aos casos de uma atuação sem ser em nome da empresa (n.º5/b)-nome próprio, mas sujeito à transferência da propriedade para a empresa); a segunda é desenvolver uma atividade que conduza à celebração dos contratos, mesmo que estes não sejam celebrados. Em suma, o agente já não tem de atuar em nome da empresa, nem precisa de concluir os contratos, bastando deixá-los prontos a serem assinados.

Apresentado o artigo 5.º da CMOCDE, vemos que esta CDT ao contrário de outras que Portugal tem assinado, desvia-se do conceito de EE previsto da CMOCDE, para abraçar a extensão que este conceito ganha na CMONU, é assim que encontramos no artigo 5.º da presente convenção celebrada entre Portugal e Angola uma definição muito mais alargada do conceito de EE.

Os números 1 e 2 não trazem qualquer novidade, é no n.º 3 onde encontramos o primeiro desvio em relação a CMOCDE ao acolher o disposto no mesmo n.º da CMONU.

“3 — A expressão «estabelecimento estável» compreende também:

a) Um estaleiro de construção, um projeto de construção, instalação ou de montagem, mas apenas quando este estaleiro ou estas atividades tenham uma duração superior a seis meses;”

Esta situação, esta prevista na CMOCDE, no entanto, apenas para atividades que tenham uma duração superior a doze meses, se não for satisfeito esse requisito então estas instalações não constituem por si só um EE. A razão de ser é a ideia de que as pequenas obras não devem ser tidas em conta, pois não têm estabilidade para serem consideradas EE.

Esta regra de doze meses de duração, no entanto, foi sempre alvo de alguma oposição por parte de vários estados, refletindo-se isso na aposição de reservas por parte de muitos deles.

Em Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, é ressalvado que *“the crucial element of article 5(3) OECDMC, and the main reason for it’s existence, is the twelve- month period. Despite distinct criticism from capital-importing countries, this period has remained unchanged in the OECDMC since 1963. However, many other Model Conventions have introduced shorter periods, this more source-related approach has been adopted by a broad number of DTCs between developed and developing countries”*.³⁷

Acresce a isso o facto de esta regra ter levado a situações de abuso das convenções, tal como referido nos comentários ao 3.º parágrafo do artigo 5.º da CMOCDE:

*“The twelve-month threshold has given rise to abuses; it has sometimes been found that enterprises (mainly contractors or subcontractors working on the continental shelf or engaged in activities connected with the exploration and exploitation of the continental shelf) divided their contracts up into several parts, each covering a period of less than twelve months and attributed to a different company which was, however, owned by the same group.”*³⁸

37 Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Edited by Ekkehart Reimer and Alexander Rust, Fourth Edition, Volume I, Wolters Kluwer, pág. 364

38 OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, parágrafo 52, pág.312. O Comité dos Assuntos Fiscais defende que a solução para prevenir tais abusos passa pela aplicação de regras antiabuso: “Apart from the fact that such abuses may, depending on the circumstances, fall under the application of legislative or judicial antiavoidance rules, these abuses could also be addressed through the application of the anti-abuse rule of paragraph 9 of Article 29, as shown by example J in paragraph 182 of the Commentary on Article 29. Some States may nevertheless wish to deal expressly with such abuses. Moreover, States that do not include paragraph 9 of Article 29 in their treaties should include an additional provision to address contract splitting.”

Sobre esta questão, Portugal foi um dos países a apor reservas, defendendo uma duração que não exceda os 6 meses para que a situação prevista no n.º 3 seja considerada EE.

*“Australia, Chile, Greece, Korea, New Zealand, Portugal and Turkey reserve their positions on paragraph 3, and consider that any building site or construction or installation project which lasts more than six months should be regarded as a permanent establishment”.*³⁹

Esta posição de Portugal, alias, é coerente com o seu direito interno, como podemos ver pelo disposto no n.º 3 do artigo 5.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, CIRC, que estabelece exatamente o prazo de seis meses de duração, para que tais atividades possam ser consideradas EE.

Assim, trata-se de um desvio à CMOCDE, no entanto parece-nos um desvio com o qual Portugal ter-se-á sentido totalmente a vontade, já que está em linha com o seu direito interno.

Quanto as alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 5.º da CDT Portugal – Angola, dispõem que:

“b) As atividades de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria ou gestão, exercidas por uma empresa de um Estado Contratante por intermédio dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para esse fim, no outro Estado Contratante, mas apenas se continuarem por um período ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

c) No caso de atividade de empresa levada a cabo por um indivíduo, a atividade de prestação de serviços num Estado Contratante por esse indivíduo, mas apenas se a permanência desse indivíduo nesse Estado com o propósito de prestar esses serviços for superior a um período ou períodos que agreguem mais de 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa”.

Se a propósito da alínea anterior se pode dizer que Angola levou a melhor, então ao falarmos da prestação de serviços terá sido Portugal o vencedor deste round, isto porque Angola teve de ceder em relação ao seu direito interno. É que a alínea b) do n.º 2 do artigo 39.º do Código Geral Tributário Angolano, prevê o prazo de 90 dias a partir do qual se considera haver EE de uma atividade de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria ou gestão, sendo que com a CDT este prazo passa para 183 dias num período de 12 meses.

Temos aqui uma norma que poderá significar um refrigério para as empresas prestadoras de serviços que poderão aceitar projetos de maior duração, o que se refletirá em maior estabilidade no investimento e no final, claro, mais investimento.

O desempenho de tais serviços por si só, não cria um EE nos termos da CMOCDE, no entanto, muitos países em desenvolvimento acreditam que os serviços de gestão e consultoria devem

39 OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, parágrafo 201, pág.332

estar previstos no modelo de convenção, isso porque a prestação desses serviços nos países em desenvolvimento por empresas de países industrializados pode gerar, e gera, grandes lucros. É por este motivo que tal norma é encontrada na CMONU.⁴⁰

A nosso ver esta é uma norma que é de todo indispensável numa CDT celebrada entre um país industrializado e um país em vias de desenvolvimento, isso porque os custos despendidos por estes países, para aquisição de serviços de consultoria e gestão estrangeira, ascendem aos milhares de euros e Angola não é exceção⁴¹.

Ainda no âmbito do n.º 3, do artigo 5.º vemos mais uma inovação em relação ao previsto na CMOCDE, na alínea c), as instalações ou estruturas usadas na pesquisa e exploração de recursos naturais localizados em um Estado Contratante, desde que, essas instalações ou estruturas permaneçam por um período superior a 30 dias, são consideradas EE para efeitos da CDT Portugal – Angola.

Vemos assim um dos elementos principais de justificação do direito de tributar os rendimentos na fonte, ser, aqui nesta CDT Portugal – Angola, francamente alargado de modo a permitir que um maior número de situações caia no seu âmbito de tributação, gerando assim mais receitas ao Estado da fonte dos rendimentos que no caso é Angola.

4.3. O Lucros das Empresas

Abordar este ponto após discorrermos sobre o estabelecimento estável é certamente a abordagem óbvia, isso porque ao vir previsto no artigo 7.º da CMOCDE, os lucros tratados neste artigo estão estreitamente ligados ao EE.

Segundo Alberto Xavier *“a regra geral, constante do artigo 7.º da CMOCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de reconhecimento de competência exclusiva do Estado de que tais empresas são residentes”*.

Acrescenta que *“o princípio do estabelecimento estável surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte, mas so-*

40 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 – Update, United Nations New York, pág. 157 Conforme se lê nos comentários do artigo em referência : *“Article 5, paragraph 3, subparagraph (b) deals with the furnishing of services, including consultancy services, the performance of which does not, of itself, create a permanent establishment in the OECD Model Convention. Many developing countries believe that management and consultancy services should be covered because the provision of those services in developing countries by enterprises of industrialized countries can generate large profits. In the 2011 revision of the United Nations Model Convention, the Committee agreed to a slight change in the wording of subparagraph (b) of paragraph 3, which was amended to read: “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 twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned”, rather than, “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 six months within any twelve-month period”, as it formerly read. This was seen as providing greater consistency with the approach taken in Article 14, paragraph 1, subparagraph (b). In the 2017 revision the Committee made a further change to subparagraph (b) to remove the words in parenthesis “(for the same or a connected project)” altogether.*

41 De acordo com valores disponibilizados pelo Anuário da Câmara de Comércio Portugal – Angola 18/19, relativos à consultoria em gestão e de outras áreas técnicas, no ano de 2017 foram gastos 975,8 milhões de euros: <https://www.cciportugal-angola.pt/wp-content/uploads/Anu%C3%A1rio-CCIPA-2018-2019-1.pdf>

mente se no seu território se encontrar instalado um estabelecimento estável e unicamente na medida em que os lucros são imputáveis a esse estabelecimento.

Significa isso, que o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável, de tal sorte que as atividades meramente acidentais, ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa, escapam à sua competência tributária.”

O artigo 7.º está formulado em termos amplos para se aplicar em termos gerais a rendimentos provenientes de qualquer país. Portanto, os lucros gerais de uma empresa quer provenham do Estado onde está o EE, quer provenham de um Estado terceiro, a resposta está no artigo 7.º - não deixam de ser lucros de empresa para efeitos do artigo 7.º CMOCDE.

Contrariamente aos restantes artigos, aqui não se fala de *income*, fala-se de lucros. O artigo 7.º pressupõe a tributação de base líquida. O artigo 7.º fala de *profits*. Este aspeto é importante para que possamos determinar o que vai ser tributado por imputação à sede ou ao EE.

Ao analisarmos o artigo 7.º da Convenção Portugal-Angola, verificamos que o mesmo diverge da versão que consta na CMOCDE 2017. Esta redação do artigo 7.º que contém 4 números, não é a redação que encontramos nas convenções portuguesas. Esta redação é a que a OCDE vem adotando desde 2010 e que muitos países não adotam nas suas convenções. Portugal adotou esta mesma redação nas CTDs celebradas com Timor-Leste e Quênia.

Por outro lado, vemos que a versão constante na Convenção Portugal-Angola é a que podemos encontrar na CMONU.

A redação inicial do artigo 7.º diz-nos que o EE é uma realidade semiautónoma face à empresa. A OCDE parte da base de trabalho com o reconhecer que o EE é uma realidade semi-independente da própria empresa – tem contabilidade própria, apura um resultado contabilístico próprio e não tem relações lucrativas com a própria empresa sede. Ou seja, assume-se que apesar de ter muita autonomia, o EE continua a integrar juridicamente a pessoa jurídica que é a empresa. Esta visão semiautónoma esta na base da OCDE e de todas as convenções. A OCDE adota uma posição de total independência do EE para efeitos fiscais, isto significa que o EE tem plena autonomia face a quaisquer outras entidades independentes da empresa, mas também que ele tem plena autonomia dentro da própria empresa, ou seja, o EE tem de praticar margens de lucro nas operações que realize face à empresa ou face a outro EE.

A OCDE elaborou um novo artigo 7.º CMOCDE. Diz o 7.º/2 que para efeitos deste artigo, os lucros imputados ao EE são os lucros que se esperaria que fizesse em particular nas suas operações internas com as outras partes da empresa. Primeiro, a contabilidade, o registo contabilístico, deixa de ser a base exclusiva de determinação do lucro (já é o lucro que se esperaria que se realizasse); segundo, isto tem que incluir as operações dentro da própria empresa porque a sede cobrará margens às sucursais e estas cobrarão margens entre si, e os EE cobrarão margens uns aos outros, tudo dentro da mesma pessoa e dentro da mesma empresa. Isto faz-se através de uma análise que deve contemplar as funções realizadas, os ativos detidos e os riscos assumidos pelo EE na condução do negócio da empresa.

Ou seja, vai-se criar uma chave de repartição de lucro entre o EE em concreto e o resto da empresa – se a empresa desenvolve 10 funções tem de ser analisado que funções são realizadas pelo EE; que parte dos ativos estão no País onde está localizado o EE; que riscos assume o EE. Juntando estes critérios e estabelecendo margens para as operações internas, estabelece-se o lucro para o EE. Isto implica uma correção de um mero registo contabilístico. Vamos ter depois no n.º 3 do artigo 7.º a reflexão da lógica de pensamento que já existia no artigo 9.º que nos diz que nas transações entre sociedades relacionadas se devem aplicar as margens e calcular o lucro que essas entidades obteriam se atuassem como entidades independentes. Então, para passar o registo dos preços de transferência para dentro da empresa o EE tem de estabelecer margens entre si que estabeleceriam se fossem entidades independentes.

Quanto a questão sobre quem tem competência para tributar determinado lucro, o artigo 7.º dispõe que:

- Artigo 7.º n.º1 1ª parte: os lucros de uma empresa serão unicamente tributados nesse Estado. Portanto, em regra, venha o lucro de onde vier, em princípio só o Estado de residência pode tributar os lucros, a não ser:
- Artigo 7.º n.º1 2ª parte: que a empresa desenvolva a sua atividade através de um EE noutro Estado contratante, e nesse caso, os lucros e apenas os lucros imputáveis ao EE vão ser tributados no Estado onde se situa o EE.

