



Rui Miguel Pereira Sampaio

*A problemática da consideração da derrama no crédito de imposto por dupla
tributação jurídica internacional*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(28\)2020.ic-06](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(28)2020.ic-06)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

A problemática da consideração da derrama no crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional

The issue of municipal surtax on the tax credit for international juridical double taxation of income

Rui Miguel Pereira SAMPAIO¹

RESUMO: Este artigo pretende analisar se a derrama municipal tem reflexos ao nível do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, independentemente da existência de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) com o Estado da Fonte. O problema surge porque o método de crédito ordinário restringe a dedução à fração do imposto do Estado da Residência correspondente aos rendimentos que possam ser tributados no Estado da Fonte. E este método existe nas regras internas, independentemente da CDT (artigos 23-A e 23-B). Assim, a questão é se no cálculo do imposto do Estado da Residência deve ser considerada ou a derrama municipal, mesmo na ausência do CDT. Este artigo começa por abordar a questão sob a perspectiva da hermenêutica jurídica. Em seguida, analisa a força jurídica dos comentários da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação Económica e o Desenvolvimento (OCDE) na interpretação de normas internas. Além disso, este artigo analisa o princípio de não-discriminação no âmbito da tributação internacional e o princípio da justiça fiscal, bem como o princípio da justiça e da capacidade contributiva.

PALAVRAS-CHAVE: Dupla tributação internacional; derrama municipal.

ABSTRACT: This essay analyses whether the municipal surtax has an impact on the tax credit for international juridical double taxation of income, regardless of the existence of a Double Taxation Convention (DCT) with the Source State. The problem arises because the ordinary credit method restricts the deduction to the part of the Resident State's own tax which is appropriate to the income which may be taxed in the Source State. And this method exists in the internal rules, regardless of the CDT (articles 23-A and 23-B). Thus, the question is whether in the calculation of the Resident State's own tax should it be considered or not the municipal surtax together with the corporate tax, even in the absence of a CDT. This essay begins address the methodology of legal hermeneutics. Then, it tries to explorer the strength and legitimacy of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital onto the interpretation on internal rules. Furthermore, this essay analysis the principle of nondiscrimination in international taxation and fair tax treatment, as well the principle of the principle of justice and contributive capacity.

KEYWORDS: International Double Taxation; municipal surtax.

¹ Docente na Universidade Portucalense e advogado.

Introdução

A dupla tributação económica, ao lado da dupla tributação jurídica, assume uma importância crucial na moderna competitividade fiscal global.

Com o fenómeno da globalização da economia dado por assente, cabe aos Estados adaptar os seus sistemas fiscais à nova realidade, de modo a cumprir a sustentável leveza do imposto, isto é, a ausência de imposto onde ele já existe.

A dupla tributação reflete a sobreposição de imposto na mesma manifestação de riqueza, especialmente em situações plurilocalizadas que resultam sobretudo da tributação de lucros já previamente tributados.

A complexidade das estruturas empresariais e a sua dispersão pelo mundo «facilitam» o fenómeno da dupla tributação e, como não podia deixar de ser, prejudicam a aplicação dos mecanismos para a sua eliminação.

Se, por um lado, encontramos várias manifestações de dupla tributação que são aceites, de forma mais ou menos pacífica, outras há que constituem claras manifestações de violação do princípio da não discriminação tributária.

Apesar do princípio da não discriminação tributária não se encontrar expressamente previsto numa disposição normativa, ele decorre essencialmente do princípio da igualdade, de justificações económicas, da neutralidade, de eficiência e de concorrência e da mais pura razão de justiça. Resulta, igualmente, do trabalho da Jurisprudência dos Tribunais e do avanço deste princípio na construção da União Europeia e das relações entre os seus Estados-Membros.

A apresentação do problema e a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira

O problema aqui em análise pode ser resumido a uma simples questão:

Devemos interpretar que a fração do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC² integra, à semelhança da derrama estadual, a derrama municipal,

² Estamos, pois, no domínio da eliminação da dupla tributação jurídica internacional relativamente à tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro.

relativamente a países com os quais Portugal não celebrou Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT)?

A este respeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) defende que a derrama municipal não deve integrar o cálculo da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, relativamente aos rendimentos obtidos em países com os quais Portugal não celebrou CDT.³ A posição da AT, a este respeito, fundamenta-se no facto de considerar que a derrama municipal, como imposto distinto e autónomo do IRC, não integra a previsão do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC.

Mas, por outro lado, se a derrama municipal constar expressamente da previsão legal das CDT's passará já a integrar o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional prevista no n.º 1 do artigo 91º do CIRC. Para este efeito, a AT entende, ainda, que a derrama municipal e a derrama estadual gozam de diferente natureza e estrutura face ao imposto principal, o IRC e, como tal, apenas a derrama estadual pode integrar o cálculo da fração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC.

Considera que a derrama municipal, muito embora se classifique como um imposto dependente do IRC, é um imposto distinto e autónomo do IRC porque o sujeito ativo da relação tributária é o município e tem um papel ativo sobre os seus elementos essenciais. E que a derrama estadual constitui uma receita do Estado, adicional e acessória do IRC.

