



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito – Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal

**A Ação 6 do Plano BEPS e o Abuso de Tratados:
*O Benefício Discricionário da Principal Purpose Test,
Uma Possibilidade?***

SUSANA RAQUEL TAVEIRA

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob Orientação do Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva

Junho de 2022

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito – Escola de Lisboa

**A Ação 6 do Plano BEPS e o Abuso de Tratados:
O Benefício Discricionário da Principal Purpose Test
Uma Possibilidade?**

DISSERTAÇÃO

Mestrado em Direito Fiscal

Redigida por

SUSANA RAQUEL TAVEIRA

Sob Orientação do Professor Doutor

Bruno Aniceto da Silva

Junho 2022

Agradecimentos

Aos meus pais pelo apoio incondicional, força e exemplo de perseverança e que me inspirou na elaboração desta dissertação.

Ao Sr. Prof. Dr. Bruno Aniceto da Silva pela Orientação, disponibilidade e aconselhamento constante.

Lista de Siglas e Abreviaturas

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
ADT	Acordos para evitar a Dupla Tributação
CVDT	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
CM OCDE	Convenção Modelo OCDE
EUA	Estados Unidos da América
IM	Instrumento Multilateral
LOB	Limitation on Benefits
N.º	Número
PPT	Principal Purpose Test
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
UE	União Europeia

Palavras Chave: Abuso, Principal Purpose Test, Benefício Discricionário

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	7
2. O PLANO BEPS.....	9
2.1. ORIGEM E CAUSAS DO PLANO BEPS.....	9
2.1.1. O PROBLEMA DA GLOBALIZAÇÃO.....	10
2.1.2. A FALTA DE UNIFORMIZAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS.....	12
2.2. CRIAÇÃO E EXPLICAÇÃO DO PLANO BEPS	13
2.2.1. A CRIAÇÃO DO PLANO BEPS	13
2.2.2. O QUE É DO PLANO BEPS?.....	14
3. A AÇÃO 6 DO PLANO BEPS.....	16
3.1. O QUE É O TREATY SHOPPING?.....	17
3.2. COMO FUNCIONA A AÇÃO 6?.....	18
4. A PRINCIPAL PURPOSE TEST.....	21
4.1. RAZOABILIDADE PARA CONCLUIR QUE UM DOS PRINCIPAIS MOTIVOS PARA A TRANSAÇÃO OU MONTAGEM FOI A OBTENÇÃO DO BENEFÍCIO	22
4.2. COMPROVAR-SE QUE A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO ESTÁ EM CONFORMIDADE COM A DISPOSIÇÃO RELEVANTE DO TRATADO	25
5. O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO	28
5.1. ORIGEM.....	28
5.1.1. CONVENÇÃO MODELO DOS ESTADO UNIDOS DA AMÉRICA	29
5.2. O QUE É O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO.....	30
5.2.1. A AUTORIDADE COMPETENTE.....	32
5.2.2. O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO NA CONVENÇÃO MODELO DOS EUA	
33	
5.2.3. ANÁLISE DO CASO STARR INTERNATIONAL COMPANY, INC. VS. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	34
6. O INSTRUMENTO MULTILATERAL E O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO	39

6.1.	O INSTRUMENTO MULTILATERAL	39
6.2.	O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO	42
7.	O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO EM PORTUGAL.....	45
7.1.	CONVENÇÃO ANTI- DUPLA TRIBUTAÇÃO PORTUGAL-ANGOLA.....	46
8.	SERÁ O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO PASSÍVEL DE DISCRIMINAÇÃO?.....	47
9.	O BENEFÍCIOS DISCRICIONÁRIO E OS AUXÍLIOS DE ESTADO	48
10.	CONCLUSÃO	51
11.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54

1. INTRODUÇÃO

A presente Dissertação versa sobre o Benefício Discricionário no âmbito da *Principal Purpose Test*, como medida de combate ao abuso dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação de acordo com as *guidelines* dadas pelo Plano BEPS.

Com este trabalho procuramos estudar o Benefício Discricionário, na sua essência de modo minucioso, identificando a sua origem natureza jurídica e aplicabilidade. Procurando também, deste modo, perceber, identificar e de certa forma antecipar quais serão os potenciais efeitos da sua inclusão nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação.

Numa primeira fase, a dissertação centrar-se-á num enquadramento geral da conjuntura existente no período anterior ao Plano BEPS, analisando assim as motivações que levaram à OCDE e ao grupo G20 a unirem-se contra o planeamento fiscal.

Do referido Plano BEPS resultaram 15 ações cobrindo diversos aspetos relacionados com o Planeamento fiscal, sendo a mais relevante para o tema desta dissertação a Ação 6 - Prevenir a utilização abusiva de ADT's.

Neste sentido na segunda parte desta dissertação pretendemos analisar, o modo como a OCDE e o G20 pensaram em combater o abuso dos ADT's, passando por uma análise daquilo que consideraram como sendo o seu maior adversário na luta contra o abuso, o *Treaty Shopping*. Assim a Ação 6 promove uma abordagem tripartida para o combate ao abuso, que deverá ser adotada pelos Estado Contratantes na elaboração dos seus Acordos. É nesta abordagem tripartida que aparece a cláusula da *Principal Purpose Test*, que de certa forma se torna a abordagem de combate ao abuso mais utilizada nos ADT's.

Assim, numa terceira parte será analisada a *Principal Purpose Test* no seu conteúdo desde o modo de interpretação da mesma, até à sua aplicação efetiva. É de ressaltar que a mesma não é vista por todos os autores da mesma forma, sendo por isso necessário abordar com algum criticismo a aplicação e interpretação da cláusula.

Na quarta parte desta dissertação analisamos a fundo o Benefício Discricionário, desde a sua origem, até à sua primeira aplicação num ADT. Por ser uma provisão facultativa, o Benefício Discricionário é estudado de forma hipotética em relação à sua aplicação. Deste modo, e, de forma a perceber como o mesmo poderia ser utilizado, cabe ainda, a esta Dissertação a análise jurisprudencial do caso *Starr International vs Estados Unidos da América*. A escolha, intencional deste caso, revela-se importante uma vez que é o único caso que afere a análise da

concessão do Benefício Discricionário. Embora no caso em apreço o Benefício esteja estritamente ligado à Cláusula de Limitação de Benefícios, o mesmo revela uma grande importância para a determinação do processo de avaliação e de apresentação de argumentação por parte ambas as partes do caso (contribuinte e autoridade competente). Deste modo podemos equacionar um esboço de resolução de um caso destes, no âmbito de um pedido de aplicação do Benefício Discricionário subjacente à *Principal Purpose Test*.

Para além de avaliarmos esta provisão no âmbito da Convenção Modelo da OCDE, a presente Dissertação também se foca na abordagem daquela no âmbito do Instrumento Multilateral, uma vez que ao contrário da *Principal Purpose Test* o Benefício Discricionário não é considerado como um standard mínimo.

Por fim, e ainda no âmbito dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação, apesar de sabermos que Portugal submeteu todos os seus ADT's ao Instrumento Multilateral, analisaremos a possibilidade de incorporar o Benefício Discricionário aquando das alterações dos ADT's. Não obstante a submissão de todos os ADT's, por Portugal, ao Instrumento Multilateral, é ainda importante referir que Portugal e Angola na redação do seu ADT incorporaram a Cláusula do Benefício Discricionário a qual terá, também, a nossa atenção.

Como último ponto caberá a análise do Benefício tendo em conta os critérios para aferição de existência de um Auxílio de Estado no âmbito do artigo 107º n.º 1 do TFUE.

A presente dissertação teve em análise elementos normativos e estudos realizados até Maio de 2022.

O modo de citação utilizado na redação da presente dissertação designa-se por norma APA 6ª Edição

As citações de fontes originalmente de língua inglesa foram minuciosamente traduzidas para língua portuguesa. Não obstante, não dispensam a consulta da redação original da mesma por forma a apreender os conceitos representados.

Por fim, teremos em consideração toda a análise realizada e apresentaremos as nossas conclusões.

2. O PLANO BEPS

2.1. ORIGEM E CAUSAS DO PLANO BEPS

O Plano de Ação para Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros¹, ou como mais comumente designado o Plano BEPS, foi pensado logo após o aparecimento da crise financeira de 2008 que ocorreu nos Estados Unidos. A chamada crise do *Subprime*² que, aliada à forte globalização que se gerava na altura, se alastrou por todo mundo, trazendo consigo uma fragilidade económica sentida em quase todos os países, revelando uma grande predominância sobre os países europeus, nomeadamente Portugal. Uma vez que a situação económica portuguesa já estava bastante fragilizada, a crise do *Subprime*, levou a que o sistema financeiro português ficasse bastante abalado, chegando mesmo à nacionalização do Banco Português de Negócios³.

Por toda a Europa também se viu uma queda dos sistemas financeiros, tendo mesmo o Banco Central Europeu baixado imediatamente as taxas de juros, de forma a conseguir sustentar uma economia europeia à beira da “morte”.

¹ Traduzido do Inglês: *Base Erosion and Profit Shifting*.

² Crise económico-financeira que despoletou no verão de 2007 nos Estados Unidos da América, originária de um setor específico e de alto risco do mercado imobiliário – o *Subprime*, que levou ao rebentamento da bolha imobiliária, criada até então pela baixa taxa de juro e pelo facilitamento de empréstimos a longo prazo. Os bancos deixaram de emprestar dinheiro, devido à falta de confiança e opacidade gerada. A crise atingiu o seu pico com a falência do banco Lehman Brothers *in* DELGADO, Mariana – A Crise Económica e Financeira na União Europeia: Portuga versus Polónia. ISEG 2014. Dissertação de Mestrado.

³ Dados retirados de Fundação Francisco Manuel dos Santos . (s.d.). *Filha da Crise Financeira Internacional*. Obtido de Fundação Francisco Manuel dos Santos: <https://www.ffms.pt/crises-na-economia-portuguesa/5046/filha-da-crise-financeira-internacional>

2.1.1. O PROBLEMA DA GLOBALIZAÇÃO

A globalização trouxe inúmeros benefícios para a população e para os Governos, não só pela livre circulação de pessoas, serviços e capitais, mas também pela eliminação de barreiras comerciais e aumento do investimento, deslocando-se os centros de produção para países mais necessitados de forma a fomentar economias mais incipientes. Assim, à medida que a economia se tornava mais global também as empresas e negócios.

Contudo a globalização, não trouxe apenas benefícios, ao aliar-se às tecnologias de informação e ao comércio digital, permitiu o crescimento da mobilidade das empresas e dos negócios (Christians, Schon, & Shay, April/May 2018). A par desta grande mobilidade o crescimento as empresas foi, também, intensificado pela ação de especialistas que ao explorarem os limites do planeamento tributário aceitável proporcionaram às empresas a confiança para adotarem posições fiscais mais agressivas (OECD, 2014) trazendo assim consequências indesejáveis para os Governos.

As empresas multinacionais viram, com a globalização, uma abertura para poderem desenvolver a sua atividade com uma carga tributária reduzida, levando, assim, ao aparecimento de um sentimento de perda de receita por parte dos Governos, e ao sentimento de injustiça por parte dos contribuintes. Para (Kadet, 2016), esta perda de receita, para além da globalização, tem dois motivos principais, a elisão e a evasão fiscal.

O Glossário da OCDE define Elisão fiscal como “(...) o termo usado quando uma estrutura é criada por um contribuinte com a intenção de reduzir a sua carga fiscal, e embora a estrutura seja estritamente legal, está, geralmente, em contradição com o propósito que a Lei pretende seguir⁴ (OECD, Glossary of Tax Terms, s.d.). No entanto, é muito mais que isso, a Elisão fiscal apresenta-se como uma forma “legal” de evitar ou reduzir substancialmente a tributação aplicada a estrutura. Ou seja, as Empresas Multinacionais procuram encontrar lacunas na lei que as permitam a estabelecer os seus negócios em diversas jurisdições, transferindo sobretudo a sua base tributável de um país com uma carga tributária elevada para outro, beneficiando,

⁴ Tradução livre do original: “*the arrangement of a taxpayer’s affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow*” in (OECD, Glossary of Tax Terms, s.d.)

assim, de uma carga de imposto mais baixa ou nula. Um dos exemplos mais comuns de Elisão fiscal são as situações de “*Hybrid Mismatches*”⁵(ou *Assimetrias Híbridas*). Adicionalmente, temos ainda países cuja carga fiscal é reduzida de forma a captar investimentos. Aqui estamos presente de uma situação de “*Harmfull Tax Competition*”, em que certos países praticavam taxas de imposto reduzidas, não eram transparentes, e eram considerados Tax Heaven ou adotavam regimes fiscais preferenciais. Esta situação tem sido alvo de preocupações por parte da OCDE desde 1998, aquando das primeiras recomendações de combate ao “*Harmfull Tax Competition*”⁶.

Como suprarreferido, a dificuldade de perceção destes mecanismos prende-se sobretudo com o facto de os mesmos serem totalmente legais, embora a grande maioria deles seja efetivamente contrário ao propósito da lei ou Tratado (Kadet, 2016).

Por outro lado, temos a Evasão fiscal que para a OCDE é “(...) o termo utilizado para descrever uma construção ilegal em que a responsabilidade tributária é escondida ou ignorada (...)”⁷ (OECD, Glossary of Tax Terms, s.d.), aqui entramos numa situação em que os rendimentos obtidos, não são declarados na sua totalidade ou nem sequer são declarados. Um dos exemplos mais comuns deste tipo de situações são as contas offshore, em que os países que têm pouca ou nenhuma transparência, recebem os rendimentos gerados pelas EMN ou por pessoas singulares, e por não existir políticas de trocas de informações aplicáveis nesses países, esses mesmos rendimentos nunca serão tributados.

⁵Aqui referimo-nos às entidades híbridas, isto é, entidades que são consideradas como transparentes para efeitos fiscais numa jurisdição e não transparente noutra. (Holmes, 2014). O mesmo pode acontecer com certos rendimentos passivos, isto é, certa quantia pode ser considerada como *juro* num determinado Ordenamento Jurídico, e *dividendo* noutra, revelando uma diferença de tratamento que permite um planeamento agressivo por parte das EMN porque beneficiam da diferença de tratamento das suas entidades/rendimentos passivos nos diferentes países onde se situam. (Holmes, 2014)

⁶ Análise realizada pela OCDE disponível em: OCDE, Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue, 1998

⁷ Tradução livre do original: “(...) *illegal arrangements where Liability to tax is hidden or ignored* (...)”in OECD, Glossary of Tax Terms, s.d.

Contudo, e apesar de na opinião comum a elisão e evasão fiscal serem consequências diretas da globalização e, um forte contributo para o BEPS, há quem não concorde. Para (Lee-Makiyama & Verschelde, 2014), não existe fundamento para acreditar que a globalização tenha trazido a elisão e evasão fiscais, uma vez que estas práticas já existiam, e, que a globalização seja uma das razões para existir a Erosão na base tributária.

A Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros (BEPS), para além de fazer com que os Governos tenham uma maior dificuldade de arrecadação de receita, ainda provocam uma desconfiança sobre a integridade do sistema tributário. Quanto aos contribuintes, estes por força da deslocalização dos rendimentos das empresas para fora da jurisdição onde se realiza a produção, fez com que, os contribuintes dessas outras jurisdições tivessem de suportar uma “fatia” maior da carga tributária (OECD, 2014).

Para reforçar esta ideia de injustiça as grandes empresas multinacionais como a Apple, Mcdonald’s, Starbucks, Amazon e Google, envolveram-se em casos mediáticos sobre a estruturação das suas empresas, fazendo com que a perceção de que as empresas não pagavam seu *fair-share*, aumentasse. Em traços gerais o que aconteceu em cada um dos casos mencionados foram práticas de elisão fiscal. O que cada uma destas empresas multinacionais fez, foi simplesmente deslocalizar a sua base tributária para jurisdições com tributação reduzida ou nula, aproveitando-se de brechas nas leis fiscais de modo a conseguir aproveitar o benefício fiscal inerente a essas brechas.

2.1.2. A FALTA DE UNIFORMIZAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS

Para além da causa referida no subcapítulo anterior, havia também uma razão sistémica para que a erosão da base tributária e a transferência de lucros se propagasse mais rapidamente - a falta de normas tributárias internacionais aplicáveis por todos os países.

É certo que existiam normas tributárias de uso internacional, dentro do ordenamento jurídico de cada país, para Kevin Holmes, as normas tributárias internacionais são “um conjunto de disposições legais de diferentes países que cobrem os aspetos fiscais das transações

transfronteiriças.”⁸ No entanto a questão prende-se com a falta de uniformização das normas tributárias internacionais. Isto porque, aquando da iniciativa do projeto de combate ao BEPS, existia um número imensurável de tratados bilaterais, que embora seguissem as diretrizes da Convenção Modelo da OCDE de 2010 (Brauner, 2014) a mesma não continha *guidelines* para colmatar as diferenças de tratamento fiscal entre os países.

Embora houvesse exceções como o caso da União Europeia que impôs Diretivas e Regulamentos aos seus 27 Estados-Membros em separado, sobre como deveriam ser tratadas certas situações em termos fiscais como por exemplo a Diretiva Juros e Royalties⁹, a Diretiva Mães Filhas¹⁰ e a Sexta Diretiva¹¹. Existe, ainda, um desajuste das normas nacionais entre os países, o que provoca uma falta de perceção dos riscos e atritos que se podem desenvolver, quando duas normas nacionais interagem, potencializando a dupla tributação. No entanto, pode levar a casos mais sérios, como as questões de dupla não tributação pela existência de lacunas nas normas internacionais, conduzindo, assim, a uma facilidade de condução de práticas de abuso por parte das EMN (OECD, 2014).

2.2. CRIAÇÃO E EXPLICAÇÃO DO PLANO BEPS

2.2.1. A CRIAÇÃO DO PLANO BEPS

⁸ Tradução livre do original: “*International tax is best regarded as the body of legal provisions of different countries that covers the tax aspects of cross border transactions*” em Holmes, K. (2014). *International Tax Policy and Double Tax Treaties- An introduction to Principal and Application, Second Revised Edition. Netherlands: IBDF.*

⁹ Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de Estados -Membros diferentes (reformulada).

¹⁰ Diretiva 2011/96/EU do Conselho de 30 de Novembro de 2011 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (reformulada).

¹¹ Diretiva 2006/121/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Enumeradas as razões, era necessário encontrar algo que pudesse controlar a proliferação das práticas de BEPS que se tinham vindo a desenvolver nos últimos anos. Era necessário restabelecer a confiança dos contribuintes não só nos sistemas fiscais, nacionais, mas também nos sistemas fiscais internacionais.

Foi então que em 2013, que os países membros de OCDE juntamente com os países do G-20 decidiram projetar um plano de combate às práticas de BEPS, plano esse que seria elaborado em seis meses de modo a poder ser apresentado na próxima reunião da OCDE que seria em julho de 2013.

A missão principal do Plano BEPS era acima de tudo alinhar o lugar onde os lucros eram tributados, com o lugar onde estava a atividade económica subjacente, e a criação de valor (Avi-Yonah & Haiyan, 2016). Para atingir o objetivo dessa missão era importante dotar os países com instrumentos internacionais e domésticos que lhes permitissem harmonizar a tributação internacional (OECD, 2013).

Era, portanto, necessária uma abordagem holística da situação em que se encontrava o mundo, essa abordagem só seria atingida se todos os países colaborassem para um mesmo objetivo analisando as suas interdependências (Brauner, 2014).

Segundo o relatório da OCDE para o Combate à erosão da base tributária e transferência de lucros (OECD, 2013) o plano teria de ser elaborado seguindo três indicações:

- Identificar as ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros;
- Estabelecer prazos para a implementação dessas ações;
- Identificar os recursos necessários e a metodologia para implementar ações.

À semelhança da União Europeia, que pretendia mitigar a soberania dos Estados – Membros, visando uma harmonização fiscal de forma a promover a concorrência leal entre os países, o Plano BEPS pretende, de forma mais ousada, harmonizar a nível mundial (de Gouveia Mélo & Pimentel, jul./dez. 2016), (Brauner, 2014).

2.2.2. O QUE É DO PLANO BEPS?

O Plano BEPS tem por escopo realizar uma análise dos problemas que já haviam sido detetados, e propor soluções para minimizar as distorções criadas. Para tal foram criadas propostas de harmonização de sistemas tributários, práticas e legislação entre os países. A

implementação destas propostas dependeria somente da produção de mecanismos próprios de cada Estado.

Estas propostas foram organizadas em 15 ações divididas por 5 grupos. Cada ação tinha como referência um problema específico do BEPS que como dizia (Brauner, 2014) não eram mais que “pot-pourri de problemas”¹².

O primeiro grupo de ações direcionava-se para os desafios mais gerais, dentro deste grupo encontram-se a Ação 1 (“Desafios Fiscais decorrentes da Digitalização”), e a Ação 5 (“Combate às Práticas Prejudiciais”), (OECD, 2014).

Um segundo grupo continha as Ações 2 (“Neutralizar os Efeitos das Assimetrias Híbridas”), Ação 3 (“Reforçar as normas relativas às CFC”), Ação 4 (“Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros pagamentos financeiros”), Ação 6 (“Prevenir a utilização abusiva de ADT’s”), e por fim a Ação 7 (“Evitar artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável”), (OECD, 2014). Neste grupo já estávamos perante indicações de normas substantivas e que requeriam uma avaliação técnica e ponderada da ação.

O terceiro grupo era então constituído pela Ação 8 (“Assegurar que a aplicação de Preços de Transferência está alinhada com a criação de valor de intangíveis”), Ação 9 (“Assegurar que a aplicação de Preços de Transferência está alinhada com a criação de valor em relação a riscos de capital”), a Ação 10 (“Assegura que a aplicação de Preços de Transferência está alinhada com a criação de valor em transações de maior valor”), e a Ação 13 (“Reexaminar Documentação de preços de Transferência – CbCR”) que trata maioritariamente de problemas relacionados com os preços de transferência (OECD, 2014).

Um quarto grupo que foi criado para lidar com questões administrativas e de *compliance* onde se incluíam as Ações 12 (“Estabelecer regras para divulgar esquemas de planeamento fiscal agressivo”), e 14 (“Tornar mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes – MAP”), (OECD, 2014).

¹² Traduzido do Original “*The Actions items are a potpourri of issues ...*” in Brauner, Yariv, What the BEPS? (March 12, 2014). University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 15-40.

Por fim, e, isolada encontrava-se a Ação 15 (“Desenvolver um instrumento Multilateral – MLI) que tinha como objetivo a criação de um mecanismo Multilateral que manifestasse a universalidade e a colaboração do sistema fiscal internacional (Brauner, 2014).

É ainda importante referir que algumas das ações são consideradas como standards mínimos, ou seja, são ações que têm de estar presentes de qualquer forma nos ordenamentos jurídicos dos Estados que sejam membros do Processo Inclusivo do BEPS. Assim, são standards mínimos a Ação 5, a Ação 6, a Ação 13 e por fim a Ação 14.

Para efeitos desta dissertação apenas iremos analisar a Ação 6 – Prevenir a utilização abusiva de ADT’s, que será objeto de análise no capítulo seguinte.

3. A AÇÃO 6 DO PLANO BEPS

A Ação 6 do Plano BEPS tem como objetivo principal o combate ao uso abusivo dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação. Neste sentido, a OCDE publicou em 2015 o Relatório final sobre a Ação 6 intitulado de *“Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”*¹³, este relatório elenca não só medidas para colmatar as falhas existentes nos tratados - através de alterações à Convenção Modelo da OCDE, como também confere indicações a serem seguidas nas legislações domésticas. Este relatório final identificou, ainda, como protagonista da concretização destas condutas abusivas o Treaty Shopping¹⁴.

Embora estas normas do plano BEPS pudessem a partida parecer inovadoras e, de certa forma propícias a uma nova união no combate ao abuso dos tratados, a verdade é que não foram todos aqueles que apoiaram os movimentos da OCDE e do G20, como o caso de (Erik, January/February 2016) que nos diz que o objetivo do Plano BEPS era *“demasiado vago e geral para poder ter influência significativa (...) numa provisão específica de um Tratado”*¹⁵

¹³ OECD. (2015). *Action 6: Final Report - Base Erosion and Profit Shifting project- Preventing the granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. OECD, Action 6: Final Report .

¹⁴ Tradução livre da expressão Treaty Shopping – Mercado de Tratados

¹⁵ Tradução livre do Original *“(…) is simply too vague and general to have significant influence on (...) a specific provision in a tax treaty.”* In Erik, P. (January/February 2016). Final Report

Ora, não podemos concordar com esta opinião, pois como iremos ver nos próximos capítulos o Plano BEPS permitiu não só um maior controlo por parte dos Estados em relação ao abuso de tratados, mas também ajudou a colmatar as desigualdades vividas entre aqueles que não tinham qualquer intenção de planear as estruturas abusivas, promovendo de certa forma um plano de direito fiscal internacional comum, que não existia no Pré-BEPS.

3.1. O QUE É O TREATY SHOPPING?

Antes mesmo de sabermos o que faz a Ação 6 temos de perceber o que é em concreto o *Treaty Shopping*. De uma forma simples é a procura de uma jurisdição com um Tratado mais vantajoso com o país da fonte dos rendimentos, colocando aí uma estrutura e fazendo-se desse modo beneficiário desse tratamento mais vantajoso.

É importante notar que não encontramos em nenhuma versão da Convenção Modelo da OCDE uma explicação ou definição do que é ao certo o *Treaty Shopping*, apenas que tem de ser combatido. Na melhor versão da situação o que encontramos é uma definição por defeito, contudo ao analisarmos o comentário 11 feito ao artigo 1 da Convenção Modelo da OCDE, podemos ver que são identificadas em concreto as *Conduit Companies*, no entanto a OCDE também confere uma “definição” mais abrangente daquilo que poderá ser *Treaty Shopping*¹⁶. De acordo com a análise realizada por (Avi - Yonah & Panayi, 2010), o *Treaty Shopping* é contrário ao propósito dos Tratados, viola a reciprocidade dos próprios, e, cria desincentivos à negociação dos Tratados, entre outros. Neste sentido é fácil perceber o porquê de a OCDE o considerar como o seu maior inimigo. Apesar de o combate contra o *Treaty Shopping* ser um esforço combinado de várias jurisdições e grupos económicos, é de notar que até aos dias de

on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse. *Bulletin for International Taxation* .

¹⁶ Para o efeito ver os comentários número 9 e número 20 feitos ao artigo 1º da Convenção Modelo da OCDE in OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, November 2017

hoje as medias de combate têm tido uma abordagem um tanto discricionária e pouco uniformes.¹⁷

Uma vez desvendado o Treaty Shopping como fonte primordial do abuso de tratados cabe agora perceber como é que a Ação 6 propõem combatê-lo.

3.2. COMO FUNCIONA A AÇÃO 6?

No primeiro relatório elaborado pela OCDE com respeito à Ação 6 (OCDE, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances , 2014), foram destacadas 3 áreas para as quais era necessário que os países tomassem uma ação:

- Desenvolver provisões para um Tratado modelo, e desenvolver recomendações para serem adotadas nas legislações domésticas;
- Clarificar que os Tratados não servem para gerar dupla não tributação;
- Definir considerações gerais, que os países deviam ter em atenção antes de entrarem num Tratado.

Neste sentido, as mudanças provenientes deste relatório deveriam refletir-se na Convenção Modelo da OCDE, alterando-a para que a mesma conferisse um nível mínimo de proteção contra o abuso de tratados. É importante referir que esta alteração as normas da Convenção tinham de ter em atenção as especificidades individuais de cada Estado membros da OCDE aquando da negociação dos Acordo Bilaterais. No entanto uma ideia era geral, era necessário garantir um mínimo de proteção contra o abuso dos tratados.

Neste sentido a OCDE dividiu a análise em dois pontos centrais¹⁸ 1) casos em que uma pessoa tentar contornar as limitações do próprio Acordo Bilateral; e 2) casos em que a pessoa tenta contornar a legislação doméstica usando o Acordo Bilateral.

¹⁷ Para um maior detalhe na investigação deste tema, consultar: Avi-Yonah, S., & Panayi C. H. (2010). Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union. *University of Michigan Law School Scholarship Repository*.

¹⁸ Parágrafo A do Sumário Executivo do relatório da OCDE in OCDE (2014), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

No primeiro tipo de casos o abuso passava pela procura de benefícios conferidos a um residente de um Estado Contratante por um indivíduo que não era residente nesse Estado. Para este tipo de casos a OCDE propôs uma abordagem tripartida: 1) todos os acordos bilaterais tivessem no seu título e preâmbulo a declaração expressa que um Estado Contratante ao assinar um acordo bilateral tinha como intenção evitar a criação de oportunidades para a não tributação através da evasão e elisão fiscal bem como estrutura de *Treaty Shopping*; 2) implementar uma regra específica anti abuso chamada de Limitação de Benefícios, semelhante à usada pelos Estados Unidos nos seus Tratados, e por fim, 3) implementar uma regra contra o abuso de tratados para as situações em que LOB não conseguisse cobrir, criando a *Principal Purpose Test*.

Já os segundos casos, são aqueles em que uma pessoa tenta abusar das normas presentes na legislação doméstica do país de onde é residente através do uso dos tratados e acordos bilaterais. Neste sentido entendeu a OCDE que este tipo de abuso deveria ser tratado pelas leis domésticas anti abuso incluindo aquelas que possam resultar dos trabalhos do Plano BEPS.

É importante lembrar que estas análises feitas pela OCDE, tiveram diversas revisões, e só no Relatório Final (OCDE, 2015), é que a OCDE reconheceu que a LOB e a PPT tinham as suas virtudes e as suas fraquezas e que por isso mesmo poderiam não ser apropriadas a todo o tipo de jurisdições, sendo necessário repensar a forma de incluir as “novas” normas nos Acordos Bilaterais. Neste sentido, e lembrando o acima descrito, os Estados acordaram em colocar um *Standard Mínimo*, ou seja, decidiram que os países deviam “(...) *no mínimo concordar em incluir no seus acordos bilaterais uma declaração expressa em como é da sua comum intenção a eliminação da dupla tributação sem criar oportunidades de não tributação ou diminuição da taxa aplicável através do uso da elisão e evasão fiscais, bem como do uso do Treaty Shopping*”¹⁹

Deste modo, foram criadas três abordagens diferentes para assegurar que o *standard mínimo* era cumprido:

¹⁹ Tradução livre do original: “*At a minimum, however, countries should agree to include in their tax treaties an express statement that their common intention is to eliminate double taxation without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance, including through treaty shopping arrangements*” in OCDE (2014), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

- Combinação da Cláusula de Limitação de Benefícios e da Cláusula da *Principal Purpose Test*
- Apenas a Cláusula da *Principal Purpose Test*
- A Cláusula de Limitação de Benefícios juntamente com um mecanismo que lide com *conduit arrangements*

Sabemos que a combinação da LOB com a PPT apenas justifica que cada uma delas têm as suas virtudes e as suas fraquezas²⁰, isto porque sabemos que a LOB apenas se foca no *Treaty Shopping* não conseguindo lidar com as outras formas de abuso, baseando-se em critérios de análise objetivos, já a PPT parte de uma análise casuística e mais subjetiva, como veremos mais adiante.

Neste sentido, percebemos que a abordagem combinada da PPT e da LOB poderá não ser a forma mais adequada a todos os Estados²¹, uma vez que os Estados podem ter leis domésticas anti abuso ou restrições derivadas do Direito da União Europeia, assim como Tribunais com métodos de interpretação incompatíveis com o método de aplicação da LOB e da PPT como por exemplo método da Substância sobre a Forma ou o Método Económico²².

Contudo a aplicação destas regras é flexível, isto é, o mais importante é escolher uma provisão que trate do abuso de tratados, não sendo nenhum Estado obrigado a adotar uma provisão específica. Não obstante, eles têm de declarar no preâmbulo dos seus ADT que têm a intenção de eliminar a dupla tributação não criando oportunidades para a dupla não tributação, designadamente através de práticas de *Treaty Shopping*, juntamente com a declaração devem comprometer-se a implementar uma das três opções acima descritas. É de notar que caso um Estado Contratante requeira a introdução de uma destas normas num Acordo Bilateral com outro Estado Contratante a mesma deverá ser incluída, isto aplica-se aos tratados existentes e aos futuros²³. Como veremos mais adiante a introdução do Instrumento Multilateral vem alterar

²⁰ Parágrafo 20 in OECD. (2015). *Action 6: Final Report - Base Erosion and Profit Shifting project- Preventing the granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. OECD, Action 6: Final Report

²¹ Parágrafo 21 in *ibidem*

²² Parágrafo 6 in *ibidem*

²³ Parágrafo 23 in *ibidem*

a forma como são revistos os Tratados, potencializando assim a introdução dos standards mínimos de forma mais eficaz e rápida.

De acordo com os dados da OCDE, a maioria, senão a totalidade, dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação realizados com os Estados Unidos da América contém a provisão de Limitação de Benefícios, uma vez que é a forma predileta de tratar o abuso dos Tratados. Por comparação, Portugal, com exceção dos Estados Unidos, submeteu ao Instrumento Multilateral todos os seus ADT's de modo a incluir a *Principal Purpose Test*.

Uma vez que o tema central desta Dissertação se prende com o Benefício Discricionário presente na *Principal Purpose Teste*, cremos que a análise da Cláusula de Limitação de Benefícios se torna desnecessária no rumo da análise central desta Dissertação.

4. A PRINCIPAL PURPOSE TEST

A *Principal Purpose Test* encontra-se no número 9 do artigo 29.º da Convenção Modelo da OCDE, e diz-nos que “*Não obstante as outras disposições presentes na Convenção, não deverão ser concedidos em relação a um rendimento ou capital se for razoável concluir, tendo em consideração todos os factos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais motivos de qualquer acordo ou transação que tenha resultado direta ou indiretamente nesse benefício, a não ser que se estabeleça que a obtenção do benefício naquelas circunstâncias teria sido de acordo com o objetivo e propósito da disposição relevante presente na Convenção*”²⁴.

Conforme descrito no capítulo anterior, existe a possibilidade de os Estados Contratantes optarem por uma das três formas de combate ao abuso de Tratados – Limitação de Benefícios, *Principal Purpose Test* ou as duas – encontrando-se todas elas descritas no artigo 29.º da

²⁴ Tradução livre do original “*Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*” In OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, November 2017

Convenção Modelo da OCDE. No entanto é importante ressaltar que a aplicação da *Principal Purpose Test* não restringe o escopo de aplicação da Limitação de Benefícios²⁵. Inclusive, o facto de uma pessoa passar todos os testes da provisão acima mencionada, não significa que a mesma não venha a ser negada ao abrigo da *Principal Purpose Test*²⁶. Não obstante, a PPT deverá ser lida no contexto Cláusula de Limitação de Benefícios²⁷ nomeadamente nos critérios de definição aí estabelecidos.

De acordo com o comentário número 170 feito ao artigo 29º (9), a *Principal Purpose Test* tem como objetivo negar o benefício de um Tratado quando a obtenção desse benefício, foi o motivo principal da montagem de certa estrutura. No entanto, a parte final do artigo diz-nos que a pessoa a quem o benefício foi negado deve explicar que mesmo naquelas condições teria acesso ao benefício. Desde logo percebemos que existem duas grandes pontos de análise nesta regra.

4.1. RAZOABILIDADE PARA CONCLUIR QUE UM DOS PRINCIPAIS MOTIVOS PARA A TRANSAÇÃO OU MONTAGEM FOI A OBTENÇÃO DO BENEFÍCIO

Quando pensamos nesta provisão, tendemos, apenas, a inclinar-nos para aquilo que consubstancia a proibição da mesma, ou seja, o motivo pela qual é negado o benefício. No entanto, ao olharmos para esta provisão mais atentamente percebemos que a mesma se divide em duas, cabendo, assim, a esta dissertação uma análise não exaustiva das mesmas. Cabe olhar primeiro lugar à *razoabilidade para concluir*. Esta proposição está inteiramente ligada com o ónus da prova, ou seja, como diz (Chand, 2018), o ónus da prova da PPT é desequilibrado e injustificado tendo em conta o seu princípio subjacente. Isto porque, quando ónus de prova está do lado da Autoridade Competente basta apenas ser “razoável concluir” que o contribuinte executou determinada conduta para obter o benefício, fazendo com que o elemento subjetivo

²⁵ Comentário número 171 feito ao artigo 29º n.º 9 *in ibidem*

²⁶ Comentário número 172 *in ibidem*

²⁷ Comentário número 173 *in ibidem*

de análise do abuso esteja cumprido²⁸, não sendo, assim, necessário apresentar provas concretas de que de facto houve abuso (Paiva Navarro, 2020). No entanto, este ónus de prova torna-se mais difícil para o contribuinte no sentido em que este deve estabelecer de forma convincente que a obtenção do benefício está de acordo com o objetivo e propósito do tratado (Taboada, outubro 2015).

Esta razoabilidade pedida pela Autoridade Competente leva a que em última instância a existência de um benefício nas circunstâncias acima descritas, baste para se considerar que existe abuso de tratados, embora a convenção modelo contenha nos seus comentários exemplos²⁹ de forma a mitigar esta interpretação, a verdade é que é mais fácil para a Autoridade Competente simplesmente dizer que há abuso (Pinetz, January/February 2016). Imaginemos uma situação em que um caso de abuso é levado a litígio, seria necessário em primeiro lugar a Autoridade Competente provar que o contribuinte teve uma conduta abusiva, tendo este a oportunidade de seguida de refutar a argumentação da Autoridade competente e vice-versa. Por fim o tribunal através de uma análise objetiva decidiria se era ou não razoável concluir que houve abuso (Chand, 2018).

A segunda proposição prende-se com a premissa de saber se a obtenção do benefício foi ou não *um dos motivos principais*, de acordo com a explicação presente no comentário número 180 feito ao artigo 29.º (9) diz-nos que a obtenção de um benefício de um Tratado não necessita de ser o único motivo pelo qual uma estrutura foi criada, sendo apenas suficiente que seja “um dos”³⁰ motivos. Neste sentido é necessário analisar esta proposição de acordo com o seu elemento subjetivo e objetivo.

A PPT diz-nos que um benefício não será concedido, se os factos e circunstâncias que levaram a essa obtenção forem um dos motivos principais. Para (Chand, 2018), este pressuposto faz com que seja praticamente impossível ao contribuinte fugir da aplicação desta norma³¹, isto porque ele não pode dizer simplesmente que o “(...)acordo ou transação não foi realizado ou

²⁸ Para uma melhor referencia do leitor consultar o comentário número 178 feito ao artigo 29.º (9) *in ibidem*

²⁹ Para uma melhor referencia por favor consultar os exemplos contidos no comentário número 183 *in ibidem*

³⁰ Comentário número 180 *in ibidem*

³¹ Comentário número 179 *in ibidem*

organizado para obter os benefícios da Convenção.”³² Sendo necessário considerar todas as provas e argumentos para aferir a razoabilidade. Neste sentido a intenção do contribuinte tem um papel principal na análise da concessão do benefício. Porém, a prova dessa intenção torna-se praticamente impossível, mesmo tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Isto porque os factos objetivos podem provar certos motivos subjacentes a condutas levadas a cabo pelo contribuinte, no entanto não passam de meras indicações relativas ao seu comportamento, sendo assim, extremamente difícil provar a motivação/intenção ou a falta delas no comportamento de um contribuinte (Pinetz, January/February 2016). Esta dificuldade faz com que o critério subjetivo seja claramente mais precário uma vez que é mais facilmente preenchido, mesmo que o contribuinte consiga provar que a obtenção do benefício foi de acordo com o *objetivo e propósito do Tratado*, (Chand, 2018).

Esta análise parece simples quando apenas temos apenas *um motivo*, mas então como será feita a análise da Autoridade Competente quando existem motivos fiscais e motivos económicos, assim como (Chand, 2018), questionamo-nos em como será preenchido o elemento subjetivo? A PPT é clara quando menciona a premissa *um dos motivos principais*, deste modo podemos considerar que o elemento subjetivo está preenchido simplesmente porque a premissa não obriga a hierarquização dos princípios, não sendo necessário que haja *um motivo* principal no topo de uma pirâmide, sendo apenas necessário seja *um dos motivos principais*.

Esta premissa, leva a que a Autoridade Competente consiga satisfazer o seu teste sem muita dificuldade bastando justificar que certa estrutura foi feita com o objetivo de obter o benefício, uma vez as decisões económicas podem ter mais que um motivo principal.

De acordo com (Zahra, Novembro 2019), a verdadeira questão que devemos colocar é “o que é o motivo principal?”. A OCDE interpreta a norma dizendo que o um motivo não será considerado principal se for razoável concluir que de acordo com todos os factos e circunstâncias, a obtenção do benefício não foi o motivo principal³³. No entanto, e tal como muitas outras normas e comentários presentes na Convenção Modelo, embora o comentário referido acima possa parecer simples a verdade é que tem uma aplicabilidade prática reduzida. Ora a OCDE explica que se for feita uma estrutura que esteja intrinsecamente ligada com a

³² Tradução livre do Original “(...) *the arrangement or transaction was not undertaken or arranged to obtain the benefits of the Convention.*” *in ibidem*

³³ Comentário número 181 *in ibidem*

atividade comercial³⁴ e que não tenha sido montada com o objetivo de obter um benefício do tratado é muito pouco provável que se aplique a *Principal Purpose Test*.

Por fim, podemos concluir que quando a análise de certa estrutura nos leva a crer que a mesma foi criada de acordo com motivos verdadeiramente comerciais e económicos, o elemento subjetivo não se encontra preenchido e conseqüentemente não poderá a Autoridade Competente vir negar o benefício obtido pelo contribuinte.

4.2. COMPROVAR-SE QUE A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO ESTÁ EM CONFORMIDADE COM A DISPOSIÇÃO RELEVANTE DO TRATADO

Uma vez encontrado o elemento subjetivo da *Principal Purpose Test* cabe agora analisar o seu elemento objetivo - a premissa da *concessão do benefício em conformidade com a disposição relevante do Tratado*. Para alguns autores esta premissa qualifica como uma exceção à proibição, sendo na ótica desses autores, legítimo obter o benefício desde que a concessão do mesmo seja de acordo com o objeto e propósito da provisão do Tratado (Pinetz, January/February 2016). A responsabilidade de provar que efetivamente a concessão do benefício está em conformidade com o tratado está única e exclusivamente nas mãos do contribuinte.

No entanto fazer esta prova pode parecer mais simples quando estamos a falar de situações com as quais a justificação, avaliação e interpretação das normas do Tratado podem parecer mais simples, como 1) limites de tempo³⁵; 2) Limites de propriedade³⁶; 3) regras de

³⁵ Com referência ao artigo 5.º n.º 3 da Convenção Modelo da OCDE, de acordo com o exemplo j) presente no comentário 183 feito ao artigo n.º 29 (9) *in ibidem*, referente ao estabelecimento estável no que se relaciona com os locais de construção.

³⁶ Com referência ao artigo 10.º da Convenção Modelo da OCDE relativamente à tributação dos dividendos distribuídos (5%-10%) de acordo com a percentagem 25% de propriedade que de acordo com o artigo 10.º n.º 2 a) um acionista tem das ações no âmbito de uma aplicação de uma taxa de tributação mais favorável

distribuição³⁷. No entanto esta prova poderá ser mais complicada quando em causa estão situações isoladas que devem ser interpretadas à luz do objetivo e propósito do próprio Tratado. Neste sentido de acordo com (Chand, 2018), as normas presentes num tratado são redigidas de forma geral e abrangente, por oposição às normas domésticas. Deste modo caso se faça uma interpretação comum e simples das normas chegamos à conclusão de que 1) que o objetivo da provisão do artigo 5.º é estabelecer limites de tempo; 2) que o objetivo da provisão do artigo 10.º n.º2 é a de prever um limite arbitrário de 25% para efeitos de determinação do benefício de uma taxa de imposto reduzida sobre os dividendos; 3) o objetivo das normas de distribuição é pura e simplesmente alocar o direito de tributação a um Estado (fonte ou residência).

Seguindo, mais uma vez, a análise de (Chand, 2018), quando um contribuinte cria uma estrutura é normal que as condições formais como as condições acima descritas, limites, propriedade e distribuição sejam respeitadas. Assim sendo e de acordo com esta análise, não podemos deixar de mencionar que quando um contribuinte cria uma estrutura abusiva e ao fazê-la, respeita os critérios formais, está de facto a ir de encontro com os objetivos e propósitos do Tratado, não obstante está também a criar uma estrutura abusiva. Deste modo a Principal Purpose teste não seria aplicada (Pinetz, January/February 2016). Assim a Principal Purpose Test tornar-se ia totalmente ineficaz, pois o objetivo do Tratado estaria sempre cumprido. Acompanhando a conclusão de (Chand, 2018), a análise de uma estrutura supostamente abusiva não se pode guiar por critérios comuns.

Assim, de forma a percebermos se há ou não abuso de tratados será necessário proceder à determinação do escopo de aplicação da norma. De acordo com o artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados “*um tratado deve ser interpretado de boa-fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim*”³⁸ especificando assim a importância vital do objeto e propósito da norma para a sua interpretação. Entendemos, por isso, que à semelhança da interpretação das normas

³⁷ Relativamente às regras de distribuição presentes nos artigos 10º a 13º da Convenção modelo em relação do direito de tributação dos rendimentos (dividendos, juros, royalties e mais valias) entre o País da Fonte e o País de residência do contribuinte.

³⁸ Número 1 do artigo 31.º da Convenção de Viena sobre direito dos Tratados f

domésticas³⁹, as normas dos Tratados não podem ser interpretadas de forma literal. É ainda importante referir que de acordo com o número 2 do artigo supracitado, considera relativo para a interpretação, o texto do tratado, o preâmbulo e ainda os anexos do mesmo, esta noção de inclusão é ainda reforçada pelo número 3 do mesmo artigo.

Resta-nos, apenas, saber qual o objetivo e propósito da convenção da Modelo da OCDE de acordo com a análise feita. Ora tal como norma da própria convenção indica o seu objetivo é eliminar a dupla tributação internacional de forma a garantir as quatro liberdades: bens, serviços, pessoas e capitais. Para (Chand, 2018) este objetivo está interligado com o objetivo de alocar os direitos de tributação aos Estados Contratantes (estado da fonte ou estado de residência), isto porque segundo o autor, a dupla tributação resulta da alocação dos direitos de tributação, especialmente quando a provisão do Tratado confere aos dois Estados Contratante direitos de tributação.

Conseguimos perceber pela análise feita, que a aplicação da *Principal Purpose Test*, necessita de uma análise subjetiva e objetiva. Neste sentido, que de acordo com análise efetuada entendemos que para que o benefício seja negado há que considerar a intenção do contribuinte (elemento subjetivo) e a sua conduta (elemento objetivo). Naturalmente quando o contribuinte consegue provar que a criação da sua estrutura está de acordo com o objetivo e propósito da Convenção o benefício é-lhe garantido. No entanto, esta análise será feita aquando da atribuição do benefício tendo em conta circunstâncias no passado (circunstâncias de quando o contribuinte decidiu criar a estrutura). O mesmo acontece quando a Autoridade Competente após a realização da sua análise conclui que o benefício do tratado foi obtido de forma abusiva e neste sentido o benefício não é concedido.

Ora, considerando a negação do benefício pela *Principal Purpose Test*, poderia o contribuinte após a negação obter o benefício provando que mesmo sem a criação da estrutura abusiva teria acesso ao benefício outrora negado? A resposta embora incipiente, é sim. Neste caso estamos a falar do Benefício Discricionário que será alvo de análise no capítulo final desta dissertação.

³⁹ Para uma melhor referência verificar artigo 11.º da Lei Geral Tributária e artigo 9.º do Código Civil e subcapítulo 6.2. Elementos de Interpretação *in* Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal, 2ª Edição*. Almedina .

5. O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO

Este capítulo reserva-se ao estudo do Benefício Discricionário no âmbito da “*Principal Purpose Test*” presente nos comentários feitos ao artigo 29.º (9) da Convenção Modelo da OCDE, e a sua relação com o Instrumento Multilateral.

5.1. ORIGEM

Como referido no capítulo anterior, o artigo 29.º (9) da CM OCDE contém a “*Principal Purpose Test*”, que permite recusar um benefício presente num Tratado, quando a intenção, da construção de determinada estrutura, teve como principal ou um dos motivos principais motivos a aquisição de tal benefício. Contudo, ao analisarmos os comentários feitos ao artigo 29.º(9), deparamo-nos com uma provisão alternativa.

Esta provisão encontra-se no comentário número 184 da CM OCDE, feito ao artigo supra mencionado e, permite a possibilidade de uma autoridade competente conceder um benefício outrora negado ao abrigo “*Principal Purpose Teste*”, sendo que para esse benefício ser concedido seria apenas necessário “*(...) que tais benefícios tivessem sido concedidos a essa pessoa na ausência da transação ou acordo que desencadeou a aplicação do parágrafo 9.*”⁴⁰

Estamos assim na presença daquilo a que viria a ser designado como o Benefício Discricionário.

É de notar que esta provisão não se encontrava no primeiro *set* de recomendações elaborado pela OCDE (OECD/G20, 2014) e, por isso mesmo, em novembro de 2014, aquando dos procedimentos de Discussão do Projeto BEPS, surgiu a “ideia” de criar para a PPT uma

⁴⁰ Tradução livre do original “*(...) if such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement that triggered the application of paragraph 9.*” in OCDE. (November 2017). Model Tax Convention on Income an on Capital

provisão de desagravamento como existia com a LOB⁴¹. No entanto foi só em 2015, na Revisão do Projeto de Discussão do BEPS (OCDE, 22 May 2015 - 17 June 2015) que foi apresentado em concreto o que seria o Benefício Discricionário da PPT, ou uma possível provisão com o mesmo sentido de aplicação. A discussão surgiu uma vez que, quando negados os benefícios do Tratado, os rendimentos relevantes passariam a ser tributáveis ao abrigo da legislação doméstica.

5.1.1. CONVENÇÃO MODELO DOS ESTADO UNIDOS DA AMÉRICA

Embora possamos pensar que o Benefício Discricionário teve origem no BEPS a verdade é que o mesmo já existia na Convenção dos Estados Unidos da América.

A Convenção Modelo dos EUA para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Respeito aos Impostos sobre o Rendimento e o Capital⁴², doravante, a Convenção Modelo dos EUA, foi criada em 1976 tendo sido várias vezes revista e tendo como última versão a revisão feita em 2016.

Embora se possa parecer com a Convenção Modelo OCDE a Convenção Modelo dos EUA é apenas usada para acordos bilaterais assinados pelos Estados Unidos. Para (Rohatgi, 2018), o texto da Convenção Modelo EUA, é mais detalhado na sua explicação técnica por comparação com a CM OCDE. Refletindo assim, os interesses dos Estados Unidos enquanto país exportador assegurando o seu direito de tributação⁴³ dos rendimentos uma vez que à semelhança de Portugal, também tributa os seus cidadãos pelo rendimento mundialmente

⁴¹ Neste sentido consultar o trabalho realizado pela OCDE in *“Public Discussion Draft-Follow-up work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse, 21 November 2014 – 9 January 2015.*

⁴² Traduzido do Original: *“US Model Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital”* in U.S Department of the Treasury

⁴³ “3.6.1. US model double tax treaty”, página 66 in Holmes, K. (2014). *International Tax Policy and Double Tax Treaties- An introduction to Principal and Application Second Revised Edition. Netherlands: IBDF.*

auferido. Tem como principais objetivos identificar as potenciais diferenças entre as normas internacionais dos estados contratantes e os EUA e alinhar os Tratados com as suas normas internas.

5.2. O QUE É O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO

O Benefício Discricionário encontra-se, assim, no comentário número 184 feito ao artigo 29.º (9) da CM da OCDE, contudo é importante clarificar que este não pertence ao texto da Convenção, pois apenas aparece nos comentários ao artigo 29.º como uma possível adição ao mesmo, apresentando -se como um possível número 10 (Lang, *The Signalling Function of Article 29 (9) of the OECD Model - The "Principal Purpose Test"*, 2020). A provisão contida na Convenção diz-nos que:

“Quando um benefício ao abrigo da presente Convenção seja negado a uma pessoa ao abrigo do parágrafo 9, a autoridade competente do Estado Contratante, que de outro modo teria concedido o benefício deve, todavia, tratar essa pessoa como tendo direito a esse benefício, ou outros benefícios relativamente a uma determinada categoria de rendimento ou capital, se essa autoridade competente, mediante pedido dessa pessoa e após consideração de todos os factos e circunstâncias relevantes, concluir que esses benefícios teriam sido concedidos a essa pessoa na ausência da transação ou montagem (...). As autoridades competentes do Estado contratante onde foi formulado o pedido deverão consultar as autoridades competentes do outro Estado antes de rejeitarem um pedido formulado por um residente do outro Estado ao abrigo do presente parágrafo”⁴⁴. Assim, sempre que um benefício seja negado pelo artigo 29.º (9), existirá sempre a possibilidade de recorrer a uma autoridade competente para avaliar se pode ou não ser concedido o benefício. Tomando em consideração exemplo seguinte:

- Um contribuinte Sr. R, residente no Estado R é acionista da Emp. S – residente no Estado S- e por isso, de acordo com o ADT entre o Estado R e o Estado S, é sujeito a 15% de tributação na distribuição dos dividendos. Ora o Sr. R decide vender as suas ações na Emp. S a uma outra empresa a Emp. R, também esta situada no Estado R.

⁴⁴ Tradução livre do Original presente no comentário número 184 feito ao artigo 29(9) da Convenção Modelo da OCDE, *in* OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, November 2017

deste modo de acordo com o artigo 10.º n.º 2 alínea a) do ADT os dividendos distribuídos seriam tributados a 5%.⁴⁵

De acordo com a disposição no artigo 10.º n.º 2 a) para que a taxa de 5% seja aplicada é necessário que o beneficiário efetivo dos dividendos possua pelo menos 25% da empresa distribuidora. Partindo do pressuposto de que a cláusula da *Principal Purpose Test* é aplicada, e consequentemente o benefício presente no artigo 10.º n.º 2 alínea a) – ou seja, a aplicação de uma taxa reduzida de 5% sobre a distribuição dos dividendos - é negado. Poderá o Sr. R reivindicar que na ausência da venda das ações à Emp. S teria acesso à taxa de 15% segundo o artigo 10.º n.º 2 alínea b)?

De acordo com o comentário 184 ao artigo 29.º (9) o Sr. R poderá recorrer à autoridade competente do Estado R para que esta determine se é ou não elegível para beneficiar da taxa de 15% outrora aplicável. A autoridade competente do Estado R que recebeu a queixa seria obrigada a consultar a autoridade competente do Estado S, não sendo necessário existir consenso entre o diagnóstico de ambas, para que pudesse averiguar se o Sr. R beneficiaria ou não da taxa de 15%.

Neste sentido, e de acordo com o artigo 10.º n.º 2 b) a taxa de 15% é aplicável em todos os casos que não aqueles que estiverem presentes na alínea a) do mesmo artigo. Assim, é razoável concluir que na ausência da venda das ações à Emp. S, o Sr. R beneficiaria da taxa de 15% aplicável à distribuição de dividendos.

Contudo, (Lang, 2020) é da opinião que embora o artigo 29.º (9) sinalize de certa forma o abuso dos Tratados, não permitindo a obtenção de um benefício neles presente, o artigo 29.º (10) vem contrariar este pensamento, isto porque ao abrigo deste, o benefício pode ser concedido no todo ou em parte. Ademais, (Lang, 2020) refere ainda que o significado legal do artigo 29.º (9) nunca poderá depender do significado legal do artigo 29.º (10), com.184.

De um modo comparativo podemos perceber que a regra subjacente à aplicação da *Principal Purpose Teste* assim como do Benefício Discricionário é estabelecida com base na proposição “razoável concluir”, no entanto quando procuramos a exceção subjacente à aplicação do Benefício Discricionário percebemos que a mesma assenta na proposição “concluir”. Isto

⁴⁵ Adaptação do exemplo presente no comentário número 186 feito ao artigo 29.º (9) da Convenção Modelo da OCDE, in OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, November 2017

porque a regra da Principal Purpose Teste é realizada com base num raciocínio subjetivo de ser razoável concluir que um dos principais motivos do contribuinte foi a obtenção de certo benefício do ADT. Já a Regra do Benefício Discricionário permite um raciocínio mais objetivo, pois o benefício já havia sido negado inicialmente tendo agora a Autoridade Competente de ter em consideração todos os factos e circunstâncias relevantes, como por exemplo o problema da interpretação extensiva.

5.2.1. A AUTORIDADE COMPETENTE

O artigo 29.º (10) menciona que a concessão do benefício está entregue à autoridade competente de cada Estado Contratante, mediante consulta da autoridade competente do outro. No entanto, é importante referir que as autoridades competentes à luz do comentário feito à alínea f) do número 1 do artigo 3.º da própria Convenção Modelo, são definidas pelo Estado, podendo este apontar uma ou mais autoridades como competentes para interpretar e aplicar o Tratado, o comentário acrescenta ainda que não é necessário que essa autoridade seja uma “*Highest Tax Authorities*”⁴⁶ podendo esta competência ser delegada aos Ministros das Finanças, a uma entidade delegada por estes, ou (até mesmo) numa Autoridade Local.

Ao analisarmos o comentário número 186 feito ao artigo 29.º(9) da CM OCDE, verificamos que o mesmo não define nem indica qual ou quais as Autoridades Competentes. Esta Autoridade pode, em alguns dos Estado membros da OCDE, não ser a mesma, deixando assim uma espécie de discricionariedade na escolha de quem deve efetivamente interpretar e aplicar a provisão do Benefício Discricionário nos Tratados de Dupla Tributação⁴⁷. Ora, esta arbitrariedade de competência, não é algo comum entre as regras dos Tratados, isto porque na sua maioria a competência é entregue às autoridades nacionais que são competentes pela aplicação das leis fiscais de cada Estado (Lang, 2020).

Desta discricionariedade pode surgir a problemática subjacente à concessão do Benefício Discricionário. Na maioria dos Estados Contratantes, e seguindo as *guidelines* da CM OCDE, a autoridade competente é o Ministro das Finanças ou uma autoridade, por este, delgada de

⁴⁶ Tradução livre da expressão “*Highest tax authorities*” – Elevadas Autoridades Fiscais.

⁴⁷ Comentário 7 ao artigo 3 da Convenção Modelo da OCDE *in* OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, November 2017

competências. No entanto existe sempre a possibilidade de ser uma Autoridade Local, - sobre a qual nem o Ministro das Finanças nem a autoridade por este delegada têm poder de autoridade que é quem conduz a interpretação da situação. Deste modo, a autoridade local pode contrair uma interpretação extensiva levando à limitação de um benefício quando o mesmo deveria ter sido concedido. Neste sentido o contribuinte terá direito a instaurar um Procedimento Amigável no âmbito do artigo 25.º da CM OCDE⁴⁸, para justificar o seu acesso ao benefício. Contudo, a Autoridade que iria avaliar o processo e as justificações conferidas pelo contribuinte, poderia suspeitar da veracidade das mesmas. Deste modo, a Autoridade Competente, poderá sempre colocar o contribuinte numa posição como se não lhe tivesse sido negado o benefício, de acordo com o artigo 29.º(9) comentário 184 da CM OCDE. Assim, e aliando a nossa posição com (Lang, 2020), a responsabilidade conferida à autoridade competente no que diz respeito a tomar a decisão de fundo, nos termos do artigo 29.º(9) comentário 184 da CM OCDE, faz todo o sentido. É por isso, perceptível o porquê do aparecimento da norma e da discricionariedade da autoridade Tributária, uma vez que cada Estado Contratante tem as suas próprias regras processuais, sendo difícil escolher quais as regras a aplicar por cada Estado ou até mesmo a criação de regras processuais novas, apenas para devolver ao contribuinte uma situação que o mesmo beneficiaria se não fosse a extensiva interpretação da autoridade local. Por último, é importante referir que o processo de consulta não implica que a Autoridade Competente a quem é feita a consulta concorde com a solução da Autoridade Competente a quem foi feito o pedido⁴⁹.

5.2.2. O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO NA CONVENÇÃO MODELO DOS EUA

Ao longo dos anos a Convenção Modelo dos EUA tem sido uma grande base para a proibição do uso dos Tratados para obter dupla não tributação. Por isso quando analisamos atentamente

⁴⁸ Artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE que corresponde ao “*Mutual Agreement Procedure*” in OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, November 2017

⁴⁹ Comentário 185 ao artigo 29 (9) da Convenção Modelo da OCDE in OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, November 2017

o artigo 22.º da CM EUA, que trata da Limitação de Benefícios percebemos que a provisão contida no 29.º(9) comentário 184 da CM OCDE é semelhante à provisão contida no número 4 do artigo suprarreferido. Por isso, apesar de a “ideia” do Benefício Discricionário parecer inovadora no Plano BEPS em 2015, a verdade é que o mesmo já existia na Convenção Modelo dos EUA desde 2006.

Olhando para o que efetivamente diz a provisão do artigo 22.º (4) da CM EUA, percebemos que o articulado é bastante semelhante ao da provisão contida no 29.º(9) comentário 184 CM OCDE pois ambos fazem referência a: (a) negação de um benefício do Tratado; (b) o benefício ser concedido por uma autoridade competente; e, (c) concluir que na ausência da montagem/transação o benefício teria sido concedido.

No entanto, existe uma grande diferença entre as duas provisões, pois a que está presente na CM OCDE não tem qualquer aplicabilidade prática até aos dias de hoje⁵⁰, sendo mesmo encarada como uma provisão facultativa. Já a provisão contida no artigo 22.º (4) da CM EUA está presente em todos os Acordos para Evitar a Dupla Tributação realizados pelos Estados Unidos da América, nomeadamente o acordo realizado com Portugal, onde podemos encontrar a provisão no artigo 17.º (3)⁵¹ do acordo suprarreferido.

5.2.3. ANÁLISE DO CASO STARR INTERNATIONAL COMPANY, INC. VS. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA⁵²

A análise deste caso releva-se importante, pois este caso é possivelmente um dos únicos se não o único a analisar a questão do Benefício Discricionário, embora no caso em apreço o Benefício

⁵⁰ A propósito da aplicabilidade da provisão contida no artigo 29.º(10), como veremos na análise feita no Capítulo 5 desta Dissertação, no seguimento do Instrumento Multilateral Portugal ao assinar o seu Acordo para Evitar a Dupla Tributação com Angola introduziu esta provisão no corpo do Acordo.

⁵¹ Artigo 17.º número 3 da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento

⁵² *Starr International Company, Inc. versus United States of America, et al.* – Appeal from the United States District Court for the District of Columbia No. 1:14-cv-01593

Discricionário esteja relacionado com a cláusula de LOB e não com a cláusula da *Principal Purpose Test*. No entanto, a reflexão e o procedimento de análise devem ser examinados, pois como veremos na restante Dissertação poderá haver a possibilidade de inclusão do Benefício Discricionário nas Convenções de Dupla Tributação.

Este caso teve lugar inicialmente em 2010, mas só em 2020 é que se decidiu efetivamente, no Tribunal Distrital da Columbia – estado norte americano, e opõe a Starr International Company Inc, doravante denominada por Starr e os Estados Unidos da América, doravante denominados por EUA. O caso em apreço prende-se com a questão da Starr ser ou não elegível para beneficiar de uma taxa de impostos sobre os dividendos mais baixa derivada do ADT entre os EUA e a Suíça, e se a realocação da empresa foi motiva por razões fiscais ou não.

a) *Análise da Situação*

A Starr foi fundada a 1943 e inicialmente incorporada na República do Panamá, tendo como objetivo desenvolver uma rede de agências de seguros com sede nos EUA. Em 1970 trocou os seus negócios de seguros por ações no *American Internacional Reinsurance Company*. Deste modo, os acionistas da Star criaram uma nova classe de ações sem direito de voto e com direitos reais sobre os ativos da Starr, emitindo-as para um fundo de caridade – o *Charitable Trust* ou *Starr Foundation*.

Em 2005, a Starr mudou-se para Irlanda e logo no ano seguinte decidiu mudar-se para a Suíça, justificando que a sua mudança se deveu à grande flexibilidade, existente na Suíça, para instituições de caridade.

Mais tarde os acionistas decidiram localizar a própria Starr e o *Charitable Trust* na mesma jurisdição, neste sentido preparou uma matriz onde incluía quatro categorias de análise (1) Imposto local; 2) Imposto americano; 3) Risco de contencioso e 4) Regulamento de instituições de Caridade em cinco países.

Em 2006 Starr escolheu a Suíça como país de realocação das suas entidades. Alegando que o teria feito pois seria o país com menor risco de litigância e com uma forte regulação de instituições de caridade.

O Tratado para Evitar a Dupla Tributação assinado entre os EUA e a Suíça⁵³, contém uma norma no seu artigo 10º⁵⁴ uma redução de taxa de imposto aplicada aos dividendos distribuídos pelos EUA caso sejam cumpridos os critérios aí referidos. No entanto, caso nenhum dos critérios for cumprido, a Suíça poderá ainda assim beneficiar de uma taxa mais baixa se se provar que a entidade Suíça não foi criada com o “principal objetivo” de obter o benefício.

O Pedido de Benefícios do Tratado da Starr nos termos do artigo 22º n.º 6

O artigo 22º⁵⁵ da Convenção entre EUA e Suíça contém a cláusula de Limitação de Benefícios, que como sabemos é uma forma de combate ao Treaty Shopping. Neste sentido o número 1 a 4 do artigo suprarreferido contém uma série de testes, que quando passados tornam uma pessoa elegível aos benefícios presentes no Tratado. O número 5 do mesmo artigo prevê a comunicação e cooperação mútua entre as autoridades competentes de cada Estado Contratante, e por fim o número 6 contém o Benefício Discricionário.

Neste sentido, a Starr apresentou um pedido de Benefício Discricionário, alegando que não tinha direito aos benefícios da Convenção de acordo com os testes do artigo 22º número 1 a 4. E que por esse motivo ao abrigo do número 6 pedia o Benefício Discricionário com o fundamento que o motivo para a sua mudança foi a regulação das instituições de caridade e não motivações fiscais.

A Autoridade Competente declarou numa carta que seria “impossível concluir que obter os benefícios do Tratado era no mínimo um dos principais objetivos de realocar a gestão e consequentemente a direção da Starr para a Suíça”⁵⁶.

⁵³ *Convention Between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with respect to taxes on income*”.

⁵⁴ Article 10º dividends *in ibidem*

⁵⁵ Article 22º Limitation on Benefits *in ibidem*

⁵⁶ Tradução Livre do Original “*impossible ... to conclude that obtaining treaty benefits was not at least one of the principal purposes for moving (Starr’s) management, and therefore its residency, to Switzerland*” in *Starr International Company, Inc. versus United States of America, et al. – Appeal from the United States District Court for the District of Columbia No. 1:14-cv-01593*

Nessa mesma carta a Autoridade Competente destacou ainda quatro considerações para a negação ao Benefício Discricionário: 1) a organização e estrutura inicial no Panamá; 2) a mudança para a Irlanda antes da distribuição de dividendos de forma a beneficiar do tratamento favorável do Tratado aplicável; 3) a curta residência na Irlanda e mudança para a Suíça.

Esta decisão resultou num recurso instaurado pela Starr onde a mesma alega que a negação dos benefícios, pela Autoridade Competente, foi feita de forma arbitrária, uma vez que a sua mudança para a Suíça não poderia ser tida como *Treaty Shopping*, pois não cumpriu com o disposto no número 5 do artigo 22º da Convenção.

b) Conclusões

É conhecido que os Estado Unidos da América sempre optaram pela inclusão da cláusula de Limitação de Benefícios nos seus tratados, não fosse a mesma, a escolha predileta dos americanos para o combate ao Treaty Shopping.

Ora é exatamente sobre o *Treaty Shopping* que cai a primeira objeção apresentada pela Starr, pois, para que o seja é necessário que haja como interveniente na situação um Estado Terceiro, ou seja que se recorra a um Estado Terceiro de forma a beneficiar de forma indireta de uma benefício de um Tratado celebrado com o Estado da fonte ou residência com o Estado Terceiro, tendo como principal objeto o benefício do Tratado. Neste sentido a Starr afirma que quando as transações foram concluídas a Starr e a fundação já eram residentes na Suíça e que a maioria das ações da Starr eram detidas por cidadãos norte americanos.

O Tribunal vem destacar que o artigo 22º autoriza uma autoridade tributária a negar os benefícios sob princípios de substância sobre forma. Neste sentido a aplicação do artigo 22º número 6, não é definida pela existência de residência num país terceiro, mas sim à motivação de uma entidade para alterar a sua residência para um Estado Contratante.

Neste sentido é importante lembrar que a Starr preparou uma matriz em que um dos pontos de análise era o “Imposto americano”, assim, na ótica do Tribunal este requisito da matriz poderia ser considerado como uma preocupação na mudança da Starr.

Por fim, o Tribunal determinou que a Autoridade Competente não decidiu de forma arbitrária pois considerou todos os aspetos relevantes para a negação do benefício do Tratado tal como prevê o artigo 22º número 6.

c) *A Perspetiva de Portugal*

Embora este caso seja exemplificativo de uma análise do Benefício Discricionário no âmbito da Cláusula de Limitação de Benefícios no âmbito de um ADT entre os Estados Unidos e a Suíça, a verdade é que a Cláusula do Benefício Discricionário subjacente à LOB não difere muito da cláusula homónima presente na *Principal Purpose Test*. A realidade é que este caso poderá ser o primeiro de muitos que verse sobre este tema.

Neste sentido e tendo em atenção que Portugal também é parte de um ADT com os Estados Unidos seria interessante prever como seria esta decisão no âmbito na ótica de Portugal.

De acordo com o artigo 17.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre os EUA e Portugal⁵⁷ é prevista a negação da cedência de benefícios caso os requisitos do número 1 e 2 não sejam preenchidos. À semelhança do ADT entre EUA e Suíça, bem como de acordo com a Convenção Modelo dos EUA, é também possível encontrar uma cláusula que concede um poder Discricionário a uma Autoridade Competente. O número 3 do artigo 17.º expressa que “(...) as autoridades competentes tomarão em consideração (...) o facto de a constituição, aquisição e manutenção da referida pessoa (...) não ter tido como um dos seus principais objetivos a obtenção dos benefícios ao abrigo da convenção”⁵⁸.

De facto, a análise realizada no caso em apreço foca-se sobretudo na intenção da Starr em alterar a sua gestão e residência da Irlanda para a Suíça, o Tribunal em si focou-se na história e estrutura da Starr, bem como, na sua intenção, deste modo conseguimos perceber que a aplicação do Benefício Discricionário, não é em si tabelada, envolve uma análise, *per se* discricionária, tendo em conta outros aspetos relevantes para verificação da intenção do indivíduo. Aplicando assim de uma forma consubstancial o princípio da substância sobre a forma.

É importante referir que ao aplicar, o princípio suprarreferido a Autoridade Competente manteve o seu poder discricionário, cumprindo o seu papel conferido pelo ADT.

⁵⁷ Convenção e o Protocolo entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimentos.

⁵⁸ Artigo 17.º número 3 *in ibidem*

Talvez seja ainda cedo prever como será o tratamento dos casos que envolvam o Benefício Discricionário subjacente à *Principal Purpose Test*, no entanto, este caso poderá servir como um pioneiro para um Futuro que depois do Instrumento Multilateral poderá não estar assim tão longe.

6. O INSTRUMENTO MULTILATERAL E O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO

6.1. O INSTRUMENTO MULTILATERAL

Como já referido nesta Dissertação, o Plano BEPS é constituído por 15 ações, sendo que cada uma delas procura colmatar uma “falha” existente no Direito Fiscal Internacional, indicando para tal recomendações a serem adotadas tanto a nível doméstico como nos Tratados (Rohatgi, 2018). Neste sentido, podemos dizer que a ação que procura assegurar que todas as recomendações das outras ações, são cumpridas é a Ação 15 do Plano BEPS.

Assim, a propósito daquela, foi criado o Instrumento Multilateral para Prevenir a Erosão das Bases Tributárias e a Transferência de Lucros⁵⁹, mais comumente conhecido por Instrumento Multilateral, um instrumento inovador que permitiria a implementação de alterações na rede mundial de Tratados, modificando as Convenções fiscais abrangidas e que se encontram atualmente em vigor, implementando assim as medidas desenvolvidas pelo Plano BEPS⁶⁰.

No entanto, a maioria dos Tratados ou Convenções era alterado tendo por Base um Protocolo Retificativo que envolvia a negociação entre os dois Estados Contratantes. Deste modo, o Instrumento Multilateral diferencia-se do Protocolo Retificativo, pois o primeiro será aplicado paralelamente agindo apenas na modificação ou introdução de algumas cláusulas, por oposição ao protocolo retificativo que obrigaria a que se redigisse uma nova convenção após negociações entre os dois países abrangidos pela Convenção Anti Dupla Tributação. Neste sentido o Instrumento Multilateral “*apresenta-se como um instrumento jurídico independente que*

⁵⁹ Tradução livre do original: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

⁶⁰ OECD. (2015). *Action 15: Final Report – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*. OCDE

modifica as convenções de forma vinculativa” como constata Isabel Santos⁶¹ na sua Dissertação de Mestrado, tornando mais célere esse processo de modificação, pois estimasse que existem mais de três mil Tratados bilaterais o que levaria a um consumo de tempo excessivo usando apenas o Protocolo Retificativo, limitando de certa forma o propósito do BEPS⁶².

a) O Funcionamento do Instrumento Multilateral

De forma que o Instrumento Multilateral tenha o seu propósito cumprido, é necessário que um largo número de jurisdições adiram ao Instrumento, conta-se que desde 2018 já assinaram cerca de 99 jurisdições, tendo mostrado interesse em assinar o Instrumento Multilateral, jurisdições como Argélia, Líbano e Suazilândia⁶³

Como já referido nesta Dissertação o Instrumento Multilateral cobre um certo número de medidas anti-BEPS Para que as alterações tenham efeito, em determinado Tratado, é necessário que o mesmo se considere como um *“Covered Tax Agreement”*, isto é, os dois Estados Contratantes concordaram em submeter o seu ADT às alterações do Instrumento Multilateral. Para além de concordarem em submeter o seu ADT ao instrumento, é necessário que numa fase posterior os Estado Contratante também concordem em incluir ou alterar as mesmas provisões do Tratado. Neste sentido cabe referir que nem todas as provisões terão de ter a concordância dos Estado Contratantes para poderem ser alteradas ou incluídas.

Embora possamos pensar que o Instrumento Multilateral seja uma total inovação sem falhas, na verdade poderá haver situações em que a alteração da provisão de um Tratado entre em conflito com outra que já existia previamente. Deste modo é possível recorrer ao Artigo 30.º

⁶¹ Santos, Isabel Ferreira Tavares – O Instrumento Multilateral e o seu Impacto na Rede Portuguesa de Convenções sobre Dupla Tributação. Lisboa: Faculdade de Direito, Universidade Católica Portuguesa, 2019. Dissertação de Mestrado

⁶² Parágrafo 4 in OECD. *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Erosion and Profit Shifting*.

⁶³ Dados retirados da OCDE in OECD. *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Status as of 28 February 2022*.

número 3 da Convenção de Viena que nos indica o princípio da “*lex posterior derogat legi priori*”⁶⁴ e assim conseguimos perceber que sendo o IM a norma mais recente, deverá ser a que se aplica (Rohatgi, 2018).

Por fim é de notar que o Instrumento Multilateral é dotado de uma flexibilidade no que respeita às formas de alteração e inclusão das normas, isto acontece para que não surjam conflitos de aplicação entre os Estados Contratantes, existem por isso as Cláusulas de Compatibilidade, que se dividem em quatro grupos⁶⁵:

- i. “Em vez de”: funciona como uma norma substitutiva, isto é a norma do instrumento substitui a norma existente na CDT – não se aplica se a norma não existir
- ii. “Aplica-se a” ou “modifica”: modifica a norma já existente na CDT, mas não a substitui – só se aplica se a norma já for existente
- iii. “Na ausência de”: acrescenta à disposição relevante da matéria e apreço aquilo que a disposição já existente da CDT não tinha
- iv. “Em vez de ou na ausência de”: aplica-se em qualquer caso, neste caso a disposição será sempre incluída na CDT em apreço.

Existem ainda cláusulas de notificação que servem, como o nome indica para notificar duas ocorrências diferentes. A primeira serve para notificar escolhas de provisões opcionais, ou seja, nos casos em que um Estado Contratante opta por escolher uma provisão opcional é notificando ao outro Estado as consequências do desajuste das normas. A Segunda notificação serve para certificar que existe transparência e clareza na aplicação da Convenção quando uma disposição

⁶⁴ “Lei posterior revoga lei anterior” princípio descrito no número 3 do artigo 30º da Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados f

⁶⁵ Rohatgi, R. 2018. *Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles*. Página 434

é substituída ou modificada, neste sentido as partes contratantes são obrigadas a identificar quais os acordos fiscais abrangidos que possam conter as mesmas disposições⁶⁶.

b) Os Standards Mínimos

O Instrumento Multilateral contém requisitos mínimos que todos os Estado signatários devem incluir na sua reforma dos Tratados⁶⁷ sendo eles 1) previsão de um novo preâmbulo; 2) estatuição do Processo Amigável na sequência da ação 14 do BEPS e por fim 3) a inclusão da *Principal Purpose Test* e/ou Cláusula de Limitação de Benefícios no âmbito da Ação 6 do Plano BEPS,⁶⁸ sendo relevante para o tema da Dissertação o estudo deste último requisito mínimo.

Este último requisito encontra-se no artigo 7.º da Convenção do Instrumento Multilateral, e permite às partes contratantes optar pela escolha de a) *Principal Purpose Test*, b) Cláusula de Limitação de Benefícios com uma Cláusula específica de “*anti-conduit arrangements*” e por fim c) *Principal Purpose Test* com a Cláusula de Limitação de benefícios simplificada.

Cumprir referir que a única opção que permite controlar o abuso dos tratados e as montagens artificiais é a opção a) *Principal Purpose Test*, sendo por isso aquela que é na generalidade a mais comum no âmbito dos Tratados, cumpre também referir que uma vez que os EUA se guiam pela Convenção Modelo dos EUA, aplicam normalmente a Cláusula de Limitação de Benefícios (ficando assim em negociação se as partes optam pela Cláusula *anti-conduit arrangements* ou se pela PPT com Cláusula de Limitação de Benefícios limitada).

6.2. O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO

Embora o Benefício Discricionário ainda não tenha qualquer aplicação prática nos Tratados, e que configure como uma mera provisão facultativa perante Convenção Modelo da OCDE a verdade é que o Instrumento Multilateral configura esta opção, do 29.º(9) comentário 184 no

⁶⁶ Parágrafo 15 in OECD. *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Erosion and Profit Shifting*. f

⁶⁷ Parágrafo 3 ibidem

⁶⁸ Parágrafo 14 ibidem

seu corpo. O Benefício Discrecional aparece assim no artigo 7.º número 4 da Convenção, apresentando um texto semelhante ao presente na CM OCDE. Contudo, a provisão não deixa de ter o seu carácter opcional pois apenas mediante a concordância das partes contratantes e seguimento da notificação é que a mesma se pode aplicar⁶⁹.

É ainda importante referir que a provisão do número 4 do artigo 7.º será aplicada em conjunto com o número 1 do mesmo artigo, ou seja, o Benefício Discrecional irá ser aplicado em conjunto com a *Principal Purpose Test*⁷⁰, figurando assim, uma verdadeira cláusula de escape nas CDT's.

Contudo, há autores que discordam da utilização ou que não concordam com a forma como a mesma está redigida, como é o caso de (Chand, 2018) entre outros, que nos diz que não se deveria ter usado a palavra “pessoa” aquando da redação da provisão, pois esta diminui o escopo de aplicação da mesma, e ainda, que o benefício deveria se concedido ao contribuinte automaticamente não o sujeitando à procura desse benefício.

Embora à primeira vista a posição tomada por, (Chand, 2018) possa parecer credível, é-nos difícil seguir a mesma linha de raciocínio. Sabemos que o MLI foi criado a partir da Ação 15 do Plano BEPS, e, neste sentido o seu objetivo primordial é alterar as Convenções para Evitar a Dupla Tributação de modo a prevenir a erosão da base tributária. Sabemos também que a maioria das Convenções assinadas pelos Estados Contratantes seguem um modelo de Convenção.⁷¹ Fazendo, deste modo, todo o sentido analisar o termo “pessoas” não só no âmbito da Convenção modelo da OCDE, mas também ao abrigo da Convenção Modelo dos EUA- uma vez que os Estados Unidos da América apenas seguem o seu modelo de convenção.

Quando analisamos a Convenção Modelo da OCDE, é necessário ter em atenção as definições nela presentes, neste sentido o artigo 3º contém as definições dos termos mais usados na

⁶⁹ Comentário 98 ao artigo 7.º número 4 da Convenção do Instrumento Multilateral *in* OECD. *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Erosion and Profit Shifting*. f

⁷⁰ Comentário 99 ao artigo 7.º número 4 *ibidem*

⁷¹ Neste sentido, e de acordo com a análise previamente feita nesta Dissertação apenas se estudará o termo “pessoas” no âmbito da Convenção Modelo da OCDE e da Convenção Modelo dos EUA

Convenção. Não obstante existe sempre a possibilidade da definição de algum termo ser estabelecida pelos Estados Contratantes como o caso da “entidade competente”⁷².

Quando, verificamos o comentário 184 feito ao artigo 29.º(9), o mesmo contém o termo “pessoa”, mas será este termo redutor da aplicação da provisão ao abrigo do MLI?

De acordo com a alínea a) do número 1, do artigo 3º da CM OCDE o termo “pessoa” pode ser encarado como um indivíduo, uma empresa ou qualquer conjunto de pessoas. Neste sentido ao analisarmos a alínea b) do mesmo artigo verificamos que o termo “empresa” pode significar um corpo corporativo, ou qualquer entidade tratada como tal para efeitos fiscais.

No entanto sabemos que esta análise deverá ser complementada com os comentários, e, deste modo o comentário número 2 e 3 feito ao artigo 3º diz-nos que o conceito de pessoa deverá ser usado num sentido amplo.

De acordo com a Convenção Modelo dos EUA, no artigo homónimo, encontramos também o termo “pessoa” definido, não só como indivíduo, empresa ou conjunto de pessoas, mas também como um Estado, um *Trust* e uma *Partnerships*.

Tendo em conta a análise supra realizada, o termo “pessoas” no artigo 7.º número 4 do Instrumento Multilateral, nunca poderá ser tido como pouco abrangente ou limitativo. Isto porque, sabemos que o MLI apenas altera as provisões dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação quando assim os Estado Contratantes concordarem em alterar essa mesma provisão. Neste sentido, e tendo em conta que a maioria dos ADT seguem as diretrizes da CM OCDE ou da CM EUA, é natural que os artigos relativos às definições, contenham no seu escopo um texto semelhante às Convenções Modelo. Quando o Instrumento Multilateral é utilizado as definições já usadas não serão alteradas e neste sentido ao incluirmos a provisão do artigo 7º número 4 numa convenção já existente, a definição do termo “pessoas” não se alterará. Deste modo, o facto de os Estado Contratantes optarem por introduzir o Benefício Discricionário nos seus acordos, não fará diminuir o escopo de aplicação do termo “pessoas”.

Por fim é importante relembrar que embora o artigo 7.º da Convenção do Instrumento Multilateral possa representar um requisito mínimo e que todos os Estado Contratantes o devem aplicar, a verdade é que a provisão contida no número 4 do artigo suprarreferido não constitui em si um requisito mínimo deste modo não seria obrigatória a sua inclusão num ADT. Contudo,

⁷² Comentário número 7 feito ao artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE

mesmo que a provisão não estivesse no texto da ADT, (Chand, 2018) acredita que esse benefício deveria ser concedido sob as leis domésticas do Estado Contratante.

Contudo existem alguns Estados, embora poucos que tenha optado pela PPT e consequentemente o Benefício Discricionário, como Portugal. Neste sentido iremos aprofundar o estudo da inclusão do Benefício discricionário numa CDT celebrada por Portugal no Capítulo seguinte.

7. O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO EM PORTUGAL

O Benefício Discricionário é de acordo com a Convenção Modelo da OCDE uma provisão facultativa, e de acordo com o Instrumento Multilateral apenas um auxílio da *Principal Purpose Test*⁷³, revelando assim uma aplicabilidade nula ou inexistente no âmbito prático da Principal Purpose Test. Na realidade é bastante difícil aferir a aplicabilidade de uma norma quando a mesma nunca foi redigida no âmbito de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação e ao contrário do que poderíamos esperar do Instrumento Multilateral poucos foram os Estados Contratantes que optaram pela *Principal Purpose Test* com o Benefício Discricionário.

No entanto Portugal, aderiu a esta provisão facultativa, não no âmbito do Instrumento Multilateral, mas no âmbito de uma nova Convenção.

Cabe, assim, a este capítulo a análise da inclusão do Benefício Discricionário numa convenção assinada por Portugal, nomeadamente as consequências e o tratamento que o mesmo terá na ótica do ordenamento jurídico português.

⁷³ Neste sentido, apenas configura como um auxílio à *Principal Purpose Test* pois o benefícios discricionário não configura em si um requisito mínimo, deste modo não existe qualquer obrigação à sua aplicação, como já anteriormente referido aquando do subcapítulo 1.3.3. *O Benefício Discricionário*.

7.1. CONVENÇÃO ANTI- DUPLA TRIBUTAÇÃO PORTUGAL-ANGOLA

A Convenção entre Portugal Angola foi assinada a 14 de fevereiro de 2019 tendo a mesma entrado em vigor no dia 22 de setembro de 2019⁷⁴. Esta convenção tal como todas as outras assinadas por Portugal segue o modelo da Convenção da OCDE e, uma vez em vigor, segue também os requisitos do Instrumento Multilateral, embora nenhuma alteração seja para já necessária.

Na sua grande maioria, Portugal ao assinar Convenções anti dupla tributação, nas provisões respeitantes ao abuso de tratados, opta sempre pelo uso da PPT o que vai de encontro com as *guidelines* da Convenção Modelo e mais recentemente com o Instrumento Multilateral. Contudo, e, ao contrário do que é o conjunto normativo normalmente usado, na Convenção assinada entre Portugal e Angola podemos encontrar a provisão facultativa do comentário 186 feito ao Artigo 29(9) da CM OCDE.

O Benefício Discrecionário encontra-se assim no artigo 28.º da Convenção entre Portugal Angola, nomeadamente na alínea c) do número 3 do artigo suprarreferido, com a seguinte redação: *“c) Se os benefícios previstos na presente Convenção forem negados nos termos do presente número em relação a um rendimento obtido por um residente de um Estado Contratante, o outro Estado Contratante poderá, no entanto, conceder esses benefícios em relação a esse rendimento se, em resposta a um pedido efetuado por esse residente, for determinado que a concessão desses benefícios, nessas circunstâncias, é justificável à luz os motivos pelos quais esse residente não satisfaz os requisitos deste número (como a existência de perdas). A autoridade competente do Estado Contratante ao qual foi submetido o pedido nos termos do ponto anterior, consultará a autoridade competente do outro Estado contratante antes de conceder ou negar o pedido.”*

Ao analisarmos esta alínea encontramos semelhanças com o comentário número 184 ao artigo 29.º (9) da CM OCDE, e com o número 4 do artigo 7.º do Instrumento Multilateral, pois faz menção ao facto de a) um benefício ter sido negado ao abrigo da convenção; b) o benefício ser concedido por uma autoridade competente; e, c) o benefício teria sido concedido.

⁷⁴ 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.

Ao contrário do que encontramos na CM OCDE, a Convenção entre Portugal e Angola define em concreto quem será a autoridade competente para efeitos do artigo 28.º número 3 alínea c). Esta definição está presente no artigo 3.º da Convenção, nomeadamente na alínea i) do número 1, no caso de Portugal a autoridade competente será sempre o Ministro das Finanças, o Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou os seus representantes autorizados. Já em Angola será o Ministro das Finanças ou seu representante devidamente autorizado.

8. SERÁ O BENEFÍCIO DISCRICIONÁRIO PASSÍVEL DE DISCRIMINAÇÃO?

Sabemos pela análise já realizada que o Benefício Discricionário, é conferido baseando-se numa análise do caso concreto e das razões apresentadas à Autoridade Competente. Neste sentido, por ainda não estarem estabelecidas regras de aplicação e análise, a mesma é feita de forma casuística, podendo levar a situações de potencial discriminação entre os contribuintes. Assim, cabe a este capítulo verificar se de acordo com a Convenção Modelo da OCDE e de acordo com o Direito da União Europeia, poderá o Benefício Discricionário levar a situações de discriminação.

O princípio geral da não discriminação encontra-se consagrado em todas as legislações domésticas⁷⁵ e na legislação relativa aos Direitos Humanos (Holmes, 2014). No que concerne à CM OCDE podemos encontrar este princípio explanado no artigo 24º, que estabelece a proibição da existência de qualquer tipo de discriminação com base na nacionalidade, na aplicação das provisões do ADT assinado por ambos os Estado Contratantes, sempre que os contribuintes se encontrarem nas mesmas circunstâncias.

Neste sentido, sabemos que o Benefício Discricionário, tal como o nome indica acarreta uma discricionariedade na análise da concessão do benefício, cabendo esta discricionariedade à Autoridade Competente. Ora considerando dois contribuintes cujo benefício foi igualmente negado pela PPT, ao pedirem o Benefício Discricionário, existe sempre a possibilidade de a Autoridade Competente considerar que um dos contribuintes obtém o benefício e o outro não, gerando deste modo uma situação de discriminação.

⁷⁵ No caso de Portugal podemos encontrar o princípio da não discriminação em diversas provisões, nomeadamente no artigo 13º da Constituição da República

Contudo ao analisarmos o artigo 24.º rapidamente verificamos que a situação decorrente da aplicação do Benefício Discricionário dificilmente preenche as diferentes situações de discriminação presentes no artigo referido.

Pelo que dificilmente conseguiríamos provar que o Benefício Discricionário na sua génese provocaria qualquer situação de discriminação aquando da sua aplicação. No entanto, não podemos negar que poderá existir uma certa diferença de tratamento quando dois contribuintes em situações idênticas, ou seja, ambos são sujeito à *Principal Purpose Test*, mas apenas uma consegue obter o acesso ao Benefícios Discricionário.

9. O BENEFÍCIOS DISCRICIONÁRIO E OS AUXÍLIOS DE ESTADO

De acordo com a análise realizada nesta Dissertação, o Benefício Discricionário tal como o nome indica resulta de uma análise discricionária realizada à situação concreta de cada contribuinte. Neste sentido, e considerando que em situações idênticas apenas um dos contribuintes tem acesso ao Benefício Discricionário, potencializando desta forma uma diferença de tratamento entre dois contribuintes, que não preenche os critérios para ser considerada como uma situação de Discriminação, poderá ser considerado um auxílio de Estado?

Antes de qualquer análise substancial em relação ao Benefício Discricionário é necessário perceber o que são os Auxílios de Estado. A definição de Auxílio de Estado, embora na negativa, encontra-se presente no artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, doravante TFUE. De acordo com este artigo os auxílios de Estado são de uma forma resumida a concessão de recursos estatais que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo deste modo certas empresas ou certas produções, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Países da UE.

De acordo com o artigo 107º n.º 1 do TFUE existem quatro critérios para que se verifique a presença de auxílios de Estado, sendo que estes mesmos critérios⁷⁶ devem ser preenchidos cumulativamente:

⁷⁶ Para uma melhor apreensão dos critérios presentes verificar a Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE – 2016/C 262/01 disponível no Jornal Oficial da União Europeia

- O Apoio Ser concedido pelo Estado ou através de recursos Estatais
- Esse apoio favorecer uma ou mais empresas – proporcionando uma vantagem seletiva
- O apoio ser passível de distorcer a concorrência
- O apoio afetar o comércio entre os Países da UE.

Em primeiro lugar temos o apoio concedido pelo Estado ou através de recursos Estatais, ora neste ponto é o foco encontra-se na transferência de um recurso do Estado para a esfera de uma empresa ou empresas⁷⁷. Esta transferência poderá ser feita por qualquer órgão de soberania ou administração pública, podendo mesmo alargar-se para uma atuação indireta, isto é através de intermediários podendo mesmo ser feita por intermediários designados pelo Estado. Ainda neste ponto é importante referir que o tipo de recursos transferido pode assumir qualquer forma, podendo ser uma transferência financeira ou até mesmo uma redução de encargos.

Em segundo lugar, sabemos que o auxílio representará uma vantagem conferida numa base seletiva, isto é, esta concessão pressupõe um ato discricionário por parte do órgão que presta o auxílio, configurando uma vantagem económica que de outra forma não seria obtida. Deste modo é compreensível equacionar que “a Autoridade que concede o auxílio dispõe de poderes discricionários”⁷⁸.

Em terceiro lugar o foco está no desrespeito pela concorrência, isto é, de acordo com os princípios subjacentes à criação da União Europeia, um dos objetivos mais importante baseava-se na construção de um mercado único livre proporcionado pelo Princípio da Livre Concorrência. Ora a concessão de um auxílio de Estado irá proporcionar um desequilíbrio na rede de económica, pois um dos contribuintes será beneficiado em detrimento de outro, obtendo, assim vantagem económica em relação aos demais que se encontrem na mesma situação, distorcendo a concorrência.

Por fim, a suscetibilidade de afetar o comércio entre Estados representa de certa forma a soma dos pontos anteriores, ou seja, o auxílio quando concedido irá colmatar numa afetação do modo como é feito o comércio entre os países podendo mesmo chegar a prejudicar ou fornecer uma falsa sensação de concorrência.

⁷⁷ É de notar que esta matéria apenas se aplica quando o beneficiário for uma empresa

⁷⁸ “Definição de auxílio de Estado” elaborada pela Agência para o Desenvolvimento e coesão I.P.

Ora apenas poderemos ter certeza que existe um auxílio de Estado quando todos estes critérios se encontrarem preenchidos cumulativamente, sendo que basta que apenas falhe um deles para que certo apoio não possa ser considerado como auxílio de Estado.

Aplicando este raciocínio ao Benefício Discricionário podemos considerar que o primeiro ponto se encontra preenchido. Isto porque de acordo com o seu próprio texto o Benefício Discricionário apenas pode ser concedido por uma Autoridade Competente, sendo que essa autoridade poderá ser o Ministério das Finanças ou uma entidade por ele delegado, bem como a Autoridade Tributária. Podemos também usar o mesmo racional relativamente ao ponto dois, pois o benefício concedido de forma discricionária irá proporcionar uma vantagem ao contribuinte em relação aos demais que se encontrem na mesma situação. Ora sendo o benefício concedido de forma discricionária, irá claramente provocar um desequilíbrio na concorrência, simplesmente porque o contribuinte que foi “premiado” com o benefício terá em si uma vantagem económica.

Por fim, em relação ao ponto quatro apenas podemos concluir que não existe matéria de facto suficiente para fundamentar que a concessão de uma vantagem através do Benefício Discricionário possa ser vista como um Auxílio de Estado, isto justifica-se pela falta de ADTs em vigor que contenham a provisão do Benefício Discricionários nos seus textos.

Deste modo, embora consigamos fundamentar que os primeiros três critérios estão preenchidos, de acordo com o artigo 107º n.º 1 é necessário que os critérios se encontrem cumulativamente preenchidos, faltando um critério não podemos concluir a existência de um Auxílio de Estado.

10. CONCLUSÃO

O Benefício Discricionário nasceu assim da conjuntura criada pelo Plano BEPS aparecendo no texto da Convenção como mera provisão facultativa sem qualquer utilidade prática, passando despercebida pelos Estados Contratantes no momento de criação dos seus ADT's bem como no momento da sua alteração através do Instrumento Multilateral.

Ao longo desta Dissertação fomos criando várias questões sobre a aplicabilidade prática do Benefício Discricionário e analisando a sua estrutura de forma a perceber se haverá ou não possibilidade de aplicação da provisão ou se a OCDE apenas a criou de modo a mitigar o facto de a aplicação da PPT ser demasiado agressiva.

Deste modo, o objetivo principal desta Dissertação foi o estudo do Benefício Discricionário enquanto provisão presente num ADT, o seu funcionamento e a sua aplicabilidade prática.

É por nós defendido que o Benefício Discricionário permite conferir um benefício outrora negado, restaurando a situação do contribuinte caso o mesmo não tivesse criado certa estrutura abusiva, tendo por si só uma importante função de restauração em relação à PPT.

O facto da provisão apenas aparecer nos comentários feitos ao artigo 29.º (9) da CM OCDE, e não ter presença no articulado da Convenção, faz com que a provisão, para muitos autores não revele qualquer importância, podendo mesmo ser desnecessária, uma vez que através da *Principal Purpose Test* a análise da situação abusiva é feita de forma a negar ou a conceder o benefício do Tratado.

Ora a análise por nós elaborada prova precisamente o oposto, é assim do nosso entendimento que esta cláusula permite um desagramento da restrição criada pelo combate ao abuso de Tratados, tornando-se na sua essência uma cláusula de escape, e talvez uma verdadeira exceção da aplicação da *Principal Purpose Test*, permitindo conferir ao contribuinte uma situação de certo modo favorável aquela que resultaria da aplicação da PPT – ou seja, a negação do Benefício do Tratado.

Ao longo desta Dissertação debruçamo-nos sobre análise da dificuldade probatória do contribuinte e da Autoridade Competente no âmbito da PPT, e como a mesma difere em relação ao Benefício Discricionário.

Através do caso *Starr International*, podemos compreender que o Benefício Discricionário, embora no âmbito da LOB é analisado de forma mais concreta, isto é, não busca apenas a intenção do contribuinte, mas sim a história da criação da estrutura, de forma a perceber a

intenção do daquele de forma mais adequada. Contudo não nos podemos esquecer que o Benefício Discricionário terá sempre uma análise casuística que será sempre *per se* discricionária.

Sabemos que Portugal submeteu todos os seus ADT ao IM, embora tenha reduzido o seu efeito modificativo aos standards mínimos, a verdade é que Portugal se encontra aquém das expectativas.

Contudo, Portugal, não obstante o funcionamento do IM, ao assinar o ADT com Angola em 2019 alterou o paradigma das análises feitas até hoje sobre o Benefício Discricionário, isto é, a provisão deixou de ser meramente facultativa para fazer parte do corpo de um artigo. Embora Portugal apenas pretenda modificar os ADT para incluir os standards mínimos a verdade é que o Benefício Discricionário embora se encontre no artigo 7.º número 4 do IM, não é obrigatório e, como tal, mesmo que Portugal o tenha incluído no ADT Portugal – Angola não é certo que o faça novamente com um outro Estado no âmbito do IM.

Por fim, analisamos o Benefício Discricionário no âmbito da premissa dos Auxílios de Estados, tendo em conta os critérios presentes no artigo 107.º n.º 1 do TFUE. Neste sentido, entendemos nós que o Benefício Discricionário embora de uma forma analítica preencha três dos quatro critérios, contudo, não nos é possível perceber se poderá vir a configurar como um Auxílio de Estado uma vez que não existem dados suficientes da sua aplicação para aferir se seria passível de afetar o comércio entre os Estados.

Respondendo diretamente à questão principal esta Dissertação, entendemos que de uma forma ainda que incipiente o Benefício Discricionário é uma possibilidade que de acordo com a evolução do paradigma do direito fiscal internacional, que poderá revelar-se de grande importância. Como verificámos nesta dissertação, esta cláusula funciona como uma espécie de alívio da restrição da PPT que por vezes se pode tornar excessiva.

Neste sentido, Portugal torna-se pioneiro na adesão ao Benefício Discricionário, abrindo portas para que outros Estados o façam. Contudo, é difícil prever quantos e quais os Estados que poderão aderir a esta nova cláusula, bem como é difícil de prever os efeitos positivos ou negativos da aplicação da mesma em longo prazo.

Decerto, que a aplicação do Benefício Discricionário não será simples e *straightforward* em todos os Estados.

No entanto, se pensarmos na evolução que o sistema fiscal internacional teve desde 2014 percebemos rapidamente que o mesmo se altera com frequência, e por isso mesmo o Benefício

Discricionário poderá no futuro fazer parte do elenco do articulado da CM OCDE, tornar-se um standard mínimo como a *Principal Purpose Test*.

Neste sentido, o Benefício Discricionário é sim uma possibilidade com um grau de inovação considerável, sendo ainda prematuro avaliar qualquer consequência da sua aplicabilidade.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Avi-Yonah, R. S. (2012). Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union. Em *Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics* (pp. 21-50). IBDF .
- Avi-Yonah, R. S. (2017). Evaluating BEPS. (U. o. Research, Ed.) *Erasmus Law Review*.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS. *Florida Tax Review, Volume 16, number 2* .
- Chand, V. (2018). The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in Depth Analysis. *Intertax, Volume 46, Issue I*.
- Christians, A., & Schon, W. &. (April/May 2018). Foreword: International Tax Policy in a Disruptive Environment. (IBDF, Ed.) *Bulletin for International Taxation*.
- Comissão. (s.d.). *Síntese-Noção de Auxílios Estatais*. Obtido de EUR- LEX - Acesso ao direito da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4399786>
- Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE – 2016/C 262/01 disponível no Jornal Oficial da União Europeia
- Convenção entre os Estados Unidos da América e a Confederação Suíça para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Tributação sobre o Rendimento. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/swiss.pdf>
- Dados retirados da OCDE in OECD. *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Status as of 28 February 2022*. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

- de Gouvêa e Mélo, L. G. (Jul/Dez de 2016). O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigma na Tributação. *Revista Acadêmica - Faculdade de Direito do Recife, Volume 88, número 22.*
- de Paiva Navarro, G. N. (2020). A Critical Analysis of the Principal Purpose Test Rule's Core Features and Its Practical Applicability . *Revista de Direito Tributário Internacional Atual, n.º7.*
- Decreto do Presidente da República n.º73/95 de 12 de outubro que retifica a Convenção e o Protocolo entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimentos.
- Guardian, T. (2016). *Apple Tax: European Commissioner defends €13bn Ruling.* Obtido de The Guardian: <https://www.theguardian.com/business/2016/sep/02/apple-tax-ruling-eu-margethe-vestager-13bn-euro-state-aid>
- Holmes, K. (2014). *Internacional Tax Policy and Double Tax Treaties- An Introduction to Principal and Application, Second Revised Edition.* Holanda: IBDF.
- I.P., A. p. (s.d.). *Auxílios de Estado.* Obtido de Agência para o Desenvolvimento e Coesão I.P. :<https://www.adcoesao.pt/fundos/portugal-2020/principios-e-politicas-horizontais/auxilios-de-estado/>
- Kadet, J. M. (feb de 2016). BEPS: APrimer on Where it Came From and Where It's Going. *Tax Notes Volume 150, Number 7.*
- Lang, M. (April/May de 2020). The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model - The "Principal Purpose Test". (IBDF, Ed.) *Bulletin for International Taxation.*
- Lee-Makiyama, H. &. (2014). OECD BEPS: REconciling global trade, taxation principles and the digital economy. *ECIPE Occasional paper , No. 4/2014.*
- OCDE. (1998). *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue .* OCDE .

- OCDE. (2013). *Plano de Ação de Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros* . OCDE .
- OCDE. (2014). *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros* . OCDE .
- OCDE. (2014). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* . OCDE .
- OCDE. (2015). *Action 15: Final Report - Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* . OCDE .
- OCDE. (2015). *Action 6: Final Report - Base Erosion and Profit Shifting Project - Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* . OCDE .
- OCDE. (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Erosion and Profit Shifting*. OCDE .
- OCDE. (21 november 2014 - 9 January 2015). *Public Discussion Draft - Follow up work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse*. OCDE .
- OCDE. (22 May 2015 - 17 June 2015)). *Revised Discussion Draft- Beps Action 6: Prevent Treaty Abuse*. OCDE .
- OCDE. (22 May 2015 - 17 June 2015). *Public Discussion Draft - Follow up work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse*. OCDE.
- OCDE. (November 2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OCDE .
- OCDE. (s.d.). *Glossary of Tax Terms*. Obtido de OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E>
- Pinetz, E. (Jan/Feb de 2016). Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse . *Bulletin for International Tax* .

- Resolução da Assembleia da República n.º 23/2019 que aprova 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.
- Resolução da Assembleia da República n.º 67/2003 que aprova a Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969. Disponível em: Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ministeriopublico.pt)
- Rohatgi, R. (2018). *Roy Rohatgi on International Taxation, Volume I: Principles*. Holanda : IBDF .
- Santos, F. F. (s.d.). *Filha da Crise Financeira Internacional*. Obtido de Fundação Francisco Manuel dos Santos: <https://www.ffms.pt/crises-na-economia-portuguesa/5046/filha-da-crise-financeira-internacional>
- Taboada, C. P. (out de 2015). OECD Base Erosion And Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule . *Bulletin for International Tax*.
- Tratado Sobre o funcionamento da União Europeia (versão consolidada).
- Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal, 2ª Edição* . (Almedina, Ed.)
- Zahra, I. (nov de 2019). The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects - Part 1. *Bulletin for International Tax*