Temos então 2 regras: se não existir EE a generalidade dos lucros é tributado no Estado da residência, exclusivamente. Existindo EE noutro Estado, os lucros serão tributados cumulativamente (quaisquer lucros) no Estado da residência e no Estado da fonte. Os lucros de um terceiro Estado que sejam imputados ao EE, é o Estado desse EE que tributa; os lucros do Estado da residência que sejam imputados ao EE, então esses lucros podem ser tributados pelo Estado onde se situa o EE. O que fica de fora são os lucros que, eventualmente, ocorram e não sejam imputados ao EE. A regra essencial é que os lucros sejam imputáveis ao EE para que o Estado da fonte possa tributar, caso contrário só o Estado da residência pode tributar.

O que são estes lucros? A resposta é dada pelo n.º 4 do artigo 7.º da CMOCDE – os lucros são todos os rendimentos que não se encontrem expressamente previstos na convenção. Serão os que não sejam provenientes de bens imóveis, de atividade de navegação, marítima ou aérea, dividendos, juros, royalties, ganhos de capital. Todos os restantes são abrangidos pelo artigo 7.º, a generalidade dos lucros provindos das prestações de serviços e compras e vendas são abrangidos pelo artigo 7.º.

Para efeitos da convenção exige-se que haja EE para haver tributação para a maior parte das transações. Salvo, para o caso dos dividendos, dos juros e dos royalties, que sejam obtidos por intermédio do EE. Ou seja, todos os lucros com exceção dos suprarreferidos caem no âmbito de aplicação do artigo 7.º da CMOCDE; como veremos mais adiante, os juros, dividendos e royalties estão fora do âmbito do artigo 7.º.

Os artigos 10.º, 11.º e 12.º da CMOCDE permitem tributação do Estado da fonte mesmo sem haver EE, salvo se existir um EE nesse Estado. Nestes casos, dividendos, juros e royalties são remissivamente tributados para o artigo 7.º. É o que nos é dito nos artigos 10.º n.º4, 11.º n.º 4 e 12.º n.º3 – eles continuam a ser dividendos, juros e royalties, mas a regra para a sua tributação passa para o artigo 7.º porque o EE vai agregar a tributação a sua volta, veremos que a função dos artigos 10.º, 11.º e 12.º deixa de existir se houver EE noutra país.

Deste modo, e no que respeita aos lucros de empresas, juros e dividendos, a convenção assume, deste modo traços assumidamente tradicionais, sendo que a sua tributação é conferida, fundamentalmente, pelo Estado que investe ou que exporta o capital (como por exemplo, o Estado de residência da empresa que vai beneficiar dos lucros, dos dividendos e dos juros), sendo que, mediante determinados requisitos, este pode ser partilhado, de forma limitada com o Estado da fonte dos rendimentos.

No entanto, há que referir que apenas as convenções que foram celebradas após a nova redação do CMOCDE é que tal se vai poder aplicar, visto que se está perante uma nova metodologia de cálculo dos lucros. A grande parte das convenções, porém, continua a seguir a antiga redação, sendo que apenas Portugal e Itália se mostraram interessados em seguir a nova redação, em sede de reserva ao artigo 7.º Deste modo, a atual redação da CMOCDE diz respeito a um modelo de concretização da convenção multilateral, sendo que o IM não vai alterar a solução do artigo 7.º do CMOCDE.

O artigo 7.º é responsável por quase toda a atividade comercial, excluindo-se, apenas, as prestações de serviços de *know-how* que pagam *royalties*; as atividades abrangidas pelo artigo 6.º, nomeadamente, o aluguer de bens imóveis e, por último, o aluguer de equipamentos científicos, indústrias, entre outros. Podemos, então, afirmar que não existem muitas atividades comerciais genéricas que não estejam incluídas no artigo 7.º, sendo que este vai ser responsável pela neutralização das normas de incidência territorial que, como Portugal, à semelhança de outros países apresenta, como por exemplo, normas que impõem que as prestações de serviços vão ser tributados no Estado da Fonte, mesmo sem EE.

4.4. Os Dividendos

O Código das Sociedades Comerciais (CSC) e o Código sobre o Impostos das Pessoas Coletivas (CIPC) determinam o direito à repartição de lucros, ou seja, à distribuição de dividendos⁴² e a sua sujeição a imposto⁴³. No entanto, não existe uma definição geral, nos termos dos mesmos, de dividendos, faltando, portanto, um conceito legal para a sua definição.

Nos comentários ao artigo 10.º da CMOCDE, encontramos a seguinte definição:

“By “dividends” is generally meant the distribution of profits to the shareholders by companies limited by shares, limited partnerships with share capital,

42 Artigo 294.º n.º 1 do CSC.

43 Artigo 94 n.º1 al. c) do CIRC.

limited liability companies or other joint stock companies. Under the laws of the OECD member countries, such joint stock companies are legal entities with a separate juridical personality distinct from all their shareholders. On this point, they differ from partnerships insofar as the latter do not have juridical personality in most countries.”⁴⁴

Não obstante, para uma melhor compreensão do significado de dividendo, importa recorrer à doutrina.

De acordo com Paulo de Tarso Domingues, o termo “dividendo” significa “*a quantia que cada sócio tem direito a receber na divisão dos lucros de uma Sociedade*”⁴⁵. Porém, pode-se tirar da compreensão da lei comercial e fiscal uma definição mais específica relativamente ao conceito de dividendo. Deste modo “dividendo” pode ser definido como sendo a retribuição do investimento que é disponibilizado por uma sociedade anónima aos seus acionistas, de forma proporcional da parcela de capital que toca a cada um deles. Este é, portanto, um conceito bastante limitado quando comparado com o que é aceite pelo Direito Fiscal Internacional, onde dividendo é definido, de acordo com Alberto Xavier, como sendo a porção relativamente ao lucro que é distribuído aos sócios das sociedades anónimas, das sociedades por quotas de responsabilidade limitada e, ainda por sociedades em comandita por ações⁴⁶.

A questão dos dividendos é tratada no artigo 10.º da CMOCD. O n.º 3 do referido artigo define dividendo como sendo “*rendimentos de ações, ações de “gozo” ou direitos de “gozo”, ações mineiras, ações dos fundadores ou outros direitos, não sendo títulos de crédito, participação nos lucros, bem como rendimentos de outros direitos corporativos que estão sujeitos ao mesmo tratamento fiscal como rendimentos de ações pelas leis do Estado do qual a empresa que faz a distribuição é um residente.*” Analisando a parte final deste artigo pode-se afirmar que se está perante uma remissiva pura, ou seja, a sociedade paga efetivamente os dividendos, sendo o Estado da fonte que tem o poder de decidir o que são ou não dividendos, desde que se esteja perante partes sociais que sejam sujeitas ao mesmo regime fiscal. A título de exemplo pode-se referir os contratos de associação em participação, que existem apenas em Portugal e em alguns países africanos, onde é cumprido esse perfil, ou seja, são as partes sociais responsáveis por conceder o direito a participar nos lucros, estando sujeitas ao mesmo regime fiscal. Deste modo, pode-se então afirmar que este conceito internacional de dividendos se caracteriza por ser aberto e remissivo.

É precisamente a característica remissiva dos dividendos, sendo esta deliberada, que vai delimitar este conceito do conceito de juros, sendo este último um conceito autónomo e não remissivo. É precisamente isso a que o n.º 3 do artigo 10.º se refere quando esclarece que se tratam de participações sociais excetuando os créditos, que, naturalmente, apresentam juros associados.

44 OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/q2q972ee-en>, p. 625

45 Paulo Tarso Domingues, *Variações sobre o Capital Social*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 262.

46 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2009, pp.454.

Ao perceber que poderiam existir créditos que possibilitam a participação nos lucros ao mesmo tempo que existem participações sociais que não são passíveis de apresentar participações nos lucros, a OCDE, apresenta vários exemplos do que é, efetivamente dividendos e juros, de acordo com os critérios do artigo 24.º, 25.º, 26.º, 27.º e 28.º, os quais se passam a apresentar:

1) Um dividendo pode ser tratado como uma participação social, sendo esta uma das provas de que se está, efetivamente, perante dividendos. É por esta razão que se consideram as quotas e a remuneração dos sócios como sendo dividendos. As sociedades por quotas dão, assim, origem às participações sociais que dão, conseqüentemente, permissão para que possam participar nos lucros. De um modo geral, as sociedades que assentam na responsabilidade limitada e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal também dão origem a dividendos.

2) Nos casos de difícil definição, onde pode ser observado um tratamento híbrido, ou seja, num dos países são definidos como dividendos e noutros como juros, também a CMOCDE avança alguns critérios a ter em consideração:

- i. O reembolso do investimento realizado vai depender do êxito desse mesmo investimento: um rendimento vai ser definido como juro ou dividendo tendo em conta o ativo que está na sua base e do risco que lhe está associado, não dependendo do rendimento propriamente dito. Quando se investe em partes sociais existe o risco associado de se perder toda a quantia investida, não existindo, portanto, a garantia que o investimento feito será reembolsado. Por exemplo, quando se celebra um empréstimo, e de um modo geral, nos termos contratuais e legais encontra-se garantido o reembolso do dinheiro que foi emprestado. O que acontece nas participações sociais, e a título de exemplo, é que no dia seguinte à sua subscrição, pode haver uma queda ao nível da bolsa, o que faz com que parte do investimento realizado seja perdido automaticamente, ou seja, o reembolso vai depender do sucesso que a empresa obtenha. Outra questão prende-se como o facto de a remuneração depender, assim, do êxito da empresa. Este não é um critério que se considere relevante para fazer a distinção entre dividendos e juros. Se o reembolso do empréstimo estiver garantido, o valor remuneratório não vai depender, do êxito da empresa e deste modo diz-se que se está perante juros. Em suma, nas participações sociais, o capital não se encontra garantido, fazendo com que os dividendos sejam encarados como uma partilha do risco da empresa, uma vez que, quem subscreve ações, está a fazer uma especulação no sucesso que a empresa terá no futuro.
- ii. Dimensão do capital envolvido: Considerado um critério secundário versa que, de um modo geral um capital que está na origem de dividendos apresenta uma dimensão maior do que o capital que está na origem de empréstimos.
- iii. A questão da graduação dos créditos: Considerado, à semelhança do anterior, um critério secundário, diz respeito à hierarquia, ordem ou prioridade no pagamento em caso de insolvência, fazendo-se de acordo com a seguinte ordem: 1) créditos

garantidos, 2) créditos privilegiados, 3) créditos comuns e 4) créditos subordinados⁴⁷. As partes sociais encontram-se incluídas nos créditos subordinados, sendo, portanto, os últimos créditos a serem pagos, sendo aqueles que se encontram na origem da receção de dividendos. Nestes créditos subordinados incluem-se: os créditos que são detidos por pessoas especialmente relacionadas com o devedor, pessoa singular ou pessoa coletiva ou os créditos por suprimentos, detidos pelos sócios de sociedades por quotas ou sociedades unipessoais por quotas, entre outros⁴⁸, ou seja, todos os atores que partilham o risco com a sociedade. De um modo geral, as remunerações destes sujeitos são definidas por dividendos, sendo que a remuneração dos outros credores acima destes são tidos como juros. Por exemplo, uma mesma pessoa pode, ao mesmo tempo, ser acionista, credor de um contrato de suprimento e credor no âmbito de prestações suplementares ou acessórias. Se no primeiro e no terceiro caso a remuneração destes instrumentos está na origem de dividendos, no segundo caso, está-se perante juros.

- iv. Tratamento do direito societário para os ativos envolvidos: as remunerações de todos aqueles que tenham o direito a participar na assembleia geral de acionistas, o direito a votar e o direito a designar membros dos órgãos sociais, vão ser necessariamente dividendos. Em paralelo, existem figuras, como por exemplo, as ações preferenciais, que não têm voto associado assim como não têm capital garantido, partilhando, deste modo, o risco com a empresa, sendo importante perceber, e de acordo com os ordenamentos dos países em causa, se estas figuras se encontram graduadas acima ou abaixo das restantes participações sociais, e dos restantes instrumentos de capital próprio. Se se verificar, efetivamente, uma maior graduação de créditos, como foi referido anteriormente, coloca-se a discussão de se estar, ou não, perante dividendos ou juros.

É importante realçar que é a natureza atípica dos instrumentos em que muito do planeamento fiscal se baseia. Destarte, é possível que se esteja perante situações, num determinado país, em que os rendimentos são tratados como dividendos, e noutro país, utilizando o mesmo instrumento, esse mesmo rendimento seja tratado como juros, dedutíveis nesse território. Deste modo, num país têm-se um instrumento que não é tributado e noutro é deduzido.

4.4.1. O Regime dos Dividendos

O regime dos dividendos encontra-se plasmado no n.º 1 e no n.º 2 do artigo 10.º da CMOC-DE. No que concerne ao n.º 1 e ao n.º 2, na sua primeira parte, encontra-se a tributação cumulativa limitada, onde o Estado da Fonte também pode tributar para além do Estado de residência.