Em termos práticos, a posição da AT significa que quando estejam em causa rendimentos obtidos em países com os quais Portugal não celebrou uma CDT, o valor dedutível nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC não compreende o montante da derrama municipal e abrange apenas o montante do IRC e da derrama estadual. Vejamos o seguinte exemplo para ilustrar as consequências da posição da AT:

³ Processo de informação vinculativa n.º 2017 000721, sancionado por Despacho da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária do Imposto sobre o Rendimento, de 24 de março de 2017, disponível no Portal das Finanças.

	Rendimento obtido	Imposto pago no estrangeiro
Portugal	250.000,00 €	
Angola	750.000,00 €	250.000,00 €
Moçambique (CDT)	750.000,00 €	250.000,00 €
Artigo 91º, n.º 1, CIRC		
Alínea a)		500.000,00 €
Alínea b)		
IRC + derrama estadual + derrama municipal (21%+3%+1,5%)	382.500,00 €	
IRC + derrama estadual (21%+3%)	360.000,00 €	

Tabela 1 – Elaboração própria

Ora, verificamos que caso a derrama municipal não esteja contemplada no cálculo da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do CIRC, o montante de imposto a deduzir é inferior.

Neste caso, constatamos que o sujeito passivo teria de deduzir o menor dos dois valores (alínea a): € 500.000,00 / alínea b): € 382.500,00, caso a derrama municipal seja contemplada; ou € 360.000,00, caso a derrama municipal não esteja contemplada). Conforme acima exposto, segundo a AT, caso a derrama não integre o cálculo da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, o valor a deduzir seria de € 360.000,00, em vez de € 382.500,00.

Não concordamos com tal posição. Ao invés, defendemos que derrama municipal, à semelhança da derrama estadual, integra o cálculo da fração do IRC prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, independentemente de os rendimentos serem obtidos em países com os quais Portugal celebrou CDT's ou não, pelos seguintes argumentos.

- A derrama municipal tem a mesma natureza que a derrama estadual e por isso não deve ser objeto de interpretação diferente, além de que a interpretação do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC não afasta a derrama municipal da fração do IRC prevista na sua alínea b);
- A Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) tem a natureza de *soft law* e, como tal, serve de elemento interpretativo nas relações jurídicas internacionais constituídas por Portugal, mesmo em relação a países com os quais Portugal não celebrou CDT;
- O princípio da não discriminação tributária impede a

interpretação e aplicação de uma norma nacional discriminatória entre Estados Membros da Organização Mundial de Comércio (OMC);

- O princípio da justiça e da capacidade contributiva não pode aceitar que se tribute injustificadamente e ilegitimamente duas vezes o mesmo sujeito pelo mesmo rendimento (através do imposto pago no estrangeiro e do imposto pago em Portugal).

A derrama municipal e a derrama estadual

A primeira observação que assiste fazer a respeito da derrama municipal é o completo abandono que o legislador faz desta figura, à semelhança das demais “derramas”. A Lei limitou-se a criar a figura e a estabelecer os critérios para o seu cálculo, sem se preocupar com a sua definição e estrutura. Tal papel coube essencialmente à jurisprudência e à doutrina.

Ora, independentemente do fundamento teleológico do dever de contribuir e do correspondente direito de tributar da derrama municipal⁴, esta assume-se claramente como um imposto acessório do IRC.

Como refere com propriedade FREITAS PEREIRA: os impostos principais gozam de autonomia, existem por si, não dependem da existência de qualquer relação tributária anterior. Já enquanto os *impostos acessórios* (ou *impostos-filhos*) acrescem aos impostos principais, de cuja existência prévia dependem⁵.

Os impostos acessórios ou são calculados sobre a coleta do imposto principal – e temos o que se costuma designar por *adicionais*, ou então calculam-se sobre a matéria coletável – caso em que estamos perante *adicionamentos*⁶.

É diferente a situação dos *impostos dependentes*, continua FREITAS PEREIRA, que são devidos ainda que o não sejam os impostos principais de cujo objeto dependem. Ou seja, mesmo que por força de uma determinada isenção não seja devido o imposto principal isso não significa que não haja lugar ao imposto dependente. A dependência não está na existência efetiva do

⁴ FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pp. 368 a 372.

⁵ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2.^a edição, Lisboa, Almedina. 2007, pp. 54 e 55.

⁶ *Idem, ibidem*.

imposto principal, mas no conteúdo deste e qualquer correção a esse conteúdo em sede de imposto principal reflete-se no imposto dependente⁷.

A derrama municipal encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 18º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais⁸, com a seguinte redação:

“1 – Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território”⁹.

Face à redação da Lei verificamos que a derrama municipal é um imposto acessório do IRC, e não dependente, pois caso o imposto principal (IRC) não seja devido, por força de uma isenção, não há lugar ao imposto acessório (derrama municipal).

Como nos diz o n.º 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais, a derrama só incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC. Logo, se o IRC estiver isento não há lugar à derrama municipal, daí o carácter acessório e não dependente ou autónomo da derrama municipal como alega a AT.

Esta questão já tinha ficado (mais) esclarecida com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 19 de dezembro, ao artigo 5º da Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro.¹⁰

O n.º 3 do artigo 5º da Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, preceituava o seguinte:

“3 – Ficam também sujeitas às derramas as pessoas singulares ou coletivas, designadamente sociedades, cooperativas e empresas públicas, que seriam tributadas em contribuição predial rústica ou urbana e contribuição industrial se não beneficiassem de isenção destes impostos ou de outros benefícios fiscais”.

⁷ *Idem, ibidem.*

⁸ Aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que revogou a anterior Lei das Finanças Locais, alterada pela Declaração de Retificação n.º 46-B/2013, de 1 de novembro, e pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. O novo regime entrou em vigor a 1 de janeiro de 2014.

⁹ Nosso sublinhado.

¹⁰ Lei das Finanças Locais antecessora da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto.

O artigo 1º do Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 19 de dezembro, eliminou o referido n.º 3 do artigo 5º da Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, alterando até aos dias de hoje o regime da derrama municipal neste aspeto.

Assim, a derrama municipal só existe na medida em que exista o IRC, daí o seu carácter acessório.¹¹

Com a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, a derrama municipal incide sobre o lucro tributável, ao invés da coleta, pelo que se trata manifestamente de um adicionamento, e já não de um adicional.

A interpretação mais correta, de acordo com o elemento literal e teleológico, a fazer do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC é no sentido de que a fração do IRC prevista da alínea b) do referido artigo inclui também a derrama municipal. Pois, o legislador ao prever que a importância a deduzir compreende a fração do IRC (se menor face ao imposto pago no estrangeiro) está a incluir o imposto principal e os acessórios.

Impostos acessórios nos quais se inclui a derrama estadual, como admite a AT, mas também a derrama municipal, pois nenhuma razão existe para distinguir entre estas duas derramas para efeitos do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC.

Assim, consideramos que a derrama municipal consubstancia um imposto acessório do IRC, na modalidade de adicionamento com a atual versão da Lei das Finanças Locais de 2007 e do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais de 2013.

A derrama estadual foi introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, com entrada em vigor a 1 de julho de 2010, no âmbito de um conjunto de

¹¹ A este respeito, o Acórdão de 27 de fevereiro de 2013 do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01241/12, concluiu que se trata de um imposto acessório que acresce ao imposto principal, de cuja existência prévia depende (*cf.* neste sentido, PEREIRA, *op. cit.*, pp. 55, e ainda os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.2001, recurso 025203 e de 23.09.1992, recurso 014380, ambos disponíveis em www.dgsi.pt).

É da sua natureza de imposto acessório que decorre a forma de cálculo da derrama. Assim os impostos acessórios ou são calculados sobre a coleta do imposto principal (os chamados adicionais) ou então calculam-se sobre a matéria coletável (designados adicionamentos *cf.* *ob. cit.*, pág. 55). No caso do novo regime do art.º 14º da Lei das Finanças Locais, a derrama passou a incidir, até ao limite de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas deixando de incidir sobre a coleta, ou seja deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento (*ver*, neste sentido, MORAIS, Rui Duarte. “Passado, Presente e Futuro da Derrama”, *Fiscalidade*, n.º 38, pp. 109 e ss. e VASQUES, Sérgio. “O Sistema de Tributação Local e a Derrama”, *Fiscalidade*, p. 121). Mas não perdeu, por isso, a característica de imposto acessório, na medida em que carece de autonomia e depende do imposto principal – *cf.* CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos, Teoria Geral*, 3.ª ed., pp. 64 e 65.

medidas adicionais de consolidação orçamental que visavam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento, e encontra-se prevista no artigo 87º-A do Código do IRC.

E considerando o que acima foi exposto quanto à classificação dos impostos em impostos acessórios e impostos dependentes, e em adicionais e adiconamentos, verificamos que a natureza jurídica tributária da derrama estadual é também a de um imposto acessório, na modalidade de adiconamento.¹²

Aliás, a derrama estadual segue, igualmente, o regime de três pagamentos adicionais por conta, à semelhança do pagamento do IRC, conforme artigo 104º-A do Código do IRC.

Sobre esta matéria, a recente decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa proferida no processo n.º 340/2017-T, de 10 de janeiro de 2018¹³, concluiu que a derrama municipal é um imposto acessório do IRC.¹⁴ E que, assim sendo, a redação da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC “(...) é suscetível de abranger a derrama municipal (desde logo, por aplicação do princípio *accessorium sequitur principale*), ou seja, não exclui (função negativa do elemento gramatical) a interpretação sufragada pela Requerente”.

E na evolução do texto da norma (elemento histórico da interpretação), a expressão “fração do IRC” permaneceu inalterada desde a sua primitiva redação no Código do IRC.

O que assume particular relevo, como assinala a referida decisão arbitral, “(...) *porquanto, inicialmente, o crédito de imposto por dupla tributação internacional apenas era conferido aos rendimentos oriundos de países com os quais Portugal tivesse em vigor uma CDT. Ou seja, na redação inicial da norma, a expressão “fração de imposto” tinha, necessariamente e em todos os*

¹² Neste sentido, VASCONCELOS, André Alpoim de. “O novo imposto da derrama estadual”. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*. Ano XI, julho 2010, n.º 124, pp. 62 a 65, e ALMEIDA, Marta Machado; FERREIRA, Rogério Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício e NÉRCIO, Pedro Saraiva. “As novas derramas estadual e regional”, *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano XI, fevereiro 2011, n.º 131, pp. 59 a 61.

¹³ Cujo Tribunal Arbitral foi constituído pelo Árbitro Presidente, o Conselheiro José Poças Falcão, pelo Árbitro nomeado pela Requerente, o Professor Doutor Rui Duarte Morais, e pelo Árbitro nomeado pela AT, o Professor Doutor Manuel Pires.

¹⁴ Cf. a p. 25 da referida decisão arbitral.

casos, que ser interpretada em conformidade com os textos convencionais, os quais, no seu n.º 2 ¹⁵ (impostos visados), independentemente da formulação em concreto utilizada, abrangem a derrama municipal”.

Mas quando o legislador nacional decidiu atribuir o crédito de imposto por dupla tributação internacional independentemente de existir uma CDT, não alterou a expressão “fração do IRC”.

A referida decisão arbitral considerou, pois, que “(...) a análise da evolução do elemento literal não permite, em momento algum, surpreender uma vontade legislativa de distinguir entre a efetivação (as coleta às quais pode ser deduzido) do crédito de imposto nas situações em que existe uma CDT e aquelas em que não existe (em que a concessão de tal crédito é unilateral, resultante da lei interna)”.

Como fundamenta com clareza a referida decisão arbitral, “está, pois, em causa uma igualdade entre residentes, que não deve resultar imitada por interpretações restritivas da lei, por interpretações que restrinjam a possibilidade efetiva de dedução de um tal crédito”.

E, ainda a respeito da natureza da derrama municipal, veio o Tribunal Arbitral, no referido processo n.º 340/2017-T, pronunciar-se, com propriedade, sobre o elemento racional / teleológico da interpretação.

Tendo, inclusivamente, exposto, o “(...) absurdo que consiste em pretender manter intacta a coleta da derrama municipal em situações em que tal conduziria a uma dupla tributação internacional do rendimento. Diríamos mesmo que, racionalmente, seria esta a coleta relativamente à qual deveria ser efetivada, em primeiro lugar, a dedução correspondente ao crédito por dupla tributação internacional. Na realidade, a derrama municipal visa dotar as autarquias de recursos financeiros próprios, obtidos através de impostos incidentes sobre aqueles que realizam atividades lucrativas na área de determinado município. Assim sendo, (..) parece destituído de fundamento razoável exigir o pagamento de um tal imposto relativamente a atividades exercidas fora do território nacional. O que, por maioria de razão, reforça o entendimento de que o pagamento deste tributo deve ser eliminado por dedução de créditos por dupla tributação internacional sempre que a coleta de

¹⁵ Artigo 2º da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico.

IRC, strictu sensu, não se mostre suficiente para os absorver na totalidade, como acontece no presente caso”.

Neste sentido, a derrama municipal deve, à semelhança da derrama estadual, integrar com o IRC o resultado a deduzir ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, para efeitos do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC.

Pelo que o sentido e o alcance a dar à alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC é que a fração do IRC integra os impostos acessórios do IRC, ou seja, a derrama estadual, mas também a derrama municipal, independentemente de os rendimentos serem obtidos em países com os quais Portugal não celebrou a CDT.

Vejam, agora, o que dizem a este respeito os Comentários à Convenção Modelo da OCDE.

Os Comentários à Convenção Modelo da OCDE

Devido à crescente problemática das relações internacionais tributárias, à multiplicidade de intercâmbios económicos com diferentes países e à natural ausência de fontes legais que permitam regular todas essas relações, emergiram novas fontes não tradicionais para auxiliar na interpretação e aplicação das normas aplicáveis à resolução dos conflitos positivos ou negativos de tributação entre Estados.

A este respeito, as organizações internacionais que se dedicam a estes temas, como a OCDE, o Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros da União Europeia, a Comissão Europeia ou o próprio Tribunal de Justiça da União Europeia, funcionam como fonte geradora de regras de interpretação.

No que diz respeito à OCDE, os Comentários à Convenção Modelo¹⁶ constituem *soft law* para efeitos de auxiliar na interpretação e aplicação das normas aplicáveis à resolução dos conflitos de tributação entre os países membros da OCDE.¹⁷

¹⁶ Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, *Modelo de Convenção Sobre o Rendimento e o Património*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, Ministério das Finanças. 2010. n.º 210.

¹⁷ Neste sentido, LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Amesterdão: IBFD, Linde. 2010, pp. 43 a 45, COLLADO YURRITA, Miguel Angel e PATÓN

Os Comentários à Convenção Modelo da OCDE constituem regras que não são legalmente vinculantes mas que a prática lhes concedeu uma força moral importante para servir como instrumento de regulação, tanto quanto possível, nos conflitos positivos e negativos de tributação.¹⁸

Assim, mesmo na ausência de uma CDT entre Portugal, enquanto Estado da Residência, e os países nos quais foram obtidos os rendimentos das sucursais, como Estados da Fonte, Portugal deverá aplicar os Comentários da Convenção Modelo na interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 90º e do n.º 1 do artigo 91º, ambos do Código do IRC.

Apesar da CDT apenas vincular os Estados Contratantes, Portugal como Estado Membro da OCDE deve recorrer aos Comentários para auxiliar na interpretação das suas normas nacionais, na ausência de um quadro regulador dos conflitos de tributação.

Pois, o seu sistema jurídico fiscal, nomeadamente, os métodos de eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional previstos no artigo 91º do Código do IRC aqui em apreço, foi criado, alterado e desenvolvido à luz da Convenção Modelo da OCDE, dos seus artigos 23º-A e 23º-B.

De facto, em matérias tão complexas como a fiscalidade internacional, os Estados Contratantes sentem-se forçados (*compelled*) a aderir aos Comentários à Convenção Modelo e à interpretação daí resultante.

A este respeito, os Comentários da Convenção Modelo ao artigo 2º, sob a epígrafe “impostos visados”, concluem que: “*É irrelevante a autoridade em nome da qual os impostos são cobrados; pode tratar-se tanto do próprio Estado como das suas subdivisões políticas ou autarquias locais (Estados federados, regiões, províncias, cantões, distritos, departamentos, circunscrições administrativas, Kreise, municípios ou grupos de municípios, etc.)*”, incluindo nestes a derrama municipal.

Ou seja, segundo os Comentários à Convenção Modelo, na definição dos impostos visados estão incluídos os impostos estaduais e os impostos municipais, bem como fazem parte os impostos principais e os impostos acessórios, nos quais se incluiu a derrama municipal. Comentários estes que,

GARCIA, Gemma. *Las fuentes del Derecho Tributario Internacional*. 3º edição. Volume 1. Coordenação de Teodoro Córdon EZQUERRO. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. Manual de Fiscalidad Internacional, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, p. 153.

¹⁸ *Apud* COLLADO YURRITA, Miguel Angel e PATÓN GARCIA, Gemma *op. cit.*, p. 154.

como vimos, constituem uma referência na solução a dar aos conflitos de tributação para os países membros da OCDE.

Aliás, a este respeito, veja-se que o legislador nacional incluiu a derrama em todas as CDT's que celebrou, pelo que na interpretação dos elementos teleológicos do artigo 91º do Código do IRC não se consegue retirar qualquer causa justificativa para não se incluir a derrama municipal na aplicação deste artigo, à semelhança do que os Comentários à Convenção Modelo concluem.

E nos Comentários à Convenção Modelo Portugal não realizou nenhuma reserva¹⁹, pelo que aceitou de forma pacífica o entendimento de que os impostos visados na Convenção Modelo, que serviu de inspiração às CDT's celebradas por Portugal e aos métodos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, incluem os impostos estaduais e os impostos municipais, bem como os impostos principais e os impostos acessórios.

Assim, a análise em conjunto do elemento gramatical da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC – “a fração do IRC” -, do seu elemento teleológico - eliminação da dupla tributação jurídica internacional -, da coerência da unidade do sistema jurídico – todas as CDT's celebradas por Portugal incluem a derrama municipal – e o auxílio dos “lugares paralelos”²⁰ – Comentários à Convenção Modelo da OCDE – sugere que o n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC deve ser interpretado com o sentido e o alcance de que a fração do IRC inclui o imposto principal mas também as derramas, quer a estadual, quer a municipal.

Agora, vejamos o alcance do princípio da não discriminação tributária e do *fair tax treatment* nos acordos internacionais de comércio e investimento.

¹⁹ Ao contrário da Austrália, do Canadá, da Coreia do Sul, dos Estados Unidos da América, da Grécia e do Japão.

²⁰ NEVES, António Castanheira. *Digesta Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros*. Volume 2º. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, p. 365.

O princípio da não discriminação tributária e do *fair tax treatment* nos acordos internacionais de comércio e investimento

O princípio da não discriminação tributária assume um papel fundamental no comércio internacional, tendo subjacentes razões de igualdade, de justiça, de cooperação internacional, de neutralidade fiscal e de equidade económica²¹.

Apesar de não estar consagrado expressamente numa disposição normativa, o princípio da não discriminação tributária goza de uma proteção difusa ao nível da tributação dos rendimentos. O presente trabalho não nos permite ir mais longe nesta questão, mas queremos apenas realçar que, no nosso ponto de vista, este princípio não resulta somente da vontade (soberana) dos Estados nos acordos que celebra.

Em termos gerais, os princípios da não discriminação e do *fair tax treatment* pretendem evitar que, no âmbito de situações internacionais, um Estado privilegie de forma arbitrária sujeitos passivos localizados num dado país em detrimento de outros situados em país diverso, *desde que os sujeitos passivos estejam numa situação idêntica* (expressão última que importa interpretações múltiplas).

Caso os territórios onde foram obtidos os rendimentos sejam membros de pleno direito da Organização Mundial do Comércio (adiante OMC) e signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio²² e do Acordo de Marrakesh, teremos de aplicar, igualmente, as disposições desses acordos que visem eliminar qualquer tratamento discriminatório.²³

²¹ Sobre as razões de neutralidade fiscal e equidade económica, *vide* RUBIO GUERRERO, Juan José. *La eficiencia y la equidad en la coordinación fiscal internacional*. 3ª edição. Volume 1. Coordenação de Teodoro Córdon EZQUERRO. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. Manual de Fiscalidad Internacional, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, pp. 94 a 98: “(...) *el concepto de neutralidad tributaria exige que los impuestos que recaen sobre el capital no modifiquen la localización de las inversiones que tendría lugar en ausencia de impuestos*” (p. 94).

²² GATT: *General Agreement on Tariffs and Trade*.

²³ Como assinalam André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros: “Os princípios gerais que norteiam o GATT [atual OMC] são os seguintes:

- a) Princípio da liberdade de comércio;
- b) Princípio da não discriminação ou da igualdade de tratamento entre as Partes Contratantes, que tem como corolários:
 - a concessão do tratamento da Nação mais favorecida (art. I);
 - a cláusula do tratamento nacional em matéria de tributação e regulamentação nacional (art. III, n.º 2);

A discriminação fiscal proibida pela OMC não tem que se observar em relação aos agentes económicos internos, mas pode acontecer em relação a agentes económicos de outros países.

Bem como não tem que se limitar aos impostos indiretos e aduaneiros, mas pode incluir os impostos diretos (neste sentido, caso *Argentina – Bovines Hides* DS155, e o caso (mais mediático) *United States – Tax Treatment for Foreign Sales Corporations* DS108).

O Acordo OMC inclui, igualmente, os serviços e as medidas referentes aos investimentos e ligadas ao comércio (conhecidas pelo seu acrónimo inglês TRIM *Trade Related Investment Measures* ²⁴), e não apenas o comércio de bens.

Quanto à questão do confronto do Acordo da OMC e das CDT's celebradas por Portugal, concordamos plenamente com INFANTE MOTA e PALMA BORGES:

*“However, it results from the WTO Agreements that they may supersede DTCs as far as trade matters are concerned (notably Art XIV lit (e) GATS and the SCM Agreement). Moreover, it stems from the pacta sunt servanda principle of Art 27 VCLT that two DTC partners that are also Members of the WTO, upon entering such organization, have to accept its trade discipline”.*²⁵

Ou seja, considerando que o Acordo da OMC e as CDT's celebradas e ratificadas por Portugal têm o mesmo valor jurídico (tratados internacionais), Portugal não pode discriminar negativamente um país membro da OMC, da qual também faz parte, em prol de um outro país membro da OMC com o qual celebrou uma CDT²⁶.

Neste sentido, como revelam com propriedade as conclusões do Congresso do *International Fiscal Association* de 2008, em Bruxelas, dedicado ao tema da não discriminação na encruzilhada da tributação internacional:

- a eliminação das restrições quantitativas (art. XI)”, PEREIRA, André Gonçalves e QUADROS, Fausto de. *Manual de Direito Internacional Público*. 3ª edição. Coimbra: Almedina. 1997, pp. 561 e 562.

²⁴ De facto, o Acordo OMC não se aplica apenas a bens, mas também aos serviços e, incluindo, à propriedade intelectual, como resultou do *Uruguay Round*.

²⁵ “National Report Portugal”, *WTO and Direct Taxation*, EUCOTAX Series on European Taxation Series n.º 10, Kluwer Law International, 2005, direção de LANG, Michael, HERDIN, Judith e LOFBAUER, Ines, pp. 566 e 567.

²⁶ Como descreve com pormenor SLEMROD, Joel B, em “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”. *International Tax and Public Finance* Volume 2, n.º 3. Springer, Kluwer Academic Publishers, 1995, p. 476.

*“International double taxation has long been recognized as an impediment to international trade and investment. This arises most obviously in the country where the investment is made (the source country) and the country where the investor resides (the residence country)”.*²⁷

No que diz respeito ao efeito direto das normas e dos princípios do Acordo da OMC, isto é, à invocação das suas normas pelos particulares, o nosso sistema legal aderiu à conceção monista com primado do Direito Internacional, nos termos do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (CRP), segundo o qual o Direito Internacional, incluindo o convencional, goza de eficácia interna.²⁸

Além de que os tribunais podem utilizar o Acordo da OMC para interpretar as normas internas, de acordo com o princípio do efeito indireto e a teoria da interpretação conforme (ou *Charming Betsy doctrine*²⁹).

Segundo a doutrina *Charming Betsy*, sobre a interpretação das normas internas à luz do Direito Internacional, nenhuma norma de direito interno deve ser interpretada em sentido contrário ao Direito Internacional, que coloque o Estado em violação do Direito Internacional, exceto se houver uma norma interna que expressamente disponha em sentido contrário (o que não existe no presente caso).

Neste sentido, o princípio da boa-fé (artigo 266º, n.º 2, da CRP) determina que as normas internas devem estar em sintonia com as obrigações internacionais assumidas pelo Estado.

A aceitar-se o entendimento contrário, estar-se-ia a deixar fugir pela janela o que o legislador quis deixar entrar pela porta. O sistema deve ser objeto de uma interpretação unívoca.

A propósito de decisões internacionais sobre o tratamento fiscal discriminatório no âmbito de tratados de comércio internacionais, vide a decisão de 16 de dezembro de 2002 do *International Centre for Settlement of Investment Disputes*, no processo *Marvin Feldman v. México* n.º ARB(AF)/99/1³⁰, e de 1 de julho de 2004 do *London Court of International*

²⁷ *Cahiers de Droit Fiscal International IFA 2008 Brussels Congress*, Volume 93 a, p. 74.

²⁸ Neste sentido, PEREIRA, André Gonçalves e QUADROS, Fausto de, *op. cit.* pp. 92 e 93.

²⁹ *Murray v. The Charming Betsy*, 6 U.S. (2 Cranch) 64 (1804). Disponível em <https://law.resource.org/pub/us/case/reporter/US/6/6.US.64.html>.

³⁰ Disponível em <https://www.italaw.com/sites/default/files/case-documents/ita0319.pdf>

Arbitration, no processo *Occidental Exploration and Production Company v. Equador* n.º UN 3467³¹.

O escopo normativo do princípio da não discriminação está patente em diversas normas do nosso ordenamento legal, incluindo constitucional através do artigo 13º da CRP, ou europeu através dos artigos 18º e seguintes (*não discriminação*), artigos 49º e seguintes (*liberdade de estabelecimento*) e 107º (*auxílios estatais*), todos do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), sendo certo que estas últimas são fruto de um amplo compromisso.

Com isto não estamos, sem mais, a defender a plena e ilimitada eliminação da soberania fiscal dos direitos a tributar. Mas apenas a dizer que, em caso de dúvidas sobre a interpretação e aplicação a dar a determinada norma nacional, dever-se-á atender às normas expressamente adotadas sobre esta matéria e à aplicação equilibrada, justa e ponderada dos tratados internacionais celebrados.

Portanto, no presente caso, o artigo 91º do Código do IRC deve ser interpretado e aplicado de acordo com o Acordo da OMC, celebrado pelo Estado português, uma vez que estamos perante uma norma de Direito Internacional com eficácia no ordenamento jurídico nacional (artigo 8º da CRP), e as normas internas devem ser interpretadas e aplicadas de acordo com as disposições de Direito Internacional assumidas e acolhidas na ordem jurídica nacional pelo Estado português, em consonância com o princípio da proibição da discriminação.

Pode, ainda, suceder que entre o Portugal e o território onde foi obtido o rendimento tenha sido celebrado um Acordo sobre a Promoção e a Proteção Recíproca de Investimentos.³²

De acordo com os termos deste acordo, os investimentos realizados por investidores de qualquer Parte Contratante no território da outra Parte Contratante, bem como os respetivos rendimentos, serão objeto de tratamento justo e equitativo e não menos favorável do que o concedido pela última Parte Contratante aos seus próprios investidores ou a investidores de terceiros Estados.

^{31 31} Disponível em <https://www.italaw.com/sites/default/files/case-documents/ita0571.pdf>

³² Listagem disponível no sítio da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/AcordosInternacionais/Paginas/AcordosProtecaoPromocaoReciprocaInvestimentos.aspx>.

Sendo certo que o limite previsto no referido Acordo refere-se apenas à concessão de tratamento de preferência ou privilégio (discriminação positiva) e não à concessão de tratamento menos favorável (discriminação negativa), como é o presente caso.

Mais um acordo internacional a proibir a discriminação tributária, com as obrigações daí decorrentes, conforme acima exposto.

A este propósito e com efeitos em noutras problemáticas, o Tribunal Arbitral, no referido processo n.º 340/2017-T, concluiu que as obrigações assumidas por Portugal no quadro da OMC e no Acordo sobre a Promoção e a Proteção Recíproca de Investimentos celebrado com Angola, que vão no sentido da eliminação das restrições à livre concorrência internacional em matéria de investimento, serão cabalmente mais satisfeitas se, no plano fiscal, *“(...) se evitarem diferenciações entre os residentes que investam no exterior, consoante o país onde tais investimentos aconteçam”*.

Prossegue a referida decisão arbitral: *“Ou seja, mesmo que se possa entender que tais compromissos internacionais não vinculam diretamente o legislador fiscal, o intérprete não poderá deixar de os ter presentes, em nome da unidade do sistema jurídico, considerado no seu todo”. Pois, “a interpretação que assegura a coerência do sistema jurídico é, certamente, a que corresponde à solução legal mais acertada que é suposto ter sido acolhida pelo legislador (n.º 3 do art. 9º do Código Civil)”*.

E, por último, não podemos deixar de chamar à colação o precioso princípio da justiça e da capacidade contributiva.

O princípio da justiça e da capacidade contributiva

E se, por exemplo, o rendimento obtido no país onde se encontra localizada a sucursal é aí tributado e será incorporado no resultado contabilístico da sociedade matriz onde será de novo tributado no território da sua sede pelo princípio *worldwide income*³³, estamos ainda em clara violação do princípio da justiça e o princípio da capacidade contributiva (artigo 266º, n.º 2, da CRP, artigo 55º da LGT e artigo 8º do CPA).

³³ Ou da obrigação tributária ilimitada.

Conforme vimos acima, ao se desconsiderar a derrama municipal do cálculo da fração do IRC, para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, está-se a diminuir o montante do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional. Logo, estar-se-á a tributar duplamente o rendimento obtido, por exemplo, pelas sucursais nos seus territórios, na medida em que ao diminuir o montante da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, com a exclusão da derrama municipal nestes casos, está a aumentar a diferença entre o imposto pago no estrangeiro e o imposto que tais rendimentos estariam sujeitos em território português.

Ou seja, está-se a tributar injustificadamente e ilegitimamente duas vezes aquela diferença: a primeira vez quando foi tributada no estrangeiro e a segunda vez quando se limita, injustificadamente na nossa opinião, o crédito de imposto.

A tributação conforme o princípio da capacidade contributiva implica a existência e manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, exigindo-se um mínimo de aproximação lógica e económica entre a força ou potencialidade económica relevada pelo contribuinte e a subtração coativa dessa riqueza.

Ora, qualquer limitação à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional implica a tributação de uma força económica superior à demonstrada. Na senda de KLAUS TIPKE, a exigência da justiça fiscal não pode ter por base outro critério [último] senão o da capacidade contributiva³⁴, pois é esse também o objetivo último da tributação – tributar a riqueza onde exista – e é aí onde o contribuinte sente o sacrifício – renúncia à satisfação de necessidades privadas que implica o pagamento de impostos.

Tal princípio não é de todo despiciendo e deve constituir, de facto, a tal *exigência da justiça fiscal*, sobretudo em tempos onde a arrecadação de receitas, mascarada sob a veste do combate à fraude e evasão fiscal, parece constituir o fim último do poder constituído, sem qualquer importância dada ao valor da justiça, da justiça fiscal.

³⁴ Ou como tem vindo a ser designado “o princípio aglutinador da limitação do estado fiscal contemporâneo”.

Conclusões

Assim, podemos concluir que o regime do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, consagrado na alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, prevê que o cálculo da fração do IRC compreenda o valor do IRC liquidado segundo as normas do Código do IRC acrescido da derrama estadual e da derrama municipal, independentemente de os rendimentos obtidos no estrangeiro estarem abrangidos ou não por CDT's.

Em primeiro lugar, no cálculo da fração da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC devem-se incluir o imposto principal sobre o rendimento – o IRC - e os impostos acessórios – derrama estadual e derrama municipal -, não havendo razão justificativa para se incluir a derrama estadual e se excluir a derrama municipal.

Em segundo lugar, mesmo na ausência de uma CDT entre Portugal, enquanto Estado da Residência, e os países nos quais foram obtidos os rendimentos das sucursais, como Estados da fonte, dever-se-á aplicar a Convenção Modelo na interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC, considerando o carácter de *soft law* que a Convenção Modelo goza.

Por conseguinte, na interpretação e aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC devemos incluir na fração do IRC o imposto principal e os impostos acessórios deste, incluindo a derrama estadual e a derrama municipal.

Em terceiro lugar, a interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC não pode resultar numa discriminação negativa entre países com os quais Portugal celebrou CDT's e país com os quais Portugal não celebrou CDT's, todos eles membros da OMC, pois estar-se-ia em clara violação dos princípios internacionais da não discriminação tributária.

Em quarto lugar, a interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 91º do Código do IRC não pode resultar no desrespeito do princípio da justiça e da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, com o pagamento em duplicado de imposto (o imposto pago no estrangeiro e o imposto pago em Portugal, com a redução indevida do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional).

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Marta Machado e FERREIRA, Rogério Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício e NÉRCIO, Pedro Saraiva. “As novas derramas estadual e regional”, *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano XI, fevereiro 2011, n.º 131, pp.59-62.

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 3ª Ed. Coimbra. Almedina, 2016.

COLLADO YURRITA, Miguel Angel e PATÓN GARCIA, Gemma. “Las fuentes del Derecho Tributario Internacional”, *Manual de Fiscalidad Internacional* Volume 1. Coordenação de Teodoro Córdon EZQUERRO. 3.ª Ed., 2007, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales

FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Amesterdão: IBFD, Linde. 2010.

LANG, Michael; HERDIN; Judith e IOFBAUER, Inês (dir.), “WTO and Direct Taxation”, *EUCOTAX Series on European Taxation*, n.º 10, Kluwer Law International, 2005, direção de.

NEVES, António Castanheira. *Digesta Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros*. Volume 2º. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

PEREIRA, André Gonçalves e QUADROS, Fausto de. *Manual de Direito Internacional Público*. 3ª edição. Coimbra: Almedina. 1997.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2.ª edição, Lisboa, Almedina. 2007.

RUBIO GUERRERO, Juan José. *La eficiencia y la equidad en la coordinación fiscal internacional*. 3º edição. Volume 1. Coordenação de Teodoro Córdon Ezquerro. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

MORAIS, Rui Duarte. *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, Fiscalidade, n.º 38.

SLEMROD, Joel B. “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”. *International Tax and Public Finance*, Volume 2, n.º 3, 1995.

VASCONCELOS, André Alpoim de. “O novo imposto da derrama estadual”. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*. Ano XI, julho 2010, n.º 124.

VASQUES, Sérgio, “O sistema de tributação local e a derrama”, *Fiscalidade*. nº 38 (Abr.-Jun. 2009), pp. 117-125.

VV., *Cahiers de Droit Fiscal International* IFA 2008 Brussels Congress, Volume 93 a.

VV., Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, *Modelo de Convenção Sobre o Rendimento e o Património*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, Ministério das Finanças. 2010. n.º 210.

VV. Instituto de Estudios Fiscales, 2007. *Manual de Fiscalidad Internacional*, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.

Data de submissão do artigo: 01/10/2019

Data de aprovação do artigo: 13/10/2020

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt