

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO ATIVO NO CONTEXTO DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE SOBRE O RENDIMENTO E O PATRIMÓNIO

João Sérgio Ribeiro¹
<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.148.17>

Introdução

A fórmula rendimento ativo é raramente utilizada entre nós, sendo com mais frequência utilizada nos Estados Unidos, pelo *Internal Revenue Service*, para fazer referência ao rendimento ativo que pressupõe um envolvimento constante e, portanto, ativo do contribuinte para que o rendimento possa surgir². Esta categorização percebe-se melhor quando contraposta ao rendimento passivo que, contrariamente àquele, não obstante pressupor numa fase inicial um investimento financeiro, a partir do momento em que se tenha concretizado o rendimento passa a ser produzido sem um esforço ativo³.

¹ Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

² Cfr. IBFD International Glossary, 6.ª edição, IBFD, 2009, p. 314.

³ Cfr. IBFD International Glossary, 6.ª edição, IBFD, 2009, p. 314.

O rendimento passivo compreende os rendimentos dos bens imobiliários, dividendos, juros, *royalties* e pensões.

O ativo, por sua vez, a que dedicaremos a nossa atenção, engloba lucros das empresas, rendimentos do emprego, remunerações públicas, percentagens de membros de conselhos, rendimentos de artistas e desportistas e bolsas atribuídas a estudantes. No esforço de agregação dos vários rendimentos e para uma mais correta sistematização, decidimos aderir a essa classificação transpondo-a também para o nosso contexto jurídico.

Ao longo deste artigo referir-nos-emos à tributação do rendimento ativo, abordando, sucessivamente, cada uma das suas concretizações.

1. Lucros das empresas

1.1. Definições

A formulação *lucros das empresas* não é definida claramente, dado que nem o termo lucro nem o termo empresa são cabalmente definidos.

Na ausência de uma definição precisa de *lucros* na Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE), deve-se, portanto, recorrer às normas de direito fiscal interno que definam esse termo. O próprio comentário reforça essa circunstância ao indicar que o termo lucro deve ser entendido de forma lata de modo a incluir todo o lucro gerado pela empresa, em sintonia com a definição que é dada pela maior parte dos Estados da OCDE⁴. Há, contudo, uma certeza relativamente à delimitação do conceito de lucro que é o facto de serem dele excluídos os elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos da CMOCDE⁵, não sendo, por conseguinte, afetadas pela aplicação do artigo 7º⁶. É o que se passa, por exemplo, com os rendimentos suscetíveis de serem incluídos nos artigos 6º, 8º, 10º, 11º, 12º e 13º⁷.

⁴ Cfr. § 71 do comentário ao artigo 7º da CMOCDE.

⁵ As referências que serão feitas aos vários artigos ao longo da exposição, salvo indicação em contrário, dizem respeito às disposições da CMOCDE.

⁶ Cfr. artigo 7º, n.º 4, da CMOCDE.

⁷ De notar que o inverso também se pode verificar, designadamente no âmbito dos artigos 10º, n.º 4; 11º, n.º 4 e 12º, n.º 3 da CMOCDE, em que o artigo 7º será o artigo a aplicar.

No que concerne ao termo *empresa*, também não é definido pela CMOCDE. Isto porque, não obstante, o artigo 3º, nº 1, alínea c) da CMOCDE, dizer que o conceito empresa se refere ao exercício de qualquer atividade económica, em rigor não o define. Se dúvidas existissem, o comentário ao artigo 3º diz claramente que não foi tentada uma definição exaustiva do termo empresa⁸.

Por fim, importa ainda clarificar que a expressão *empresa de um Estado contratante* tem um sentido preciso, significando, nos termos do artigo 3º, nº 1, alínea d), *exercício de qualquer atividade económica levada a cabo por um residente de um Estado contratante*.

A redação do artigo não é a mais feliz, potenciando alguma indefinição e consequentes conflitos de interpretação⁹. O conceito de empresa, por exemplo, em línguas como o português, pode significar uma atividade, mas pode igualmente ser confundido com uma sociedade. Curiosamente na primeira parte do artigo 7º, nº 1, emerge essa duplicidade. Quando é expressa a regra geral pode facilmente substituir-se lucros de uma empresa por lucros decorrentes do exercício de uma atividade económica levada a cabo por um residente de um Estado contratante. Já na segunda parte quando se diz «a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado» dificilmente se pode substituir o termo empresa por *exercício de qualquer atividade económica*, como resulta da definição do artigo 3º nº 1, alínea c), sob pena de a disposição deixar de fazer sentido. Ficaria *a não ser que o exercício de qualquer atividade económica exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado*. Parece que o sentido aqui será o de sociedade ou, diríamos, de pessoa que leve a cabo a atividade empresarial. A equiparação, nesta segunda parte do artigo, entre empresa e sociedade, faria sentido, e não geraria incoerências se estivéssemos perante a CMOCDE nas suas versões anteriores à revisão de 2000, ou uma qualquer convenção que seguisse essas versões. Atualmente, porém, não existe o artigo 14º que se referia a prestação de serviços independentes, ou profissões independentes na tradução

⁸ Cfr. § 4 do comentário ao artigo 3º da CMOCDE.

⁹ Ver João Francisco Bianco, «Profits of an enterprise», in João Sérgio Ribeiro (editor) *International Taxation: New Challenges*, Universidade do Minho Escola de Direito, Braga, 2017. págs. 155-161.

portuguesa mais recorrente, aplicando-se a esse tipo de rendimentos o artigo 7º. Ora, se no passado o artigo 7º se aplicava aos rendimentos empresariais obtidos por sociedades ou entidades equivalentes e o artigo 14º aos rendimentos de feição empresarial obtidos por pessoas singulares, a situação alterou-se. Consequentemente, o artigo 7º, nº 1, na segunda parte da primeira frase, quando se refere a empresa, tem em vista as situações em que a atividade exercida o seja por uma sociedade ou pessoa singular, pelo que o conceito de empresa se deve entender nesse sentido. Melhor seria, em sintonia com a primeira parte da primeira frase do artigo, 7º, nº 1 usar, em vez de *empresa*, simplesmente *empresa de um Estado contratante*. Aí o sentido já seria preciso, evitando toda a necessidade da elucubração exposta. Teria, portanto, como sentido o exercício da atividade económica levada a cabo por um residente de um Estado contratante.

1.2. Âmbito de aplicação

Não obstante as indefinições detetadas, é seguro que a regra geral que decorre do artigo 7º, nº 1, é a de que os lucros de uma empresa de um Estado, isto é os lucros decorrentes do exercício de uma atividade económica levada a cabo por um residente de um Estado contratante, seja pessoa coletiva ou singular¹⁰, só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa - enquanto residente de um Estado contratante que leva a cabo uma qualquer atividade económica - exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável (EE) aí situado¹¹.

Caso se verifique essa exceção, os lucros, para além de poderem ser tributados no Estado contratante onde é residente quem explora a empresa, poderão também ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável¹². O artigo 7º, a esse propósito, acrescenta que os lucros que são imputáveis em cada Estado

¹⁰ Dada a eliminação do artigo 14º da CMOCDE.

¹¹ Sobre a noção de Estabelecimento Estável ver João Sérgio Ribeiro, «O Conceito de Estabelecimento Estável à Luz da Convenção Modelo da OCDE: algumas notas acerca do artigo 5º», in *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, ELSA-UMinho, 2017, pp. 22-30.

¹² Estando afastado do domínio da CMOCDE o princípio da atração, contrariamente ao que se passa no contexto de certos direitos nacionais que o aplicam de forma total e da Convenção Modelo das Nações Unidas onde há uma aplicação mitigada desse princípio.

Contratante a esse estabelecimento estável são os lucros que este obteria, em particular, nas suas transações com outras partes da empresa, se fosse uma empresa separada e independente envolvida nas mesmas atividades ou em atividades semelhantes nas mesmas condições ou em condições semelhantes¹³. Procura-se, por conseguinte, aplicar também às relações do EE com a sociedade de que faz parte o princípio da independência (*arms's length principle*). Esta solução é naturalmente relevante, tal como resulta da letra do próprio artigo 7º, nº 2, tanto para o Estado da fonte onde se verifica a existência do EE, como para o Estado da residência para determinar a forma como compensará a dupla tributação no âmbito dos artigos 23ºA ou 23º B. Entendemos que os princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência se devem utilizar também para determinar o lucro imputável ao EE¹⁴.

Pode acontecer, no entanto, que o sujeito detentor do EE não respeite os requisitos do artigo 7º, nº 2. Ora, nesta situação, no mesmo artigo prevê-se que o Estado da fonte possa ajustar os lucros suscetíveis de serem atribuídos ao EE e, conseqüentemente, a tributação que sobre eles incida. Ora, nestas situações, dado que esses lucros já podem ter sido tributados no Estado da residência, este Estado deve, na medida do necessário para eliminar a dupla tributação sobre estes lucros, proceder a um ajustamento adequado do montante do imposto que incidiu sobre esses lucros. Podendo estes ajustamentos levar a que haja uma consulta entre os Estados contratantes¹⁵.

1.3. Empresas associadas

Sempre que estejam em causa duas empresas associadas e estas, nas suas relações comerciais ou financeiras estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que se não existissem essas condições teriam sido obtidos

¹³ Cfr. Artigo 7º, nº 2 da CMOCDE.

¹⁴ Sobre o assunto, ver Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 3ª edição, Linde internacional, IBFD, 2021, p. 66; Jorge Manuel Santos Lopes de Sousa, «What future for the attribution of profits to permanent establishments?», in João Sérgio Ribeiro (editor), *International Taxation: New Challenges*, Universidade do Minho Escola de Direito, Braga, 2017, págs. 115-134.

¹⁵ Cfr. Artigo 7º, nº 3 da CMOCDE.

por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

Em sintonia com o que se passa no contexto da determinação dos lucros imputáveis ao EE, também na relação entre as empresas associadas se aplica o princípio da independência, com reflexos no cômputo dos lucros. Há, portanto, uma simetria entre o artigo 7º, nº 2 e o artigo 9º, nº 2. Também neste último artigo se prescreve que um Estado contratante, ao incluir nos lucros de uma empresa explorada por um seu residente (tributando em conformidade) os lucros pelos quais uma empresa associada do outro Estado contratante tiver sido tributada neste outro Estado, deve considerar como lucros que lhe acrescem aqueles que teriam sido obtidos pela empresa explorada pelo seu residente se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes¹⁶. Nestes casos, o outro Estado de onde advêm os lucros poderá proceder ao ajustamento adequado do montante de imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Por ocasião desse ajustamento deverão ser tomadas em consideração as outras disposições da CMOCDE, podendo haver consultas entre as autoridades competentes dos Estados contratantes envolvidos¹⁷.

Tudo o que se afirmou pressupõe, necessariamente, que as empresas estejam na condição de empresas associadas, o que ocorrerá sempre que uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou, alternativamente, as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante¹⁸.

¹⁶ A afirmação do princípio da independência também se faz sentir noutros tipos de rendimentos, designadamente no âmbito dos juros, como decorre do artigo 11º, nº 6 da CMOCDE e no contexto das *royalties*, como atesta o artigo 12º, nº 4, da CMOCDE.

¹⁷ Cfr. Artigo 9º, nº 2 da CMOCDE.

¹⁸ Cfr. Artigo 9º, nº 1 da CMOCDE.

1.4. O caso específico da navegação internacional e transporte aéreo

Estão fora do âmbito de aplicação do artigo 7º os lucros das empresas de navegação internacional e transporte aéreo. O que, aliás, está em sintonia com o artigo 7º, nº 4, que diz que os lucros que sejam regulados por outras disposições da convenção, não serão afetados pelo que decorre do artigo 7º.

É o artigo 8º que disciplina o enquadramento a dar aos lucros dessas empresas. O transporte refere-se quer a pessoas quer a mercadorias por via aérea ou de barco, desde que seja internacional, ou seja, levado a cabo entre países.

A expressão *tráfego internacional* significa, portanto, qualquer transporte por navio ou aeronave, exceto se o navio ou aeronave for explorado somente entre locais situados num dado Estado contratante e a empresa que opera o navio ou aeronave não for uma empresa desse Estado¹⁹.

Contrariamente ao que se passa com os lucros referentes a outro tipo de empresas, no caso dos lucros das empresas de navegação e transporte aéreo internacionais é irrelevante se existe ou não EE no Estado da fonte, na medida em que a tributação ocorre unicamente no Estado de onde é a empresa. Já vimos que a expressão *empresa de um Estado contratante* significa uma empresa explorada por um residente de um Estado contratante²⁰. Será, portanto, o Estado onde é residente quem explora a empresa que terá a tributação exclusiva - mesmo nas situações em que os lucros sejam provenientes da participação num agrupamento, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração²¹.

2. Rendimentos do emprego

2.1. Definição

Os rendimentos podem revestir a forma de salários, ordenados e remunerações similares²². Há, portanto, uma grande abrangência, sendo sobretudo

¹⁹ Cfr. artigo 3º, nº 1, alínea e) da CMOCDE.

²⁰ Cfr. 3º, nº 1, alínea d), da CMOCDE.

²¹ Cfr. Artigo 8º, nº 2 da CMOCDE.

²² As remunerações englobam os benefícios em espécie, como por exemplo as *stock options*. Cfr. § 2.1 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

determinante que essas formas de remuneração traduzam uma ligação à disponibilização da força de trabalho, isto é, que sejam relativas ao emprego.

Tal como acontece relativamente a outros conceitos que surgem na CMOCDE, o conceito de emprego não é definido, cabendo a sua delimitação essencialmente ao direito interno, nos termos do artigo 3º, nº 2. Isto sem prejuízo de, no âmbito da distinção que é feita no comentário ao artigo 15º entre emprego e prestação de serviços, serem avançados elementos muito importantes no que respeita à delimitação do conceito de emprego. Destacaríamos a existência de um contrato, ou situações equiparáveis onde existe, por regra, uma subordinação económica e legal. No que respeita à primeira forma de subordinação verifica-se que o trabalho prestado pelo trabalhador é integrado na atividade do empregador, sendo este que assume a responsabilidade pelos riscos do trabalho prestado²³. Ainda no âmbito económico o trabalhador cria uma dependência (económica) relativamente à retribuição que lhe é paga. No plano legal, o empregador tem direitos sobre o trabalho prestado, tendo por isso autoridade para instruir e controlar o trabalhador. Podem ainda ser considerados vários indícios como: quem suporta as remunerações, quem é proprietário dos instrumentos de trabalho, quem determina as qualificações exigidas, férias e horário de trabalho, entre outros²⁴.

2.2. Âmbito de aplicação

A eliminação da dupla tributação que recai sobre rendimentos do emprego é feita através do artigo 15º. Importa, no entanto, assumir que esta disposição é uma lei geral (*lex generalis*) que cede perante disposições mais específicas (*lex specialis*) como os artigos: 16º (Percentagens de membros de conselhos), 17º (Artistas e Desportistas); 18º (Pensões) e 19º (Remunerações Públicas).

O artigo 15º, nº 1, fixa como regra geral que os rendimentos do emprego são tributados unicamente no Estado da residência do trabalhador, independentemente do local onde são obtidos ou, até, de quem os paga. Isto é, a competência é exclusiva do Estado da residência do trabalhador. Esta

²³ Cfr. § 8.13 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

²⁴ Cfr. § 8.14 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

regra, no entanto, conta com uma exceção quando o trabalhador exerça a sua atividade num outro Estado contratante, situação em que as remunerações correspondentes a esse trabalho poderão aí ser tributadas. Decorre do comentário que o emprego será exercido no outro Estado quando o trabalho tiver aí uma presença física²⁵. Esta exceção à regra pressupõe, no entanto, que exista um certo grau de conexão com o Estado da fonte, para além da mera presença física, sob pena de não se considerar que o trabalho é aí exercido. Razão, pela qual o artigo 15º, nº 2, reverte esta exceção, considerando que, não obstante existir presença física, a tributação será, ainda assim, feita exclusivamente no Estado da residência, se forem verificadas cumulativamente as seguintes três condições:

- o beneficiário permaneça no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
- as remunerações forem pagas por uma entidade patronal, ou em nome de uma entidade patronal, que não seja residente do outro Estado;
- as remunerações não forem suportadas por um EE ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

No que concerne à primeira condição, é necessário fazer, sobretudo, duas clarificações. A primeira traduz-se no facto de, para aplicar a regra dos 183 dias, se contarem todos os dias de presença física, incluindo o dia da chegada, dia da partida, sábados, feriados, dias de folga, baixa por doença, dias de férias, antes, durante ou depois do trabalho, ainda que só tenha havido presença durante uma parte do dia. Ficando, neste contexto, excluídos os dias de presença que correspondam ao trânsito entre o Estado de atividade e um Estado terceiro²⁶. A segunda clarificação vai no sentido de salientar que pode haver tributação na fonte, isto é, no Estado de atividade, quer no ano fiscal

²⁵ Cfr. § 1 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

²⁶ Cfr. § 5 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

da chegada quer no da partida²⁷. Assim, se um trabalhador permanecer 183 dias entre 1 de dezembro de 2021 e 30 de novembro de 2022, tanto cumpre o requisito para ser tributado pelos rendimentos que obtenha nesse Estado no ano 2021 como no ano 2022.

A segunda condição também requer algumas considerações adicionais, que sem esgotar a temática, julgamos ser relevante fazer. Temos em mente, concretamente, a tomada de consciência de que esta condição pode ser usada com um intuito abusivo de evitar a tributação no Estado da fonte. Com efeito, para evitar a tributação dos salários nos países onde é prestado o trabalho, utiliza-se por vezes abusivamente a subcontratação internacional de mão-de-obra. Assim, um empresário do Estado A que deseje empregar mão-de-obra do país B durante menos de 183 dias, em lugar de realizar ele mesmo os contratos, procura um intermediário residente no país C. O dito intermediário contrata os trabalhadores e posteriormente cede-os ao empresário do Estado A. Este último não paga salário, mas apenas uma contraprestação pela cedência de trabalhadores, sendo o salário pago pelo residente no país C. Consegue-se, assim, que os salários sejam pagos por um empresário que não é residente no país em que o trabalho é prestado (nem aí tem estabelecimento estável), o que de acordo com a CMOCDE impede o país da fonte de tributar os salários. O potencial abuso da alínea b) do artigo 15º, nº 2, foi tratado pelo comité de assuntos fiscais da OCDE no *International Hiring-Out of labour report* de 1984 e refletido no comentário, onde se sugere, para contrariar essa prática, que bilateralmente se crie uma disposição que considere como empregador o cessionário de mão-de-obra (e não o intermediário, cedente de mão de obra), no caso de se detetar uma prática abusiva. Para isso deve ser determinado se é o cessionário que dá instruções aos trabalhadores, se o local de trabalho é por ele controlado, se é ele quem proporciona o material e as ferramentas, se o intermediário cobra em função do salário do empregado e outros indicadores semelhantes²⁸. Deve, portanto, dar-se prevalência à substância em detrimento da forma. Na realidade, o problema radica na existência ou não de uma simulação que se traduza na ideia de fazer aparecer como empregador uma pessoa não residente no país onde se presta efetivamente o trabalho.

²⁷ Cfr. § 4.1 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

²⁸ Cfr. § 8.3 do comentário ao artigo 15º da CMOCDE.

Por fim, a terceira condição implica que se esclareça que a circunstância de as despesas não serem suportadas por um EE, ou instalação física, significa que os salários não são considerados gastos dedutíveis para o EE no país onde é prestado o trabalho. Pois, se assim não fosse, seria lógico que as retribuições fossem tributadas no país onde fossem consideradas como custos dedutíveis.

A técnica legislativa não nos parece ser a melhor. Seria preferível formular o artigo pela positiva, o que permitiria uma aplicação mais fácil²⁹. Isto é, em vez de dizer que a tributação pode ser feita tanto na residência como no Estado da fonte onde está fisicamente o trabalhador, e que a possibilidade de haver tributação na fonte cairia, havendo unicamente tributação no Estado da residência, se se verificarem cumulativamente as condições negativas que explanámos; seria uma opção mais adequada a formulação seguinte. Haverá tributação no país onde o trabalhador está fisicamente desde que se verifique, alternativamente, uma das seguintes condições:

- o beneficiário permaneça no outro Estado durante um período ou períodos que excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
- as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que seja residente do outro Estado;
- as remunerações forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

Na prática já é isso que ocorre, pois basta que uma das condições cumulativas afirmadas pela negativa não se verifique para cair a exceção e haver tributação no Estado da fonte. Seria preferível, apesar de tudo, formular logo o artigo diretamente dessa forma.

A regra geral de tributação unicamente no Estado da residência do trabalhador, não sofre, todavia, qualquer exceção, mesmo que as condições a que nos vimos referindo se verifiquem quando, tal como prevê o artigo 15º,

²⁹ Alberto Xavier adota esta abordagem. Ver Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2007, p. 620.

nº 3, estão em causa as remunerações de um emprego levado a cabo por um residente de um Estado contratante exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional. Impondo-se, no entanto, que essas atividades não decorram somente dentro do outro Estado contratante. Apesar de não figurar no texto da própria CMOCDE, como acontece com a situação a que nos acabámos de referir, seguem o mesmo regime, ou seja, são tributados apenas no Estado da residência os rendimentos que são obtidos pelos trabalhadores transfronteiriços quando as convenções em concreto, como acontece frequentemente, assim o preveem³⁰.

2.3. O caso especial das remunerações públicas

O artigo 19º estabelece um princípio geral no sentido de que os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante, ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local³¹, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado, ou a uma subdivisão ou autarquia desse Estado, só podem ser tributadas nesse Estado. Prevalecendo, conseqüentemente, não só sobre o regime decorrente do artigo 15º que acabámos de analisar, mas também sobre o que decorre dos artigos 16º e 17º, que abordaremos mais à frente. Nesses casos há uma tributação exclusiva no Estado da fonte, solução pouco frequente no domínio da aplicação das disposições da CMOCDE.

A regra geral de tributação exclusiva no Estado devedor dos rendimentos, ou de que faça parte uma sua subdivisão política ou autarquia local devedora dos rendimentos, não se aplica se os serviços forem prestados no outro Estado por uma pessoa singular aí residente e que seja simultaneamente sua nacional ou então, alternativamente, quando não tenha a nacionalidade desse Estado, sendo aí residente, não tenha assumido essa condição (de residente) só para o efeito de prestar os ditos serviços³².

³⁰ Ver, como exemplo, a Convenção Portugal / Espanha, art.15, nº 4.

³¹ As remunerações pagas pela União Europeia não são, por conseguinte, abrangidas por este artigo.

³² Cfr. artigo 19º, nº 1, alínea b), da CMOCDE.

Este artigo não se aplica, contudo, se o Estado, ou uma sua subdivisão política ou autarquia local, ao pagar ao pagar os serviços prestados, desenvolver uma atividade comercial ou industrial³³ em termos semelhantes aos empregadores privados, como acontece, por exemplo, no âmbito de empresas públicas que atuam no mercado, muitas vezes em concorrência com empresas privadas³⁴.

3. Percentagens de membros dos conselhos ou membros dos órgãos sociais

3.1. Definição

O artigo 16º aplica-se às remunerações recebidas por um residente de um Estado contratante, sejam pessoas singulares ou coletivas, na qualidade de membros dos conselhos de administração ou outros órgãos sociais de uma sociedade residente no outro Estado contratante. As remunerações aqui consideradas devem ser entendidas num sentido lato, abrangendo, portanto, benefícios em espécie e outras vantagens acessórias.

3.2. Âmbito de aplicação

Decorre do artigo 16º que pode haver tributação no Estado da residência dos membros dos conselhos e no Estado da sociedade a que pertence o conselho de administração ou outro órgão social, cabendo ao primeiro, caso haja aí tributação, eliminar a dupla tributação.

O artigo 16º é uma disposição especial que se sobrepõe à regra geral de tributação dos rendimentos do trabalho que de corre do artigo 15º. O mesmo acontecendo relativamente ao artigo 19º, sempre que o Estado ou uma sua subdivisão política ou autarquia local, ao pagar os serviços prestados, o fizer no âmbito de uma atividade comercial ou industrial.

³³ Cfr. artigo 19º, n.º 3, da CMOCDE.

³⁴ Segundo Vogel não é necessário que essa atividade seja desenvolvida em regime de concorrência ou com fins lucrativos. Cfr. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3.ª edição, Kluwer Law, London, 1997, p. 1047.

O artigo 16º é uma disposição bilateral, na medida em que só se aplica quando um residente de um Estado contratante obtém remunerações de uma sociedade do outro Estado contratante. Consequentemente, se a remuneração for paga por uma sociedade de um Estado terceiro aplica-se o artigo 15º.

O artigo 16º é especialmente útil e prático na medida em que fixa como Estado da fonte o Estado da residência da sociedade a que pertence o conselho de administração, permitindo ultrapassar a nem sempre fácil determinação do local onde foram prestados os serviços, ficando assim resolvida essa questão.

4. Artistas e desportistas

4.1. Âmbito de aplicação

Como regra geral o artigo 17º, nº 1, determina que os rendimentos dos profissionais de espetáculo tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músicos, bem como os dos desportistas provenientes das suas atividades exercidas nessa qualidade podem ser tributados no Estado onde as atividades foram exercidas, isto é, no Estado da fonte.

Estes profissionais podem, no contexto do artigo analisado, ser, por conseguinte, tributados quer no Estado da residência quer no Estado da fonte, sendo a tributação na fonte ilimitada, isto é, feita sem limitações.

Apesar de o artigo fazer uma exemplificação do que podem ser profissionais de espetáculo, não avança com uma definição. O mesmo se diga relativamente ao conceito de desportista, relativamente ao qual nem sequer se faz uma exemplificação. Neste último caso decorre do comentário³⁵ que a definição de desportista não abrange apenas os participantes em atividades tradicionais, como corredores, nadadores, entre outros, mas também os que participam em atividades como o golfe, futebol, ténis, cricket, pilotagem de automóveis, entre outras.

Entendemos que o determinante na classificação de uma atividade como de espetáculo é a sua natureza «performativa», isto, é o facto ter um carácter público³⁶. O mesmo valendo para a classificação como atividade

³⁵ Cfr. §5, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE

³⁶ Cfr. § 4, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE, parte final.

desportiva, dada a necessidade de que estas atividades sejam de entretenimento³⁷. Ora, o entretenimento pressupõe, parece-nos, uma atuação pública³⁸. Não basta, por conseguinte, a simples presença no espetáculo ou evento desportivo, sendo necessário que exista uma exibição efetiva como artista ou desportista³⁹. Estamos convencidos, além disso, de que a presença do artista ou desportista no Estado da fonte, à semelhança do que decorre do artigo 15º, nº 1, deveria ser física ou, pelo menos, dirigida especialmente ao público do Estado da fonte, sob pena de, caso se considerem atuações feitas indiretamente, por exemplo, através da rádio, televisão e até internet, as dificuldades de aplicação do artigo 17º serem, na nossa perspetiva, inultrapassáveis⁴⁰.

4.2. Rendimentos abrangidos

São abrangidos todos os rendimentos obtidos na qualidade de artistas ou desportistas, independentemente, por um lado, de serem recebidos no contexto do exercício da profissão a título dependente ou independente, e por outro, de serem recebidos direta ou indiretamente. Por outras palavras, desde que o rendimento seja derivado da exibição do artista ou desportista, não importa se o pagamento é feito diretamente ao artista ou desportista (seu empresário ou agente⁴¹), ou se é feito através de um salário que cubra a atividade geral do artista ou desportista, incluindo as atuações públicas no estrangeiro. É o que se passa, designadamente, com os músicos que pertencem a orquestras e os desportistas que pertencem a equipas. Nestas situações, o Estado da fonte tem direito à proporção do salário que se refira à atuação que tenha tido lugar no seu território. Importa ainda salientar que é irrelevante quem paga esses rendimentos, estando abrangidos, por exemplo, os prémios pagos por federações nacionais⁴².

³⁷ Cfr. § 6, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE.

³⁸ No mesmo sentido Pasqual Pistone e Erich Schaffer, *Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention*, in Lang et al (Eds), *The OECD – Model-Convention and its Update 2014*, Linde, Viena, 2015, p. 54.

³⁹ Cfr. § 9.1, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE.

⁴⁰ Cfr. Erich Schaffer, *Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons: Theory and Practice of Art. 17 OECD Model Convention*, European and International Tax Law Policy Series, IBFD, Amsterdão, 2017, p. 52.

⁴¹ Pois, pode acontecer que a remuneração não seja paga diretamente ao executante, mas ao empresário ou agente.

⁴² Cfr. § 6, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE.

Verifica-se, por conseguinte, que o artigo 17º surge como uma exceção aos artigos 7º⁴³ e 15º, sobrepondo-se-lhes.

4.3. Rendimentos excluídos

Nem todos os rendimentos obtidos pelos artistas e desportistas são reconduzidos ao artigo 17º.

Desde logo os rendimentos recebidos pelos empresários para promoverem a apresentação do artista ou desportista, por se enquadrarem no artigo 7º e estarem fora do âmbito do artigo 17º. Isto sem prejuízo de os rendimentos que recebem por conta do artista ou desportista serem contemplados pelo artigo de que tratamos⁴⁴.

Estão também fora do âmbito da aplicação do artigo *royalties*, direitos publicitários ou de patrocínio, sempre que não exista uma relação próxima entre os rendimentos e um espetáculo dado pelo artista ou desportista, sendo, em regra, aplicáveis outros artigos, designadamente o artigo 12º e o artigo 7º. Considera-se que não existe uma relação próxima entre a obtenção desses rendimentos e a exibição feita pelo artista e desportista se, na ausência da exibição, esse rendimento teria surgido. Por norma se as *royalties* relevam normalmente mais para o artigo 12º do que para o 17º; no que respeita aos rendimentos obtidos pela publicidade e patrocínio estes são normalmente reconduzidos ao artigo 17º, dependendo, sobretudo, dos termos contratuais que regulam a sua atribuição⁴⁵.

De salientar que os pagamentos recebidos no caso de cancelamento de um espetáculo estão também fora do âmbito de aplicação do artigo 17º, sendo aplicável o disposto no artigo 7º ou 15º, consoante o caso⁴⁶.

Por último, importa salientar que quando os artistas e desportistas estejam ao serviço de um Estado e sejam pagos por esse Estado, a tributação

⁴³ Na versão de 2014 da CMOCDE o artigo 17º, nº 1 deixou de dizer expressamente que o artigo 17º é uma exceção ao artigo 7º, mantendo apenas a referência ao artigo 15º. Entendemos que essa alteração tem em vista evitar repetições, dado que o artigo 7º, nº 4 já fazia, continuando a fazer essa referência. O mesmo não acontecendo com o artigo 15º, o que justifica que se mantenha a menção de que o artigo 17º é uma exceção relativamente àquele. O texto do comentário reforça este entendimento ao continuar a referência ao artigo 7º.

⁴⁴ Cfr. § 7, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE.

⁴⁵ Cfr. § 9, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE.

⁴⁶ Cfr. § 9, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE, parte final.

desse rendimento é determinada nos termos do artigo 19º se esses serviços forem exercidos fora do âmbito empresarial⁴⁷. Caso contrário o enquadramento poderá ser o artigo 17º.

4.4. Pagamento a terceiros

Até 1977 não existia o artigo 17º, nº 2, pelo que em que situações em que o pagamento não fosse feito ao artista ou desportista, mas a uma terceira pessoa, e a legislação do país da fonte não permitisse abstrair da existência dessas entidades (empresários ou agentes) para tratar os rendimentos como revertendo diretamente para os indivíduos (*look through approach*)⁴⁸, esses rendimentos não poderiam ser aí tributados. Nem sequer como lucro de uma eventual empresa, em circunstâncias em que não existisse estabelecimento estável.

A leitura do parágrafo 11 do comentário ao artigo parece indiciar que, mesmo na ausência do artigo 17º, nº 2, e desde que o Estado da fonte tivesse uma disposição nacional que permitisse desconsiderar o terceiro que recebesse os rendimentos do artista ou desportista, essa forma de tributação já poderia ocorrer. O que levaria a que, para esses Estados, o artigo 17º, nº 2, não trouxesse nada de novo. Esta constatação tem ainda potencial para levar a pensar que o artigo 17º, nº 2, sob pena de ser redundante, teria como propósito permitir o *look through approach* mesmo aos Estados que não tivessem esse tipo de disposições no direito interno. Uma interpretação deste tipo poria, todavia, em causa a regra de que as convenções servem para restringir o poder tributário dos Estados, não para lhes conferir um poder tributário de que não disponham. O entendimento que se nos afigura mais indicado, deve ir no sentido de que a aplicação do artigo 17º, nº 2, depende do direito nacional dos Estados envolvidos, não constituindo uma norma de atribuição autónoma de competência, mas uma norma de aceitação de uma eventual regra nacional⁴⁹.

⁴⁷ Cfr. artigo 19º, nº 3, da CMOCDE, *a contrario*.

⁴⁸ Da redação do §11, do comentário ao artigo 17º da CMOCDE, parece poder-se inferir que o artigo 17º, nº 1 permite que o Estado onde se realizou o espetáculo tribute o rendimento recebido pela entidade em nome do indivíduo, relativamente a esse espetáculo, ainda que esse rendimento não lhe seja efetivamente pago sob a forma de remuneração.

⁴⁹ Cfr. Erich Schaffer, *Domestic Attribution...*, *op. cit.*, págs. 97-98.

Entendemos que o artigo 17º, nº 2, é ainda assim, importante, pois materializa no corpo do próprio artigo e, por consequência, no texto da convenção, uma ideia que tinha apenas consagração no comentário com todas as limitações que daí decorreriam. Não é, obviamente, a mesma coisa consagrar uma solução no comentário ou no texto da própria convenção.

Com o surgimento do artigo 17º, nº 2 passa, por conseguinte, a ser possível para o Estado da fonte tributar os rendimentos obtidos pelos artistas e desportistas, mesmo nas situações em que estes são pagos a terceiros.

Inicialmente o artigo tinha em vista apenas as situações de abuso, envolvendo as vulgares sociedades de artistas, muitas vezes situadas em paraísos fiscais. O esquema típico implicava que a remuneração relativa ao serviço prestado por um artista ou desportista não fosse paga ao próprio, mas a uma sociedade de artistas, situada num paraíso fiscal e detida maioritariamente pelo artista ou desportista. Conseguindo-se, assim, que o rendimento não fosse tributado no Estado onde era exercida a atividade, nem como remuneração pessoal do artista ou do desportista pela prestação dos seus serviços, nem como lucros da empresa, dada a ausência de estabelecimento estável.

A partir de 1992 o artigo passa a aplicar-se a todas as situações em que há um pagamento a uma terceira pessoa, independentemente da existência de abuso, incluindo os pagamentos feitos a empresas que organizem as atuações ou a equipas, grupos ou orquestras. Apesar deste alargamento do âmbito de aplicação do artigo 17º, nº 2, nem todos os Estados aceitam esse entendimento. O Canadá, Suíça e os Estados unidos fizeram uma reserva no sentido de que este artigo se aplica unicamente em casos de abuso⁵⁰.

O artigo 17º, nº 2, contrariamente ao 17º, nº 1, que se aplica quando o pagamento é feito ao artista ou desportista, só tem aplicação quando o pagamento não é feito a estes, mas a terceiros. É concebível, ainda assim, que através do 17º, nº 2, se consiga tributar aquela parte do rendimento do artista que, por qualquer motivo, não lhe foi paga na sua totalidade, mas a um terceiro.

⁵⁰ Cfr. Erich Schaffer, *Domestic Attribution...*, *op. cit.*, p. 56.

5. Estudantes

5.1. Definição

O artigo 20º aplica-se a remunerações recebidas por um estudante ou estagiário para fazer face, somente, a despesas de manutenção, estudos ou formação. Pelo que se houver remunerações devidas pela prestação de trabalho cobertas pelo artigo 15º ou prestações de serviços de forma independente, suscetíveis de serem reconduzidas ao artigo 7º, será cada uma dessas disposições a ser aplicada. Para evitar abusos no que respeita à categorização dos rendimentos suscetíveis de serem reconduzidos ao artigo 20º, estes não podem, portanto, exceder as despesas que são normalmente necessárias para financiar os estudos ou estágio.

5.2. Âmbito de aplicação

De acordo com o artigo 20º os pagamentos recebidos pelo estudante ou estagiário que se encontre num Estado contratante com o propósito de desenvolver aí essas atividades, desde que tenham origem fora dessa Estado, não poderão ser nele tributados. Importa, portanto, salientar que esta disposição apenas se aplicará a pagamentos que tenham origem fora do Estado onde o estudante ou estagiário está presente e com o único objetivo de desenvolver os seus estudos ou realizar o estágio. Pois, se os pagamentos forem feitos no Estado onde se encontra a estudar ou a realizar o estágio poderão ser abrangidos por outras disposições da CMOCDE⁵¹, podendo ser tributados no Estado de onde se deslocou o estagiário ou estudante, se continuar a ser aí residente⁵², ou, eventualmente, no Estado onde está a estudar ou a estagiar se tiver assumido aí a condição de residente.

Em rigor, o sujeito passivo não tem de ser residente em qualquer um dos Estados contratantes, embora, o mais provável é que assuma essa condição no Estado onde estuda ou realiza o estágio, ou até que não perca essa condição no Estado de onde se deslocou. O que o artigo 20º exige para efeitos

⁵¹ Por exemplo o artigo 15º da CMOCDE ou na impossibilidade de aplicação deste artigo, o artigo 21º, nº 1 da CMOCDE.

⁵² Cfr. § 4, do comentário ao artigo 20º da CMOCDE.

de aplicação é que o sujeito passivo tenha sido residente num Estado contratante *imediatamente* antes de se deslocar para o Estado onde realiza o estágio ou estudo. O propósito é, precisamente, evitar que alguém que tenha sido alguma vez residente num Estado contratante e que antes de mudar para o outro Estado contratante onde realizará o estudo ou estágio, tenha sido residente num Estado terceiro (não contratante) tire partido o artigo 20º da Convenção entre o Estado contratante onde foi residente no passado e o Estado contratante onde realiza o estudo ou estágio.

Conclusão

Percorridos os rendimentos suscetíveis de serem reconduzidos ao conceito de rendimento ativo, constatamos que não existe unidade no que respeita às soluções que deles decorrem, sendo, no entanto, possível identificar alguns padrões.

Constata-se, desde logo, uma nota comum que se traduz no facto de, por regra, a tributação ser feita no Estado da residência do sujeito passivo. Só assim não ocorrendo no que se refere à tributação das remunerações públicas, que ocorre, salvo algumas situações especiais, unicamente no Estado da fonte. Também no que concerne à tributação dos estudantes a regra também não será a tributação na residência, dado que, em rigor, o sujeito passivo não tem de ser residente em qualquer um dos Estados contratantes.

No que respeita à tributação no Estado da fonte esta é possível, mediante o cumprimento de certos requisitos específicos, no caso dos lucros empresariais e rendimentos do emprego. Já no que respeita à tributação dos artistas e desportistas a tributação na fonte, juntamente com a tributação na residência, é regra, bastando, para ocorrer, que o direito interno do Estado da fonte o preveja. Igualmente no que diz respeito à tributação das percentagens de membros dos conselhos ou membros de órgãos sociais, a tributação na fonte, para além da tributação na residência que também é regra, surge como facilitada, na medida em que a fonte se identifica com o Estado da residência da sociedade a que pertence o conselho de Administração.