47 Mouta, Fátima Pereira, Graduação de Créditos, 2022, disponível em: <https://www.advogadosinsolvencia.pt/mapa/graduacao-de-creditos>

48 Mouta, Fátima Pereira, Graduação de Créditos, 2022, disponível em: <https://www.advogadosinsolvencia.pt/mapa/graduacao-de-creditos>

Deste modo, o artigo 10.º é responsável por consagrar a partilha do poder tributário entre o Estado da fonte e o Estado da residência, no que concerne aos dividendos. Não obstante, este artigo limita a tributação do Estado da fonte, conseqüentes da fixação de taxas que variam entre os 5% e os 15%, tendo em conta o valor da participação social. Sem prejuízo, os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante podem ser igualmente tributados nesse Estado 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 excederá:

- a. 5 % do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25 % do capital da sociedade que paga os dividendos durante um período de 365 dias que inclua o dia do pagamento dos dividendos (para efeitos de cálculo deste período, não serão tomadas em consideração as alterações de titularidade que resultem diretamente de uma reestruturação, tal como uma fusão ou cisão, da sociedade que detém as partes de capital ou que paga os dividendos);
- b. 15 % do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites. Esta questão não afeta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos (artigo 10.º, n.º 2).

A grande novidade do CMOCDE é que, para se atribuir a taxa de 5%, é necessário que durante 365 dias se observe uma detenção de 25%. A alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º exige que as participações sociais sejam detidas por pelo menos 365 dias. Mas tal exigência só se observa quando a tributação é de 5%.

É o Estado da fonte que aplica o n.º 2 do artigo 10.º, sendo que este não consegue controlar se o titular do ativo detém as ações há mais ou menos do que 365 dias. Deste modo, este prazo tem que ser observado antes da data do pagamento. Apesar destes 365 dias não aparecerem nas convenções portuguesas, Portugal subescreveu o Instrumento Multilateral (IM), instrumento este que prevê os 356 dias⁴⁹, deste modo, este cálculo vai aparecer em todas as convenções, incluído naquela que é consagrada com Angola, em que seja exigido um determinado valor referente ao capital social, sobre o qual nos debruçaremos mais adiante. Existem, porém, duas situações em que esta regra não se verifica:

1. Nos casos em que existe um prazo ou uma condição de detenção com prazo, sendo que o IM prevê que, se os países assim o desejarem, não vai ser aplicado outro prazo, uma vez que já existe uma regra temporal que é acordada pelos dois países.
2. Nos casos em que uma participação social qualificada não é obrigatória, exigindo-se, apenas, que o titular dos dividendos seja o beneficiário efetivo, sendo o suficiente para a taxa ser reduzida.

49 Artigo 8.º- Transações relativas à transferência de dividendos, do Instrumento Multilateral.

Deste modo, o Estado de residência pode declarar que o sujeito é beneficiário efetivo no seu território podendo, deste modo, tributar, e em vez de conceder um crédito de 25%, concede créditos de 15% ou 5%. Já o Estado da fonte pode tributar, consoante os requisitos, a uma taxa de 5%, 15% ou 25%. Se o Estado da residência diz que o sujeito é beneficiário efetivo, o Estado da fonte vai tributar a 15% ou a 5%, e assim o Estado da residência tributa e credita uma taxa de 15% ou de 5%, podendo-se afirmar que este fica sempre a ganhar.

A parte final do n.º 2 do artigo 10.º faz a ressalva de quais os lucros que dão origem a dividendos, fazendo aí a devida distinção entre os dois conceitos. Enquanto a tributação dos dividendos é feita pelo artigo 10.º, a tributação dos lucros é realizada recorrendo ao artigo 7.º, não impedindo, porém, que a sociedade que paga os dividendos seja tributada no Estado da Fonte.

Esta parte final do n.º 2 do artigo 10.º encontra-se diretamente relacionada como o n.º 5 do artigo 10.º⁵⁰, onde se pode ler que lucros e dividendos não se encontram relacionados. Na prática, quando o Estado da fonte obtém lucros de outro Estado, a sociedade em causa não está autorizada a distribuir lucros, e não se verificando essa distribuição, também não existem dividendos nem se pode tributar os lucros que não foram, efetivamente, distribuídos.

No que concerne ao n.º 4 do artigo 10.º, pode-se afirmar que ele explica a razão do próprio artigo 10.º. Pode-se, então, ler, no n.º⁵⁴ *“o disposto nos n.ºs 1 e 2 não se aplica se o benefício do proprietário dos dividendos, sendo residente de um Estado Contratante, prossegue a empresa no outro Estado Contratante do qual a empresa que paga os dividendos é um residente através de um estabelecimento permanente situado no mesmo e a exploração em relação à qual os dividendos são pagos é efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente. Nesse caso, as disposições de O artigo 7º é aplicável”*. Ou seja, aplica-se o artigo 7.º em vez de se aplicar o artigo 10.º sendo um modo de obtenção de rendimentos, através de um EE. Esta alínea é semelhante ao n.º⁵⁴ do artigo 11.º e o n.º⁵³ do artigo 12.º do CMOCDE. Ou seja, existem dividendos, juros e royalties que não são regulados pelo 10.º, 11.º e 12.º e sim pelo artigo 7.º.

É importante aqui referir que Portugal apresentou uma reserva sobre o conteúdo previsto neste artigo, nomeadamente, quanto as taxas previstas na alínea a) do n.º 2. Se nos debruçarmos sobre a CMOCDE, encontramos a seguinte nota *“Portugal reserve the right to exclude partnerships from the scope of application of subparagraph a) of paragraph 2, as provided in the Model Tax Convention before 2017.”*⁵¹

Quando olhamos para a CDT Portugal-Angola, vemos que os dividendos previstos na alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º, vemos que a taxa de 8% se aplica se o beneficiário efetivo for uma

50 “Quando uma empresa que é residente de um Estado Contratante deriva lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado não pode impor qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela empresa, exceto na medida em que tais dividendos são pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação em respeito do qual os dividendos são pagos, está efetivamente ligado a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado, nem sujeito a os lucros não distribuídos da empresa a um imposto sobre os lucros não distribuídos da empresa lucros, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam na totalidade ou em parte dos lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado” – Artigo 10.º, n.º⁵ do MOCDE

51 OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2q972ee-en>

sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25 % do capital da sociedade que paga os dividendos durante um período de 365 dias que inclua o dia do pagamento dos dividendos, (15% quando não exista participação qualificada nos termos da CDT).

O termo dividendo, para efeitos da presente CDT inclui também os lucros atribuídos nos termos de um acordo de participação nos lucros (associação em participação) e os rendimentos distribuídos por fundos de investimento imobiliário, ou ainda sociedades de investimento imobiliário.

4.5. Os Juros

Em começo de matéria, os juros são uma realidade do foro económico. Como refere Correia das Neves, o agrupamento dos rendimentos pode ser feito em três grandes categorias: salários (do trabalho de qualquer espécie), renda (da terra) e lucros (do capital em geral). Apesar de observar uma autonomização entre a terra e o seu rendimento (a renda), o mesmo não se observa relativamente aos juros, uma vez que o lucro apresenta correspondência de forma indiscriminada ao capital. Deste modo, economicamente, “considera-se em geral capital todo o bem produzido pelo sistema económico e que é utilizado em ulterior produção (os bens intermédios)”. Ao rendimento do capital ou ao seu preço “chamam os economistas juro ou taxa de juro”⁵².

De acordo com o n.º 3 do artigo 11.º da CMOCDE, os juros são definidos como sendo os *“rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e, nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimos, incluindo prémios atinentes a esses títulos. Para efeitos deste artigo, não se consideram juros as penalidades por pagamento tardio.”* O conceito de juros é, portanto, um conceito autónomo, cuja densificação não remete para o direito interno. Como se pode observar, o n.º 3 do artigo 11.º define o que são juros – rendimentos provenientes de dívidas de qualquer forma, quer estejam ou não garantidas por hipoteca. No entanto, o que significa aqui a hipoteca? Se se está perante uma hipoteca de carácter imobiliário, evita-se, deste modo, que se declare que os rendimentos são provenientes de bens imóveis. Deste modo, a referida expressão tem como objetivo assegurar que a hipoteca, se tiver por base um imóvel, o que se vai ter em consideração é, efetivamente a dívida. Fica-se, então, com a sensação que se participa nos lucros, no entanto, e na realidade, esta é apenas um modo de remuneração da dívida, continuando, deste modo, a ser um rendimento associado aos juros.

Um elemento essencial para se distinguir do artigo 10.º, referente aos dividendos, do presente artigo 11.º, prende-se com as obrigações de remuneração variável, ou seja, se se verificar que a empresa não apresentou lucros, o juro das obrigações é 0%. No entanto, se a empresa apresentar lucros na ordem dos 20%, o juro das suas obrigações será, então, de 20%.

O juro sendo constante ou variável, tendo garantias ou não, continua a ser juro, podendo, então, ser determinado de acordo com o lucro da sociedade. Deste modo, tanto são considera-

52 Neves, Correia, Manual dos Juros Estudo de Utilidade Prática, Coimbra, Livraria Almedina, pp.11-14.

dos juros os pagamentos em dinheiro ou espécie, mesmo que não sejam imediatamente capitalizados. Também podem ser considerados juros os prémios de emissão a favor do subscritor. Não são considerados, como demonstra a definição de juros do artigo 11.º, os juros de mora e, também, as cláusulas penais. A regra que se aplica aqui é que a estes caiem na obrigação principal: os dividendos em atraso continuam a ser dividendos, sendo que os pagamentos de serviços prestados que se encontram em atraso encontram-se englobados no artigo 7.º da CMOCDE.

Ao observar o n.º 1 do artigo 11.º da CMOCDE observa-se a existência de tributação por parte do Estado de residência sendo que na primeira parte do n.º 2 do artigo 11.º encontra-se patente a tributação cumulativa ilimitada. Na segunda parte do n.º 2 do artigo 11.º apresenta-se a tributação cumulativa limitativa onde se observa um limite de 10% em que se tem de apurar em cada convenção específica, no entanto, a OCDE recomenda um valor de 10%.

Esclarece-se, então, que no n.º 4 do artigo 11.º que, apesar dos artigos 10.º, 11.º e 12.º apontarem a possibilidade de o Estado da fonte tributar sem a necessidade de EE, o n.º 4 refere que, se porventura se verificar a existência de EE, passa-se a observar uma tributação, por via remissiva no artigo 7.º, na tributação cumulativa ilimitada e de base líquida. O intuito destes artigos é fazer com que os Estados da fonte possam tributar na existência de EE, sendo que tal não seria possível se este facto não fosse permissivo. O artigo 11.º referente aos juros, apresentam duas particularidades, as quais passamos a apresentar:

1. O n.º 5 do artigo 11.º⁵³: quando o credor dos juros reside num determinado estado, os juros são considerados provenientes do Estado da fonte, se se observar que o devedor dos juros é residente no Estado da fonte. Assim, e devido ao facto do artigo 11.º apresentar uma natureza bilateral, este artigo não prevê rendimentos oriundos de uma fonte estrangeira. Este artigo também é aplicável nos casos em que o devedor não resida no Estado da fonte, mas que possua nesse território um EE, responsável pelo pagamento dos juros, sendo esta realidade esclarecida pelo n.º 5 do artigo 11.º. Não se deve confundir quando o credor apresenta um EE no Estado da fonte em que se aplica o artigo 7.º ou o artigo 15.º. Este artigo também prevê a situação em que o devedor se situa também no Estado de residência, mas que tenha um EE no estado da fonte, sendo que esse EE é financiado por uma empresa do Estado de residência, sendo que neste caso, o Estado da fonte é passível de tributar. Deste modo, pode-se afirmar que o n.º 5 do artigo 11.º esclarece apenas o n.º 1 do 11.º, sendo que, a partir do momento em que este se encontra esclarecido, aplica-se o 11.º no seu todo.

53 Artigo 11.º, n.º 5 do MCOCDE: *“Os juros consideram-se provenientes de um Estado contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado contratante, tiver num Estado contratante um estabelecimento estável em relação ao qual haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.”*

2. O n.º 6 do artigo 11.º⁵⁴: este artigo refere que a taxa aplicável de juros diz respeito a uma taxa reduzida de 10%, sendo lógico que as empresas tenham a tentação de chamar juros a tudo. Este artigo vem dizer, então, que sempre que o montante dos juros exceder o montante que tinha sido acordado na ausência de relações especiais, o artigo 11.º não se aplica ao excesso, ou seja, o acesso à taxa reduzida dos 10% fica impossibilitado. Assim, o n.º 6 do artigo 11.º vai permitir a desqualificação do excesso e requalificar de acordo com a legislação interna, podendo chamar-se dividendos, pode tratá-los sobre qualquer outra perspetiva de acordo com o direito interno, ou pode simplesmente impedir a dedução do excesso. Isto é essencial para evitar que tudo seja pagamento de juros e para evitar que a sociedade-mãe esteja a cobrar à filha, juros elevados.

As particularidades não se ficam pelos termos gerais, pois ao analisarmos o artigo 11.º da CDT Portugal-Angola, salta a vista a redação do artigo 3.º, que acaba por ser um desvio, tanto à CMOCDE como a CMONU.

O referido número dispõe que *“Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante só podem ser tributados no outro Estado Contratante se esses juros forem pagos por, ou se o beneficiário efectivo desses juros for um Estado Contratante, as suas subdivisões políticas ou administrativas, autarquias locais ou o Banco Central de um Estado Contratante.”*

A norma supra enquadra-se numa das muitas cláusulas anti abuso, previstas na presente CDT, que abordaremos mais a diante, no entanto, dizer que, as cláusulas anti abuso permitem desaplicar o regime da convenção em situações em que esta esteja a ser ilegitimamente aproveitada pelos contribuintes, no presente artigo, ela permite a possibilidade de desaplicar a convenção no montante do pagamento de juros, por exemplo, que não seja pago por uma das entidades aí previstas.

4.6. Os Royalties

O conceito de royalties utilizado no âmbito do contexto internacional é o conceito que se encontra plasmado na CMOCDE e na CMONU⁵⁵. Deste modo, os royalties são definidos, de acordo com o n.º 2 do artigo 12.º da CMOCDE como sendo *“as retribuições, de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de*

54 Artigo 11.º, n.º 6 do MOCODE: *“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 seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. A parte excedente pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições da Convenção.”*

55 Fonseca, Maria Gonçalves, As Convenções Modelo da OCDE, ONU E SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. 2016. P. 16.

fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico”.

Fazendo um exercício de comparação, nomeadamente com a Diretiva 2003/49/CE⁵⁶, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, o conceito de royalties aparece ligeiramente diferente, incluído mais pormenores nas hipóteses que podem ser consideradas, ou não, remunerações tidas como royalties. Esta diretiva procede a um alargar do conceito ao considerar como royalties os pagamentos pela utilização ou direito de utilização relativamente a equipamentos industriais, comerciais e científicos. Já Alberto Xavier⁵⁷ define os royalties como sendo todos os rendimentos que derivam do uso, fruição ou exploração de determinados direitos, sendo claramente diferentes das rendas, definindo-as como a retribuição do investimento que foi aplicado a bens corpóreos e dos juros, que dizem respeito a contrapartidas relacionadas com o capital financeiro.

Pode-se afirmar que o conceito de royalties da OCDE é bastante reduzido e limitando, incluindo apenas aqueles que são considerados como royalties clássicos, nomeadamente, a remuneração periódica pela utilização de propriedade intelectual ou industrial, trabalho científico, patentes, marcas, entre outras. Se um indivíduo for o titular de algum dos referidos direitos, permitindo a sua utilização por terceiros, o que está a acontecer, na prática é a cedência da patente a uma entidade durante um determinado período, sendo essa cedência o royalty. Os royalties são, portanto, períodos, sendo a questão do tempo a principal diferença relativamente às mais-valias. Se em vez da cedência de uma patente se verificar a sua venda, está-se na presença de uma mais-valia.

De acordo com o n.º 1 do artigo 12.º, os royalties provenientes de um Estado contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante, deverão ser tributados unicamente nesse outro Estado.

Já a CMONU, como forma de garantir a tributação do Estado da Fonte prevê no n.º 2 do seu artigo 12.º, norma replicada na CDT Portugal – Angola, que, “as *royalties* que sejam provenientes de um Estado Contratante podem ser igualmente tributadas nesse Estado 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 excederá 8 % do montante bruto das royalties. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite⁵⁸.

56 Na Diretiva 2003/49/CE, os royalties são definidos na alínea b) do artigo 2.º como sendo: “as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados royalties os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico.”

57 Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, Coimbra: Almedina, 2016, p. 687.

58 N.º 2 do artigo 12.º da CMONU, e CDT Portugal- Angola

Como refere Paula Rosado Pereira, “Nos termos do MC OCDE, este tipo de rendimento só pode ser tributado no Estado da residência do beneficiário. À semelhança do que sucede com os juros, também no caso dos royalties o regime previsto não se aplica ao montante de rendimento pago que seja considerado excessivo e motivado pela existência de relações especiais entre as entidades (cfr. Artigo 12.o, n.º 4, também uma norma anti abuso específica). O regime estabelecido encontra-se, igualmente, circunscrito às situações em que o pagamento do rendimento seja feito ao seu beneficiário efetivo. Importa, contudo, salientar que Portugal apresentou uma reserva no sentido de poder tributar na fonte os rendimentos qualificados como royalties. Nas Convenções sobre dupla tributação celebradas por Portugal, a tributação na fonte dos royalties encontra-se limitada a taxas compreendidas entre 5% e 15%”.⁵⁹

O artigo aqui em análise apresenta três situações em que os rendimentos são classificados como sendo provenientes de direitos de exploração ou de licença. Assim, e segundo os comentários da CMOCDE, deve-se considerar que a definição avançada de royalties abarca tantos os pagamentos que são provenientes de contratos de licença, como por exemplo as indemnizações devido à reprodução de forma fraudulenta ou devido à violação de um determinado direito.

Exclui-se do conceito de royalties todo os pagamentos realizados tendo como objetivo único obter direitos exclusivos de distribuição de um produto ou serviço num determinado território. Essas retribuições não apresentam como compensação a utilização ou a cedência de utilização de um elemento da propriedade intelectual ou industrial, referindo-se, sim, à exclusividade limitada a um determinado território de venda de produtos e serviços. Por outro lado, os pagamentos realizados devido à utilização ou à cedência de um determinado desenho, modelo ou plano que ainda não foram materializados também não podem ser considerados royalties, uma vez que este é um serviço que ainda se encontra em desenvolvimento, ainda que o seu autor tenha plenos direitos sobre este. Porém, caso o autor outorgue o direito a um terceiro para a modificação dos seus planos, sem que sejam realizados trabalhos adicionais, o pagamento por esse serviço é tido como royalty⁶⁰.

O artigo 12.º da CMOCDE apresenta o conceito de know-how, sendo que é muito importante fazer a distinção entre o conceito de *know-how* e o conceito de prestação de serviços técnicos. O *know-how* é definido como sendo a cedência de informações tecnológicas já existentes na forma de cessão temporária ou definitiva dos direitos, não sendo esta conhecida publicamente, tendo como principal objetivo que a parte que adquire este *know-how* o utilize por conta própria sem que quem tenha cedido possa intervir na aplicação da tecnologia cedida ou que possa garantir os seus resultados⁶¹. No que concerne à prestação de serviços técnicos, não vai ser transmitida as bases e conhecimentos sobre a tecnologia, mas sim vai-se aplicar concretamente, recorrendo a conselhos, planos e ideias, tendo como base estudos

59 Pereira, Paula Rosado, Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional, Almedina, 2021, p.164 a 165

60 Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 365

61 Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 361

realizados para o efeito⁶². Esta diferenciação é de grande importância, uma vez que apenas o *know-how* origina o pagamento de royalties.

Quanto a sua estrutura, o artigo 12.º foi originariamente pensado como idêntico ao 10.º e 11.º- o Estado da fonte podia tributar mesmo na ausência de EE. Esta ideia ainda está hoje por detrás de muitas convenções, por exemplo, está em todas as convenções portuguesas. Quanto à distribuição de competências, ela continua a ser igual à que vigorava nos anos 60 e 70 – tributação a uma taxa reduzida. A OCDE começou a defender desde 77, uma tributação exclusiva do Estado da residência, é isto que encontramos no 12.º/1 CMOCDE. A maior parte dos países não segue esta ideia. Isto significa que o 12.º/3 que diz que no caso de existir EE aplicam-se as regras do 7.º, ele praticamente não tem razão de ser. Só pelo 12.º/3 é que o Estado da fonte teria direito a tributar, e é a única forma. Mas isto já resultava do artigo 7.º, não precisávamos do artigo 12.º/3 para dizer o mesmo. O 12.º/1 diz-nos o mesmo que o 7.º/1 1ª parte, o 12.º/3 diz-nos o mesmo da 7.º/1 2ª parte – o artigo 12.º na OCDE tem muito pouca razão de ser. Mas OCDE refere que há uma razão de ser: é um guia de orientação para as convenções que têm um artigo 12.º e porque historicamente, já existia. O 12.º/4 CMOCDE é outro que fica aqui esquisito, ele é igual ao 11.º/6 – se se pagar muito a título de royalties, o artigo 12.º não se aplica. Mas isto só tinha um verdadeiro objeto se houvesse uma taxa reduzida no artigo 12.º porque quem pode tributar é o Estado da residência, portanto é um artigo com um âmbito muito peculiar.

Portugal, assim como muitos outros países considera como royalties, a utilização de software, a cedência de utilização de software que não seja “estandardizado”, tudo o que seja software com um aperfeiçoamento ao utilizador, em princípio já gera royalties. Esta é a posição portuguesa e embora conste das reservas portuguesas no comentário 28 ao artigo 12.º, há muitos países que não aceitam esta reserva. Esta reserva não foi autorizada por muitos países, ainda assim Portugal a mantém defendendo que não se trata de uma verdadeira reserva, mas um comentário. A OCDE é totalmente contra isso, mas esta é a definição portuguesa. Para a OCDE o software gera royalties quando é cedida a programação do próprio software – permitindo a outrem o uso do software e adulterá-lo faz todo o sentido termos o conceito de remuneração decorrente de royalties.

A OCDE distingue e enumera critérios que permite a identificação do que são royalties, a saber:

- Critério relativamente à frequência da remuneração, sendo que um contrato de know-how diz respeito a um contrato único, identificado como sendo um contrato de meios.
- A prestação de serviços técnicos envolve custos mais elevados do que a cedência do know-how.
- O contrato realizado é substancialmente diferente.

Os serviços técnicos encontram-se regulados nas convenções portuguesas, e, portanto, na convenção que é realizada com Angola, no artigo 14.º e no artigo 7º CMOCDE. Dentro dos ser-

62 Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, Coimbra: Almedina, p.696.

viços técnicos há que referir o exemplo dos serviços de assistência técnica que, por natureza, encontram-se associados a um equipamento, a um produto ou a um bem. Por exemplo, se uma empresa portuguesa adquira algum produto a uma empresa angolana, esta última obteve rendimentos de natureza empresarial, aplicando-se, por isso, o artigo 7.º do MCOCDE⁶³. Mesmo que se trate do aluguer de uma máquina, a CMOCDE não considera que seja aplicado o artigo 12.º Em suma, naCMOCDE pode-se afirmar que o conceito de royalties é bastante limitado, referindo-se, apenas, aos royalties clássicos.

4.7. As Mais-Valias

No ordenamento jurídico português não encontramos uma definição expressa e concreta do termo mais-valia, sendo, portanto, necessário recorrer à doutrina. De acordo com Paulo de Pitta e Cunha⁶⁴, as mais-valias definem-se como sendo aumentos ocasionais no que concerne ao valor dos bens, que constituem acrescentos no que concerne ao poder de aquisição obtido, podendo ser em esforço ou pelo acaso da sorte. Já André Salgado Matos⁶⁵, considera que a tributação de mais-valias surge devido ao facto de a “alienação de um determinado bem por um valor superior àquele por que foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito passivo alienante, em relação ao qual o princípio da capacidade contributiva reclama a existência de normas de incidência objetiva”. Deste modo, para se estar perante uma mais-valia não é apenas necessário observar-se uma diferença no que concerne ao valor de realização e ao valor de inflação, mas também ser um ativo que apresenta a tendência de ser duradouro, e caso o vendedor dessa mais-valia seja um empresário, esta não deve constar no objeto social da empresa ou da atividade do sujeito. Ou seja, a atividade da empresa não pode ser a compra e venda desse determinado ativo porque, se tal se verificar, aplica-se o artigo 7.º da CMOCDE.

Ao recorrermos aos comentários da CMOCDE ao artigo 13.º, é referido que “*A comparison of the tax laws of the OECD member countries shows that the taxation of capital gains varies considerably from country to country:*

- *in some countries capital gains are not deemed to be taxable income;*
- *in other countries capital gains accrued to an enterprise are taxed, but capital gains made by an individual outside the course of his trade or business are not taxed;*

63 N.º1, Artigo 7.º do MCOCDE: 1. “Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

64 Pitta e Cunha, Paulo de A Reforma Fiscal, Lisboa: Dom Quixote, p.1989, p.686.

65 Matos, André Salgado, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 1999, p35.

— *even where capital gains made by an individual outside the course of his trade or business are taxed, such taxation often applies only in specified cases, e.g. profits from the sale of immovable property or speculative gains (where an asset was bought to be resold).*⁶⁶

Pode-se avançar que as mais valias encontram-se na “fronteira” entre os rendimentos ativos e passivos, apresentando, deste modo, regras de tributação peculiares. Desde logo pelo conceito de mais-valias apresentado anteriormente.

Este artigo apresenta uma particularidade, sendo que o seu essencial se encontra na parte final do n.º 5 do artigo 13 do CMOCDE. Este n.º 5 diz-nos que os ganhos provenientes da alienação dos bens, vão ser tributados segundo uma regra de tributação exclusiva do Estado da residência. Se por regra, a tributação é em exclusivo no Estado da residência, que casos serão os que concedem ao Estado da fonte o poder de tributar?

A CDT Portugal-Angola resolve tal questão, ao estipular no n.º 4 do seu artigo 13.º a possibilidade de tributação pelo Estado da Fonte, assim:

1. A alinação de bens imobiliários a que o artigo 6.º se refere são objeto de tributação cumulativa visto que este artigo estabelece a diferenciação entre os bens ordinários e os bens imobiliários, que são tributados de forma cumulativa. Deste modo, a alienação desses mesmos bens também deveriam ser objeto de uma tributação cumulativa. Se porventura se observar diferentes propostas para a retirada de um determinado bem ou a alinação desse mesmo bem é possível a realização de um planeamento fiscal, o que faz com que na prática, o n.º1 do artigo 13.º apresente a mesma solução do artigo 6.º.
2. Estabelecimento Estável: se se verificar que a transação apresenta por objeto um EE, assim como qualquer tipo de bem imobiliário que integrem o ativo do EE, o Estado da fonte onde se situa o EE é passível de tributar. O EE e os elementos do seu ativo vão ser tributados pelo n.º2 do artigo 13.º, sendo importante que o facto da alienação de partes desse ativo do EE também seja considerado para efeitos deste artigo. Se tivéssemos um regime distinto entre a alienação de todos os elementos ou só de alguns, então seria possível vender os ativos nos termos do 13.º/5, sendo que o EE seria vendido “vazio”. No entanto, o que se pretende é que tudo esteja englobado no n.º2 do 13.º para não haver soluções distintas. Seja, então, vendido retalhadamente ou como uma universalidade de direito, a competência para tributar é do Estado da fonte.
3. Alineação de navios e aeronaves: aplicação e utilização muito residual.
4. Alienação de partes de capital ou direitos similares, tais como os direitos numa sociedade de pessoas (*partnership*) ou numa estrutura fiduciária (*trust*), quando,

66 OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, p.823

em qualquer momento durante os 365 dias anteriores à alienação, o valor dessas partes de capital ou direitos similares resulte, direta ou indiretamente e em mais de 50%, de bens imobiliários localizados no seu território.

Podemos ver que a CDT Portugal-Angola, já integra o n.º 4, este artigo é objeto das alterações propostas pelo IM, que tem como objetivo alterar todas as convenções existentes. O n.º 4 do artigo 13.º é uma norma anti abuso, pretendendo, deste modo, assegurar, que a alienação de partes de capital de sociedades predominantemente imobiliárias, também sejam tributadas no Estado da fonte, onde estão os imóveis que integram o ativo dessa sociedade.

4.8. Honorários de Serviços Técnicos

O artigo 14.º da CDT Portugal-Angola, brinda-nos com uma das suas principais inovações, ao introduzir uma cláusula sobre a tributação de serviços técnicos, que não vem prevista na CMOCDE nem na CMONU.

Encontramos cláusula semelhante em outras CDTs celebradas por Portugal, com outros países em vias de desenvolvimento, por exemplo na CDT entre Portugal e São-Tomé e Príncipe, convenção que se encontra em vigor desde 2017, bem como na CDT entre Portugal e o Senegal, ou ainda na CDT entre Portugal e o Quênia, esta CDT, no entanto, não obstante ter sido assinada em 2018, conforme Resolução da Assembleia da República n.º 88/2020 de 23 de Novembro, não entrou até ao momento em vigor.

O n.º 2 do artigo 14.º, prevê que *“os honorários de serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante podem também ser tributados no Estado Contratante de que provem e de acordo com a legislação desse Estado. Contudo, se o beneficiário efectivo dos honorários for um residente de outro Estado Contratante, o imposto não pode exceder 5% do montante bruto dos honorários. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar esse limite”*.

Neste artigo 14.º, verificamos a inclusão de diversas disposições sobre rendimentos derivados da prestação de serviços de consultoria técnica que englobam, de forma bastante abrangente, quaisquer serviços de natureza técnica, incluindo aqui na sua definição serviços de consultoria, auditoria, fiscalidade ou gestão, permitindo uma retenção na fonte de 5% sobre os honorários brutos cobrados;

Assim, encontramos neste regime um desvio relevante face ao modelo de tributação adotado para este tipo de rendimentos nas convenções normalmente celebradas por Portugal, onde em regra se dispensa de tributação no Estado da fonte.

A CDT estabelece uma taxa de retenção na fonte aplicável ao pagamento de honorários cobrados pela prestação de certos serviços técnicos que não poderá exceder 5% do valor bruto dos honorários.

O termo “honorários por serviços técnicos”, significa qualquer pagamento relativo a qualquer serviço de natureza técnica, de gestão ou de consultoria, exceto quando o serviço seja

pago às seguintes entidades: i) um empregado da pessoa que faz o pagamento; ii) a um professor numa instituição de ensino ou à instituição de ensino, por lecionar, ou iii) a um indivíduo por serviços pessoais prestados a outro indivíduo.

A introdução de tal artigo nesta CDT possibilita, por um lado, clarificar o que deve ser tributado como royalties e o que deve ser tributado como serviços, nomeadamente, serviços de assistência técnica e, por outro lado, a mesma norma propõe-se em garantir o direito do Estado da fonte a tributar rendimentos desta natureza, particularmente, tendo em conta que atualmente já não é necessário ter uma presença local para participar na economia de outros Estados através da prestação de serviços de tal natureza.



5. Cláusulas Gerais Anti Abuso

A presente convenção inclui diversas cláusulas anti abuso que permitem desaplicar o regime da convenção em situações em que esta esteja a ser ilegitimamente aproveitada pelos contribuintes.

Assim, importa analisar em termos gerais o que são as cláusulas anti abuso, antes de abordarmos aquelas que estão previstas na CDT aqui em estudo. Sendo que, não é possível abordar tal matéria sem falarmos do Projecto BEPS e da Convenção Multilateral.

Como refere Paula Rosado Pereira, o principal objetivo das CDTs correspondeu, nas suas origens, à prevenção e atenuação ou eliminação da dupla tributação jurídica internacional. A par deste objetivo, que se mantém, atualmente as CDTs assumem também como propósitos essenciais a prevenção e o combate à fraude e à evasão fiscais internacionais, designadamente através da introdução de medidas que previnam a erosão da base tributária e a transferência de lucros a nível internacional. Com efeito, num ambiente fiscal internacional em que se banalizaram as estratégias de planeamento fiscal agressivo, os Estados registam significativas perdas de receita tributária ao nível dos impostos sobre o rendimento. Muitas das referidas estratégias levam à erosão da base tributária e à transferência artificial dos lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação. A tentativa de reação a este problema culmina no Projeto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”), impulsionado pelo G20 e coordenado pela OCDE, no âmbito do qual foram desenvolvidas 15 ações. Estas ações, cujos relatórios finais são datados de 2015, abordam diversas vertentes do tema da erosão da base tributária e da transferência artificial dos lucros. A Convenção Multilateral surge, precisamente, na sequência do Projeto BEPS, representando o culminar da sua ação 15 – Desenvolvimento de um instrumento multilateral⁶⁷.

O Projeto BEPS, como suprarreferido, surgiu na sequência de movimento fiscal agressivo que visava no final a diminuição da base tributável por parte dos Estados. Chegou-se a conclusão que o Sistema fiscal internacional assente nos preços de transferência, não são mais do que uma mera regra de distribuição de competências, hoje em dia há um reconhecimento de que os preços de transferência não atuam de uma forma aceitável, porque nem sempre se pode comparar as realidades de duas empresas. A concretização dos preços de transferência é feita por meio do princípio da plena concorrência (*arm’s length principle*), mas nem sempre se consegue

67 Pereira, Paula R. Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. Disponível em: Grupo Almedina, (2nd Edição). Grupo Almedina (Portugal), 2022, p. 259

aplicar tal princípio, deixando margem para abusos, é aí que surgem as ações BEPS de forma a evitar ou prevenir tais comportamentos.

O Projeto BEPS propôs 15 ações a serem consideradas pelos países-membros da OCDE e do G-20. Conforme apresentamos infra:⁶⁸

- Ação 1 – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los;
- Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (exemplos: dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo) dos instrumentos e entidades híbridos;
- Ação 3 – Apresentar recomendações sobre o desenho de normas de transparência fiscal internacional;
- Ação 4 – Estabelecer regras que previnem a erosão de bases imponíveis gerada pelo pagamento de juros ou outros gastos financeiros excessivos;
- Ação 5 – Combater de maneira mais efetiva as práticas de concorrência fiscal lesiva, tomando em conta a transparência e substância;
- Ação 6 – Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais;
- Ação 7 – Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente no país fonte da renda tributável;
- Ação 8 – Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor – Intangíveis;
- Ação 9 – Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor – Riscos e Capital;
- Ação 10 – Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor – Outras transações de alto risco;
- Ação 11 – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base e a transferência de lucros;
- Ação 12 – Exigir dos contribuintes a revelação de seus mecanismos de planejamento tributário agressivos;
- Ação 13 – Reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência;
- Ação 14 – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos;

68 <https://www.transferpricingdigital.com.br/ocde/beps-significado/>, página consultada aos 03.11.2022

- Ação 15 – Desenvolver instrumento multilateral que ofereça um enfoque inovador para a fiscalização internacional e que reflita a natureza dinâmica da economia global.

Ora, como concretização das ações BEPS, concretamente a ação 15, surge a Convenção Multilateral que, nas palavras de Paula Rosado Pereira, inclui medidas referentes às seguintes ações do Projeto BEPS:

- i. Ação 2 – Neutralização dos efeitos dos instrumentos híbridos- As medidas respeitantes a este problema encontram-se previstas na Parte II da Convenção Multilateral – Híbridos assimétricos, mais concretamente nos artigos 3.o a 5.o (referentes a entidades transparentes, entidades com dupla residência e aplicação de métodos de eliminação da dupla tributação, respetivamente).
- ii. Ação 6 – Prevenção da utilização abusiva dos benefícios das CDTs- As medidas especificamente dirigidas à prevenção da utilização abusiva dos benefícios das CDTs estão integradas na Parte III da Convenção Multilateral – Uso abusivo das convenções, nos artigos 6.o a 11.o. Estes artigos abordam variados aspetos relacionados com a utilização abusiva das convenções fiscais, tanto em termos mais gerais como focando-se em questões específicas, tal como a das mais-valias derivadas da alienação de partes de capital, direitos ou participações em entidades cujo valor resulte principalmente de bens imobiliários. Incluem-se nesta parte da Convenção Multilateral, no seu artigo 7.o, as previsões da cláusula de “Principle Purpose Test” e da cláusula de Limitação de Benefícios (“LOB”).
- iii. Ação 7 – Prevenção da elisão artificial da qualificação como estabelecimento estável- Os problemas relacionados com a erosão da figura do estabelecimento estável são regulados na Parte IV da Convenção Multilateral – Elisão da qualificação como estabelecimento estável. As várias medidas encontram-se previstas nos artigos 12.o a 15.o, que versam sobre a elisão artificiosa da qualificação como estabelecimento estável através de contratos de comissão e estratégias similares, a elisão através das exceções aplicáveis a atividades específicas, o fracionamento de contratos e, ainda, a definição de pessoa estreitamente relacionada com uma empresa.
- iv) Ação 14 – Mecanismos de resolução de conflitos – Procedimento Amigável-Relativamente ao campo da ação 14 do BEPS, as medidas encontram-se na Parte V da Convenção Multilateral – Melhoria da resolução de diferendos, com os artigos 16.o e 17.o, dedicados ao procedimento amigável e aos ajustamentos correlativos, respetivamente. Na Parte VI – Arbitragem, temos os artigos 18.o a 26.o, que incluem um conjunto de normas referentes ao funcionamento da arbitragem.⁶⁹

69 Pereira, Paula R. Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. Disponível em: Grupo Almedina, (2nd Edição). Grupo Almedina (Portugal), 2022, p.264-265

5.1. Cláusulas Anti Abuso na CDT Portugal - Angola

5.1.1. Principal Purpose Test

Com a entrada em vigor da convenção para a eliminação da dupla tributação, como acontece com todas as convenções celebradas por Portugal atualmente, é consagrada uma regra anti abuso a que se dá o nome de *Principal Purpose Test* (PPT), sendo este uma manifestação do Princípio Anti Abuso do Direito Internacional.

Este princípio Anti Abuso encontra-se consagrado no preâmbulo das convenções para a eliminação de dupla tributação. Esta regra é incluída para que sejam evitados casos envolvendo evasão fiscal, devendo-se, portanto, incluir no preâmbulo dos tratados o seguinte *“pretendendo concluir uma Convenção para a Eliminação da Dupla Tributação no que diz respeito aos impostos sobre o rendimento e sobre o capital, sem criar oportunidades para a não tributação ou redução da tributação através da evasão fiscal (...)”*, conforme se encontra referido no artigo 6.º da Convenção Multilateral (MLI) para a aplicação das medidas relativas às convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Assim, no preâmbulo da Convenção para a eliminação da Dupla Tributação entre Portugal e Angola, podemos ler o seguinte:

“Título: Convenção entre Portugal e Angola para a eliminação da Dupla Tributação no que diz respeito aos impostos sobre o rendimento e sobre o capital e a prevenção da evasão e fraude fiscais.

Preâmbulo: Portugal e Angola, desejando desenvolver ainda mais suas relações económicas e melhorar sua cooperação em questões tributárias, {i} chegando a concluir uma Convenção para a eliminação da Dupla Tributação com respeito aos impostos sobre o rendimento e o capital sem criar oportunidades de dupla não tributação ou tributação reduzida (tributação por meio de evasão ou fraude fiscal, inclusive por meio de abuso de tratados fiscais que visa obter os benefícios previstos na presente Convenção para o benefício indireto de residentes de terceiros Estados).”⁷⁰

Estes princípios encontram-se refletidos, então, no PPT. O PPT pode ser definido como sendo uma cláusula geral anti abuso, onde se vai recusar a atribuição de um benefício que se encontra previsto na convenção de dupla tributação, se esse benefício e a sua obtenção constituir um dos objetivos principais da prática comercial ou transação que tenha resultado na obtenção desse benefício, excetuando quando esse benefício estiver de acordo com o objeto e finalidade da convenção em causa, constituindo, assim, um padrão mínimo no que concerne ao abuso que pode estar subjacente a estas convenções. Pode-se ler no artigo nº 7 (1) do MLI que:

“não obstante quaisquer disposições de um Convenção para Eliminar a Dupla Tributação abrangida, a) um benefício sob a Convenção para Eliminar a Du-

70 Artigo 6.º do MLI.

pla Tributaçãõ abrangida não será concedido em relação a um rendimento ou capital se for razoável concluir, considerando todos os factos e circunstâncias relevantes, que a obtençãõ desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer acordo ou transaçãõ que resultou direta ou indiretamente naquele benefício (elemento subjetivo) a menos que seja estabelecido que a concessãõ desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e o propósito das disposições relevantes da CDT abrangida (elemento objetivo)”

Neste sentido torna-se relevante elucidar o que significa “benefício concedidos nos termos desta convençãõ”, que se encontra incluído na regra PPT. De acordo com o seu *Explanatory Statement*, na regra encontram-se incluídas todas as limitações à tributaçãõ que são impostas aos Estado da fonte, no que concerne aos termos do artigo 6.º e do artigo 12.º da convençãõ bilateral, a isençãõ da dupla tributaçãõ (artigo 23.º) e a proteçãõ dos residentes e nacionais de um Estado contratante (artigo 24.º) ou qualquer tipo de limitações semelhantes⁷¹. Não existindo, portanto, uma definiçãõ clara e direta, esta vai sendo depreendida ao longo do tratado, de acordo com as estratégias de crédito e de isençãõ. Como refere Michael Lang, o âmbito da aplicaçãõ do PPT vai-se encontrar limitado ao tratado, sendo que, os benefícios fiscais que são concedidos tendo a legislaçãõ tributária interna como base, não podem ser negados quando se recorre a essa regra. O mesmo autor acrescenta que não é concebível que

“essa regra possa coabitar com outros tratados e fornecer uma base legal para negar benefícios de outros tratados não abrangidos celebrados por um dos Estados contratantes ou mesmo pelos dois Estados. Uma regra num tratado bilateral não pode sequer aplicar-se a outros tratados de Direito Internacional celebrados entre os mesmos Estados contratantes – mesmo que tenham o mesmo escopo pessoal, substantivo ou de aplicaçãõ”⁷².

Em contrapartida, após a determinaçãõ da restriçãõ da regra PPT ao escopo da convençãõ para a eliminaçãõ da dupla tributaçãõ correspondente, deve-se realçar que a regra PPT não se encontra aplicada a todo o tratado, ou seja, se esta regra for efetivamente aplicada, o benefício não é concedido apenas relativamente a um único rendimento. Segundo os comentários, quando se fala no benefício, fala-se de todas as limitações de direitos de tributar dos Estados, a eliminaçãõ da dupla tributaçãõ assim como a proteçãõ que é conferida de acordo com a CMOCDE.

Para ser possível a determinaçãõ do que é ou não um benefício deve ser considerada a carga fiscal global, ou apenas tributaçãõ num dos Estados que se encontra a celebrar a convençãõ. Esta diferença pode ser entendida através de um exemplo avançado por Ansh Bhargava: um contribuinte tem a liberdade de escolha relativamente à reduçãõ das taxas de retençãõ tendo em conta o tratado fiscal. Tal escolha pode reduzir o imposto devido no Estado da fonte, não

71 Bhargava, Ansh, *The Principal Purpose Test: Functioning, Elements and Legal Relevance*, Preventing Treaty Abuse, Linde, Blum/Seiler (Eds), 2016, p. 319.

72 Lang, Michael, *BEPS Action 6: Introducing an Anti-abuse Rule in Tax Treaties*, Tax Notes international, 2014, p.656.

significando, necessariamente, que a carga fiscal total seja reduzida. A redução da taxa de retenção apenas se observa na distribuição de direitos de tributação entre os dois Estados. O que acontece é que o contribuinte vai ter uma carga fiscal menor no Estado da fonte, no entanto, o Estado da residência é quem vai ter o benefício⁷³.

A carga fiscal é irrelevante quando se aplica o método de isenção em vez do método de crédito de imposto. Assim, o benefício resulta apenas no facto do contribuinte desejar cair numa regra de distribuição mais favorável. Deste modo, a regra do PPT apenas se aplica às situações com os contribuintes que preferem a aplicação ao método de isenção em detrimento do método de crédito⁷⁴.

Deste modo, o PPT funciona como um complemento às cláusulas específicas existentes, tendo como principal objetivo recusar a aplicação dos benefícios associados à celebração de convenções para a eliminação de dupla tributação em todas as situações em que *“(...) seja razoável concluir, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, que a obtenção do benefício for um dos principais motivos de qualquer montagem ou transação da que resultaram direta ou indiretamente esse benefício (...)”*

O PPT pode ser decomposto em dois testes. Um primeiro teste deriva do dever que cabe à autoridade tributária de avaliar se a obtenção de um determinado benefício foi um dos principais motivos tendo em conta os factos em causa⁷⁵. Se numa primeira análise para que se está perante um critério objetivo, a expressão “razoável concluir” incute um carácter subjetivo à análise uma vez que este não conduz para uma conclusão final. Assim, parece indicar que, tendo em contas as circunstâncias concretas do caso, a autoridade tributária, apenas tem que conseguir concluir de forma razoável que uma das principais razões da estrutura foi a obtenção do benefício.

Já o segundo teste é de carácter objetivo e possibilita que o PTT não seja aplicado caso o sujeito passivo demonstre que o benefício que foi concedido não impede o objetivo e propósito da disposição do Tratado a ser aplicada⁷⁶.

5.1.2. Cláusula de Tax Sparing

A CDT Portugal-Angola prevê ainda no n.º 3 e 4 do seu artigo 23.º uma cláusula de tax sparing, ou crédito fictício. A convenção estipula que Portugal concederá um crédito de imposto, a deduzir ao IRC e até à concorrência deste, equivalente ao imposto angolano que teria sido pago na ausência das isenções fiscais temporárias que Angola disponibiliza para investimentos diretos estrangeiros e para investimentos em certas zonas económicas especiais. Este crédito de imposto “fictício” aplicar-se-á durante os primeiros sete anos de vigência da Convenção.

73 Bhargava, Ansh, The Principal Purpose Test: Functioning, Elements and Legal Relevance, Preventing Treaty Abuse, Linde, Blum/Seiler (Eds), 2016, p. 317.

74 Gomes, Marcus Livio, Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention, Intertax, Vol.48, 2018, p. 48

75 Eliffe, Craig., The meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to bind them All?, World tax journal, Amesterdão, Vol. 11, n.º 1, 2019, p. 62 a 68.

76 Eliffe, Craig., The meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to bind them All?, World tax journal, Amesterdão, Vol. 11, n.º 1, 2019, p. 77.

Ora, esta cláusula, no entanto, exclui do seu âmbito de aplicação os rendimentos provenientes de entidades ou estabelecimentos estáveis, cuja atividade principal consista na realização de operações próprias da atividade bancária, da atividade seguradora, de operações relativas a partes sociais ou de locação de bens.

5.1.3. Cláusula de troca de informações

O Artigo 26.º da CDT prevê a troca de informações fiscais, como uma das formas de prevenir o abuso da CDT, bem como a fraude e elisão fiscal.

Pretende-se com esta cláusula que os países possam livremente trocar informações e eliminar os países não cooperantes (paraísos fiscais). O objetivo é alcançar um padrão internacional de troca de informações automáticas. Até 2013 era possível constatar que prevalecia um sistema de troca a pedido, atualmente temos um sistema de troca automática de informações.

A OCDE aprovou um formulário para a troca automática de informações financeiras o CRS – Common Reporting Standard (formulário de troca de informações), todos os títulos de rendimentos e investimentos, saldo da conta e todas as informações de ativos financeiros. Quanto as entidades visadas encontramos Bancos, representantes, alguns veículos de investimentos coletivos, fundos de investimentos, sociedades seguradoras. Que contas, podem constar de tais informações? contas detidas por pessoas singulares e quaisquer entidades em sentido amplo, numa perspectiva de transparência.

Não obstante o suprarreferido, ainda é possível recorrer à troca de informações a pedido desde que preenchidos alguns requisitos:

- i. Que haja uma relevância previsível para a administração tributária, independentemente do estado requerido em prestar essa informação, não pode ser invocado o sigilo bancário.

O que significa relevância previsível? – sendo um conceito indeterminado, prevê a convenção que são proibidos os pedidos especulativos (fishing expeditions), ou seja, pedidos especulativos- são pedidos relativamente a um grupo de contribuintes sem existir uma razão que esteja relacionada com uma suspeita que o estado requerido tenha uma informação que influencie a coleta e impostos no estado requerente.

- ii. Que seja destinada a um pedido legítimo. Os passos seguidos pela autoridade tributária do estado requerido devem observar as leis do estado requerido. Deve existir um propósito legítimo.
- iii. Boa-fé (desde que seja identificado o contribuinte, o estado requerido vai prestar a informação, porque parte do princípio que o estado requerente está de boa fé).
- iv. Não podem ser feitos pedidos de informações generalizados, exemplo um estado pedir informações sobre todos os seus cidadãos residentes em outro Estado, porque a investigação deve ser de um contribuinte em concreto, e a informação solicitada não pode ultrapassar a investigação em curso.

Para evitar tais excessos e incumprimento dos requisitos, o modelo inclui uma checklist (Modelo de acordo de troca de informações artigo 5.º n.º5, devendo assim o pedido identificar a pessoa do contribuinte, os dados que tenha (nome e NIF) dar a informação possível; indicar o objetivo e a forma como quer receber a informação; deve explicar porque razão acredita que o estado requerido tem a informação que pretende obter (pode dizer que houve um denunciante); deve ainda incluir uma afirmação de que tomou todas as medidas possíveis no seu país, exceto as que implicariam custos elevados, para obter as referidas informações.

Todavia, atualmente, a partir do momento em que passamos do sistema de troca de informações internacionais a pedido para a troca de informações automáticas, o critério de relevância acabou por ser afastado por definição. Mas a troca de informações a pedido continua em vigor, para casos em que após a receção da informação automática, surja uma suspeita e a autoridade tributária queira investigar a proveniência de determinado rendimento.

5.1.4 – Procedimento Amigável

O Artigo 25.º da presente CDT, apresenta-nos o procedimento amigável, como forma de garantir uma correta aplicação das normas constantes da convenção, seja por um Estado Contratante ou por ambos.

O Procedimento Amigável pode ser solicitado sempre que um contribuinte abrangido por uma CDT verifique que as medidas tomadas pelo Estado de que é residente e/ou pelo outro Estado levam ou poderão levar, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto nessa mesma CDT, nomeadamente, nos casos em que: O sujeito passivo seja considerado residente de ambos os Estados quando não exista acordo entre as partes sobre o Estado de que o sujeito é residente; Sempre que o sujeito passivo e as autoridades tributárias não estejam de acordo quanto à existência de um estabelecimento estável ou quanto à classificação de determinados rendimentos, para efeitos de aplicação da CDT; Quando o sujeito passivo e as autoridades tributárias dos Estados Contratantes não estejam de acordo sobre a forma de interpretação e ou de aplicação das disposições ou princípios consagrados na CDT; Quando ocorram ou possam ocorrer ajustamentos dos preços de transferência entre empresas associadas, residentes em Estados diferentes; Sempre que corram ou possam ocorrer ajustamentos dos lucros imputáveis a um estabelecimento estável de uma empresa residente de um Estado e situado no outro Estado; Quando o sujeito passivo e as autoridades tributárias que efetuem um ajustamento não estejam de acordo quanto à questão de saber se se verificam as condições ou requisitos para a aplicação de uma disposição anti abuso constante de uma CDT e por fim, Sempre que o sujeito passivo e as autoridades tributárias que efetuem um ajustamento não estejam de acordo relativamente à questão de saber se a aplicação de uma norma anti abuso constante da lei interna conflitua com as disposições de uma CDT.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 25.º o acordo que resulte de tal procedimento será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos na legislação interna dos Estados Contratantes.





6. Mecanismos para Aplicação da CDT


Uma questão de grande importância para o sucesso de qualquer acordo entre duas partes passa necessariamente pela definição precisa dos mecanismos para a sua aplicação. Assim, é relevante percebermos que meios estão à disposição dos contribuintes, e que meios de prova são necessários à aplicação da Convenção.

Do lado português é exigível o formulário RFI preenchido e certificado pela AGT em Angola ou, esse formulário preenchido pelo contribuinte e acompanhado de um documento emitido pela AGT, atestando a residência fiscal no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento.

Essa prova pode revelar-se difícil de obter tendo em conta as limitações do cadastro fiscal em Angola, em especial no que concerne a pessoas singulares.

Pelo lado angolano, encontramos no Decreto Executivo n.º 424/19, de 30 de dezembro, publicado na 1ª Série do Diário da República n.º 165 de 30 de dezembro, os modelos de certificado de residência fiscal e o modelo de declaração de conformidade.

		Certificado de Residência Fiscal <i>Fiscal Residence Certificate</i>		 AGT ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA	
I. IDENTIFICAÇÃO DO REQUERENTE BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS <small>IDENTITY OF BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME</small>					
Número de Identificação Fiscal (NIF)	<input type="text"/>				
<small>Tax Identification Number</small>					
Nome / Denominação Social	<input type="text"/>				
<small>Name / Business Name</small>					
Domicílio fiscal	<input type="text"/>				
<small>Tax Residence</small>					
Cidade	<input type="text"/>	Pais	<input type="text"/>		
<small>City</small>		<small>Country</small>			
Tel.	<input type="text"/>	<input type="text"/>	E-Mail	<input type="text"/>	
II. IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE FISCAL DO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS <small>IDENTITY OF THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME REQUESTING THE BENEFITS</small>					
Número de Identificação Fiscal (NIF)	<input type="text"/>				
<small>Tax Identification Number</small>					
Nome / Denominação Social	<input type="text"/>				
<small>Name / Business Name</small>					
Domicílio fiscal	<input type="text"/>				
<small>Tax Residence</small>					
Cidade	<input type="text"/>	Pais	<input type="text"/>		
<small>City</small>		<small>Country</small>			
Tel.	<input type="text"/>	<input type="text"/>	E-Mail	<input type="text"/>	

III. DECLARAÇÃO DO REQUERENTE (RESIDENTE FISCAL) STATEMENT OF THE REQUESTING TAXPAYER (TAX RESIDENT)					
<p>Declaro ser verdadeira a informação preenchida no presente formulário e que estão correctos todos os elementos nele indicados. I hereby declare that all the information provided on this form as well as the elements herewith included are correct.</p>					
<p>Local _____ Place _____</p> <p>Nome e assinatura _____ Name and signature _____</p>	<p>Data ___ / ___ / _____ (DD/MM/AAAA) Date _____ (DD/MM/YYYY)</p> <p>Carimbo da AGT AGT stamp</p>				
IV. CERTIFICAÇÃO DA AGT AGT CERTIFICATION					
<p>Certifica-se que o contribuinte _____ identificado no Quadro I, nos termos do Artigo 4.º do Acordo para evitar a Dupla Tributação entre a República de Angola e _____, é/foi residente fiscal na República de Angola no período de ___/___ a ___/___ e fica, sujeito à tributação nos termos da legislação doméstica e das normas do referido Acordo.</p> <p>It is here forth certified that the taxpayer _____ as identified on Table I, is, according to Article 4 of the Double Tax Treaty between the Republic of Angola and _____, is/was resident for tax purposes in the Republic of Angola in between ___/___ and ___/___ and because of that is subject to tax under the domestic laws and the rules of the Treaty.</p>					
<p>Assinado em _____ nos ___ / ___ / _____ Signed in _____ on _____</p>	<p>Pela AGT _____ By AGT _____</p> <p>Chefe da _____ Repartição Fiscal Head of _____ Regional Tax Office.</p>				
<p>1. O Certificado de Residência tem a validade de 12 meses à partir da data de emissão e só tem efeitos fiscais. This Certificate is valid for 12 months, from the date of issue and is only valid for tax purposes.</p> <p>2. O Certificado deve ser requerido na Repartição Fiscal de domicílio ou através do Portal da AGT. This Certificate should be requested at the regional Tax Office or on the AGT website.</p>					
3. ROYALTIES					
Valores em Kwanzas/Values in Kwanza (Kz)					
Data de Celebração do Contrato	Natureza dos Royalties	Valor do rendimento bruto	Valor do Imposto devido, nos termos do ADT	Nome e NIF da entidade pagadora	Endereço de domicílio fiscal da entidade pagadora (com dever de retenção na fonte)
		DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE COM ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO (ADT) <i>Statement of income - Double Tax Treaty - DTA</i>		 AGT ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA	
<p>Este formulário serve para identificar contribuintes, seus representantes fiscais e substitutos tributários, indicar os rendimentos, bem como para a prestação de outras informações necessárias à devida aplicação e conformidade do Acordo para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre a República de Angola e _____ (3)</p> <p>This form is used to identify taxpayers, their tax representatives and tax substitutes, to indicate their income, as well as to provide other information necessary for the proper application and compliance of the Double Taxation Agreement between the Republic of Angola and _____ (3)</p>					
I. IDENTIFICAÇÃO DO REQUERENTE BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS IDENTITY OF BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME REQUESTING THE BENEFITS					
Número de Identificação Fiscal (NIF) Tax identification Number	<input type="text"/>				
Nome / Denominação Social Name / Business Name	<input type="text"/>				
Domicílio fiscal Tax Residence	<input type="text"/>				
Cidade City	<input type="text"/>	País Country	<input type="text"/>		
Tel.	<input type="text"/>	<input type="text"/>	E-Mail	<input type="text"/>	
II. IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE FISCAL DO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS IDENTITY OF FISCAL REPRESENTATIVE FOR THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME					
Número de Identificação Fiscal (NIF) Tax identification Number	<input type="text"/>				
Nome / Denominação Social Name / Business Name	<input type="text"/>				
Domicílio fiscal Tax Residence	<input type="text"/>				
Cidade City	<input type="text"/>	País Country	<input type="text"/>		
Tel.	<input type="text"/>	<input type="text"/>	E-Mail	<input type="text"/>	
III. IDENTIFICAÇÃO DO INTERMEDIÁRIO FINANCEIRO RESIDENTE EM ANGOLA (AGENTE DE RETENÇÃO NA FONTE) IDENTITY OF FINANCIAL SUBSTITUTE RESIDING IN ANGOLA (WITHHOLDING AGENT)					



VIII. INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO FILLING INSTRUCTIONS
Português
<p>OBSERVAÇÕES PRÉVIAS</p> <p>A presente Declaração de Conformidade para a aplicação do Acordo/convenção para evitar a Dupla Tributação, deve ser apresentada pelos beneficiários efectivos dos rendimentos (dividendos, juros, royalties e pagamentos por prestações de serviços técnicos), para que nos termos do Acordo/Convenção em concreto, se proceda a redução do imposto angolano retido na fonte.</p> <p>A Declaração de Conformidade deve ser preenchida e submetida electronicamente à Administração Geral Tributária (AGT) pelo interessado (beneficiário efectivo dos rendimentos ou intermediário financeiro residente em Angola – agente de retenção), em momento anterior ao pagamento, vencimento dos juros ou colocação dos rendimentos à disposição, possibilitando a verificação da conformidade da taxa aplicada, conforme o previsto no Acordo/Convenção para evitar a Dupla Tributação. Deve o interessado ou caso haja indicado, o seu representante fiscal, ficar com cópia da declaração, documento que deverá juntar às suas declarações periódicas à AGT.</p> <p>Tratando-se de <i>Royalties</i>, nas situações relativas a rendimentos derivados de contratos que estabeleçam mais de um pagamento no mesmo ano, este formulário poderá ser utilizado para todos os pagamentos do mesmo ano civil, pela entidade devedora, desde que seja submetido à AGT um formulário com valores previsionais ou estabelecidos contratualmente antes do primeiro pagamento desse ano e, adicionalmente, um segundo formulário, submetido pelo beneficiário efectivo, com o total dos valores definitivos auferidos durante o ano, a apresentar até 31 de dezembro do mesmo ano.</p>
<ol style="list-style-type: none"> 1. O presente formulário deve ser preenchido com o fim de se garantir a conformidade da aplicação das normas de tributação descritas no Acordo para evitar a Dupla Tributação – ADT a que o mesmo se aplica. 2. O formulário deve ser preenchido pelo contribuinte o seu representante fiscal ou o substituto tributário na primeira pessoa. 3. O Quadro II deve ser preenchido caso o beneficiário dos rendimentos pretenda que seja o seu representante fiscal a declarar. 4. O O Quadro III serve para identificar os rendimentos obtidos em Angola, assinalando a natureza dos referidos rendimentos de acordo com as definições e/ou âmbito de aplicação dos artigos do Acordo para evitar a Dupla Tributação aplicável. Nomeadamente, a data de benefício dos mesmos, o valor do rendimento bruto e o valor do imposto, bem como para obter informação sobre a entidade pagadora dos rendimentos. Para cada tipo de rendimento, devem-se descrever as participações sociais, natureza dos créditos ou royalties que dão origem aos rendimentos respectivamente, conforme descritos nos Artigos 3.º e 9.º do Código do Imposto sobre Aplicação de Capitais (CIAC). 5. O Quadro V deve ser preenchido pelo substituto tributário (agente obrigado a proceder à retenção na fonte do imposto que incide sobre o rendimento) residente em Angola. 6. A declaração constante do Quadro VI deve ser assinada pelo beneficiário efectivo dos rendimentos ou pelo seu representante fiscal em Angola, devendo ser fornecida a prova documental para o efeito. 7. A presente declaração deve ser submetida em conjunto com o Certificado de Residência Fiscal do beneficiário efectivo
English
<p>PRELIMINARY REMARKS</p> <p><i>This Compliance Declaration for the application of the Agreement/Convention to Avoid Double Taxation, must be submitted by the beneficial owners of the income (dividends, interests, royalties and fees for technical services) in order to apply the reduced withholding tax under the Agreement/Convention.</i></p> <p><i>The Compliance Declaration must be completed and submitted electronically to the Angola Revenue Administration (AGT) by the interested party (beneficial owner of the income or financial intermediary resident in Angola - withholding agent), prior to the maturity date of the interest or the date when the income is made available or paid, to ensure that the correct rates are applied, as provided for in the Agreement/Convention to avoid the Double Taxation. The interested party or his tax representative if nominated, must keep a copy of the declaration and submit it with the periodic tax returns to AGT.</i></p> <p><i>In case of royalties due in contracts with more than one payment in the same year, the payer of the income may submit one declaration for all payments in the same year, provided that before the first payment in that year, the declaration has been filed containing a forecast of payments expected or contractually established values and, additionally, another declaration is submitted by the beneficial owner before 31st December of that year, containing the sum of the final amounts earned during the year.</i></p>
<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>This form must be completed in order to ensure compliance with the application of the tax rules described in the Double Taxation Agreement (DTA) to which it applies.</i> 2. <i>The form must be completed by the taxpayer, his tax representative or the tax substitute in person.</i> 3. <i>Table II shall be completed if the beneficiary of the income wishes the declaration to be made by his/her tax representative.</i> 4. <i>Table III serves to identify the income earned in Angola, indicating the nature of such income in accordance with the definitions and / or scope of the applicable Articles of the Double Taxation Agreement (DTA). Namely, the date of benefit, gross income amount and tax amount, as well as information about the payer of the income. For each type of income, the shareholdings, nature of the credits or royalties that give rise to the income respectively, as described in Articles 3 and 9 of the Capital Tax Code shall be described (CIAC).</i> 5. <i>Table V must be completed by the tax substitute (agent withheld withholding income tax) resident in Angola.</i> 6. <i>The declaration in Table VI must be signed by the beneficial owner or his tax representative in Angola, and documentary evidence must be provided.</i> 7. <i>This declaration must be submitted together with the Fiscal Residence Certificate of the beneficial owner of the income</i>

Tal como podemos encontrar no site da Administração Geral Tributária, o primeiro passo para acesso aos benefícios fiscais e normas que constam dos Acordos de dupla tributação de que Angola seja parte é a consulta das instruções de preenchimento da Declaração de Conformidade e Certificado de Residência Fiscal.

A Declaração de Conformidade serve para contribuintes não-residentes fiscais possam acionar CDTs em Angola. Para tal, basta que obtenham rendimentos em Angola sujeitos ao pagamento de impostos possam ver estes rendimentos tributados à taxas reduzidas ou isentos ao abrigo do previsto na CDT em concreto. Assim, tais beneficiários efetivos dos rendimentos devem declarar à AGT que rendimentos receberam e que taxas foram aplicadas. A declaração servirá de prova tanto para este não-residente quando tiver de fazer as declarações fiscais no seu país de residência, como para o agente de retenção residente em Angola.

Não existem documentos adicionais para efeitos de submissão da declaração, no entanto, é recomendável e pode ser solicitada a apresentação de contratos, faturas dos serviços prestados, comprovativo de pagamento dos serviços, ou outros documentos que esclareçam os termos de atribuição dos rendimentos (dividendos, royalties ou rendimento de serviços, devem ser entregues com a Declaração Modelo 1, disponível no site da AGT).

Desde que o beneficiário efetivo dos rendimentos seja o mesmo e as faturas correspondam ao mesmo período, uma mesma Declaração serve para designar todos os rendimentos aplicáveis à CDT, tributados por retenção na fonte e obtidos no mesmo período de um ano para o qual é válida.

Quanto ao Certificado de Residência Fiscal, o mesmo comprova a residência fiscal do contribuinte em território angolano para efeitos de apresentação as autoridades tributárias do Estado Contraparte na CDT e para obter tal certificado, aos contribuintes bastará deslocar-se à Repartição Fiscal da sua área de residência.



7. Aspetos a analisar - Críticas

Não podemos deixar de frisar que com a presente CDT, Angola deu um passo importante para o desenvolvimento do seu sistema fiscal, no entanto, ainda há um longo e sinuoso caminho a percorrer.

À data, Angola conta com, uma Convenção para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal com a República de Portugal, com entrada em vigor em 22 de Agosto de 2019 e aplicável à factos tributários verificados após 31 de Dezembro de 2019; Uma Convenção para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal com os Emirados Árabes Unidos, com entrada em vigor a 28 de Março de 2020 e aplicável à factos tributários verificados após 31 de Dezembro de 2020; Um Acordo com a República Portuguesa sobre Assistência Administrativa Mútua e Cooperação em Matéria Fiscal, com entrada em vigor em 30 de Novembro de 2018; e ainda um Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA.

Este último acordo celebrado com os Estados Unidos da América para implementar o regime Foreign Account Tax Compliance – FATCA, no âmbito do qual as autoridades nacionais comprometem-se a reportar às autoridades fiscais norte-americanas informação pessoal e financeira de cidadãos residentes fiscais norte-americanos que mantenham património financeiro domiciliado em instituições financeiras angolanas.

Assim, vemos que Angola tem ainda um longo caminho a evoluir no sentido de incrementar a sua rede de convenções.

Enquanto o caminho é percorrido diversas mudanças devem ser feitas. Não nos esqueçamos que a atual configuração da economia angolana, acentuadamente importadora, ainda que com uma componente de exportações importante, exclusivamente focada em recursos naturais como o petróleo, não tem como prioridade investir no aumento da sua rede de convenções. Angola identifica-se ainda, fundamentalmente, como um país importador de capitais. São os países exportadores de capitais, por norma, que mais sentem a necessidade da existência de CDTs por forma a garantirem, algum nível de segurança jurídica no que respeita aos seus investimentos, com especial ênfase na componente fiscal.

Por se tratar de uma CDT ainda muito recente, e quase inexplorada, acreditamos que apenas com o passar do tempo começarão a surgir as reais dificuldades no plano da sua aplicação

prática. Não obstante, importa frisar que os acordos de dupla tributação estabelecem determinados princípios que implicam um alinhamento coerente das legislações fiscais de cada um dos países contratantes. E, neste plano, importa apontar no Código do Imposto Industrial que apesar de ter passado por uma revisão recente não é claro, sobre a metodologia de aplicação dos mecanismos previstos nos acordos para eliminação da dupla tributação. Também não se encontra ainda prevista na legislação de Angola um regime de ajustamentos correlativos transfronteiriços em matéria de preços de transferência que permita ativar as cláusulas dos acordos de dupla tributação que permitem tais ajustamentos.

Assim podemos dizer, do lado angolano, a situação é, de momento, pouco relevante dada a limitada exposição internacional das empresas angolanas no que respeita às situações que originam estes fenómenos de dupla tributação e de ajustamentos de preços de transferência, o mesmo não acontece do lado das empresas portuguesas que investem em Angola.

Outra grande dificuldade que podemos apontar atualmente é o facto de empresas portuguesas exportadoras de serviços para Angola encontrarem entraves ao reconhecimento do seu direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, quanto aos impostos retidos na fonte em Angola. Este direito ao crédito do imposto, não obstante, estar previsto na lei interna portuguesa, não é fácil de reivindicar em Portugal, muito por conta da dificuldade de prova do pagamento do imposto em Angola, que não era fornecido da forma exigida pelo Estado português.



8. Conclusões

As relações entre Portugal e Angola são centenárias, atravessando todos os setores da sociedade dos dois países, tanto ao nível cultural como económico. Deste modo, verifica-se, então, um grande fluxo de trocas comerciais entre os dois países, podendo-se observar situações de dupla tributação internacional.

A Dupla Tributação Internacional significa que os rendimentos de uma pessoa singular podem ser tributados duas vezes, porque os dois países, Portugal e Angola estão habilitados a fazê-lo.

As razões que levam a que isto aconteça prendem-se com o facto de se ter residência num país, mas trabalhar noutro e, também, com o facto de estar destacado num país por um período, mas a sua residência ser noutro. Pode ainda acontecer que uma pessoa singular esteja a gozar a sua reforma num país, mas receba a pensão de outro. Tendo em conta estas situações, estão sempre sujeitos ao regime tributário do país de residência e podendo ainda estar sujeitos a ser tributados no outro país onde trabalha ou desempenha alguma função mesmo que por um período limitado. Deste modo, a inexistência de um instrumento que viesse resolver esta situação era algo de essencial, evitando, assim, o recurso aos tribunais para a resolução de conflitos relativos a situações de dupla tributação. Deste modo, em Setembro de 2019, entrou em vigor a Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Angola, sendo que, tendo em conta os anos de relacionamento entre os dois países, pode-se afirmar que esta foi uma convenção tardia.

Concretamente a referida convenção aplica-se aos contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou coletivas, residentes em Portugal ou em Angola, prevendo a limitação do montante máximo de imposto a cobrar na fonte relativamente a dividendos e as remessas de lucros de sucursal (em Angola): 8% (15% quando não exista participação qualificada nos termos da CDT); Juros – 10%; Royalties – 10%; Honorários por prestação de serviços técnicos – 5%; sendo as mais valias mobiliárias sem tributação na fonte, sendo estas as taxas máximas aplicáveis. Todavia, tal não implica que, no caso de o contribuinte beneficiar de isenção ou de uma taxa mais baixa, segundo a lei doméstica, tenha que pagar mais.

Simultaneamente, é importante referir que esta convenção permitiu o desenvolvimento de mecanismos legais de cooperação entre as autoridades fiscais portuguesas e angolanas, constituindo uma ferramenta essencial para o cruzamento de informações relativamente aos valores e enquadramento tributário e contabilístico que são declarados em ambos os países, assim

como permitiu o esclarecimento de diversos conceitos que têm aplicação no âmbito do enquadramento fiscal entre os dois países.

Por fim, é importante referir que esta convenção prevê a aplicação de cláusulas anti abuso, nomeadamente o PPT, possibilitando, assim, que o regime da convenção não seja aplicado em situações em que esta seja aproveitada pelos contribuintes de forma ilícita.

Deste modo, e em termos concretos, a Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Angola, apesar de a sua aplicação nesse momento ser ainda quase inexistente, representa um novo estímulo no que concerne às relações comerciais celebradas entre Portugal e Angola, gerando mecanismos que têm como objetivo principal a proteção dos privados, mas também ajudar nas máquinas fiscais dos dois países.

Não podemos, no entanto, deixar de formular aqui algumas recomendações, pois, sabemos que a celebração de um acordo de dupla tributação implica um compromisso de aplicação plena por ambos os Estados contratantes e, mais cedo ou mais tarde, algumas empresas Angolanas passarão a ter necessariamente uma exposição internacional que as colocará numa situação em que precisarão de ativar estes mecanismos pelo que será de todo conveniente proceder, quanto antes, às necessárias alterações na legislação interna de Angola para a compatibilizar com as regras constantes da CDT celebrada, por forma a dotar as empresas angolanas de regras de competitividade fiscal similares às de outras jurisdições.

É importante retirar e explorar ao máximo as cláusulas de troca de informação e dos mecanismos de cooperação, dotando as autoridades fiscais das ferramentas internas necessárias de forma a assegurar a correta tributação dos rendimentos, evitando-se não só a evasão fiscal como a dupla tributação.



9. Referências Bibliográficas

ADAMS, Charles- For good and evil: The impact of taxes on the course of civilization. 2nd ed. Lanham, MD: Madison, 2001;

BIRD, Richard / ZOLT, Eric- Tax policy in an era of rising inequality: redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries, UCLA Law Review, 2005;

CANOTILHO, J.J. Gomes / MOREIRA Vital – Constituição da República Portuguesa Anotada, Coimbra: Coimbra Editora, 2004;

COMITÊ DOS ASSUNTOS FISCAIS - Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio, 2013;

COURINHA, Gustavo Lopes – Estudos de Direito Internacional Fiscal, Lisboa: AAFDL Editora, 2015;

DOMINGUES, Paulo Tarso – Variações sobre o Capital Social, Coimbra: Almedina, 2010;

DOURADO, Ana Paula – Governação Fiscal Global, Coimbra: Almedina, 2017;

DOURADO, Ana Paula – Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa, Coimbra: Coimbra Editora, 1.ª edição, 2010;

ELIFFE, Craig- The meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to bind them All?, World tax journal, Amesterdão, Vol. 11, n.º 1, 2019;

FERREIRA, Manuel Ennes- Angola e África na Rota de Portugal, Coimbra: Almedina, 2010;

FONSECA, André- A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Centro de Investigação Jurídico Económico, 2010;

FONSECA, Maria Gonçalves- As Convenções Modelo da OCDE, ONU E SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, 2016;

GOMES, Marcus Livio- Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention, Intertax, n.º48, 2018;

LANG, Michael- BEPS Action 6: Introducing an Anti-abuse Rule in Tax Treaties, Tax Notes international, 2014;

MATOS, André Salgado- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Anotado, revisto por Rodrigo Queiroz e Melo, Instituto Superior de Gestão, 1999;

MARCELO, João- Tributação Internacional dos Dividendos, Dissertação de Mestrado, Porto: Universidade Católica Portuguesa, 2012;

MENDES, Artur José- Harmonização da Fiscalidade Direta na UE, Evolução, Perspetivas: A diretiva da poupança, Dissertação de Mestrado em Fiscalidade, Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2011;

NEVES, Correia- Manual dos Juros Estudo de Utilidade Prática, Coimbra: Livraria Almedina, 1989;

NEVES, Tiago- A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas de uma perspetiva portuguesa, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano III, julho de 2010;

NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 4.ª edição, Coimbra: Almedina, 2007;

OECD - Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, 2019, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>;

OCDE – Comité dos Assuntos Fiscais – Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património, Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal, Lisboa: Europress, 2013;

PAHULA, Ovídio- Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano, Estoril: Príncípa Editora, 2008;

PALMA, Clotilde Celorico - Imposto de consumo em Angola, Caraterísticas Fundamentais, Funcionamento Geral e Evolução Rumo a um Sistema de IVA, Coimbra: Almedina, 2015;

PALMIRA, Carla - O Estabelecimento Estável nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU, Série Miscelâneas Nº4, IDET, Almedina, 2006;

PEREIRA, Paula Rosado- Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Coimbra: Almedina, 2020;

PEREIRA, Paula R. Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. Disponível em: Grupo Almedina, Grupo Almedina (Portugal), 2021.

PEREIRA, Paula R. Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. Disponível em: Grupo Almedina, (2nd Edição). Grupo Almedina (Portugal), 2022.

PINTO, Natália Cardoso- A Tributação das Sociedades Não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal, Porto: Vida Económica Editorial, 2011;

PITTA E CUNHA, Paulo de- A Reforma Fiscal, 1ª edição, Lisboa: Dom Quixote, 1989;

SILVA, António Cipriano, Princípios de Direito Fiscal, TOC, 96, 2008;

SOUZA, Rubens Gomes – Compêndio de Legislação Tributária, 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2002;

TAVARES DA SILVA, Suzana- Direito Fiscal, Teoria Geral, Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013;

UNITED NATIONS- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 – Update, New York: United Nations, 2018;

TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, 2ª edição, Coimbra: Almedina, 2010:

VOGEL, Klaus on Double Taxation Conventions, Edited by Ekkehart Reimer and Alexander Rust, Fourth Edition, Volume I, Wolters Kluwer

WEBBER, Carolyn / WILDAVSKY, Aaron, A history of taxation and expenditure in the Western world, New York, NY: Simon and Schuster, 1986.

XAVIER, Alberto – Direito Internacional Tributário, 2ª edição, Coimbra: Almedina, 2016;

Artigos Consultados on-line

- Câmara do Comércio e Indústria Portugal Angola – CCIPA, Anuário, <https://www.cciportugal-angola.pt/wp-content/uploads/Anu%C3%A1rio-CCIPA-2018-2019-1.pdf>, 11.02.2022.

- MOUTA, Fátima Pereira, Graduação de Créditos, 2022, <https://www.advogadosinsolvenca.pt/mapa/graduacao-de-creditos>, 05.02.2022

- PETRINI, Sílvio, O que é o BEPS? <https://www.transferpricingdigital.com.br/ocde/beps-significado/>, 12.09.2022.



CIDEEFF

CIDEEFF MONOGRAFIAS

TAX GOVERNANCE

Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola, para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal.