

Estudos Sobre os Problemas do Procedimento Amigável dos Acordos Para Evitar a Dupla Tributação de Macau

*Yi Zaicheng**

I. Introdução

Macau já assinou acordos para evitar a dupla tributação com a China Continental, Portugal, Bélgica e Moçambique, etc. Com os acordos para evitar a dupla tributação, vão surgir necessariamente controvérsias internacionais sobre tributação ou inter-regionais; se as controvérsias internacionais sobre tributação não podem ser resolvidas razoavelmente, a dupla tributação não pode ser evitada ou eliminada efectivamente, conduzindo à injustiça na tributação, por conseguinte, distorcendo as circunstâncias de comércio e de investimento e influenciando directamente o desenvolvimento económico de dois países ou regiões. Como as regras de um ramo normal de direito, os acordos para evitar a dupla tributação têm regras materiais e regras processuais; deve dizer-se que nos vários acordos para evitar a dupla tributação, bem como no Modelo OCDE¹ e no Modelo ONU², as regras materiais já são gradualmente aperfeiçoadas, contudo, como garantia importante das regras materiais, as regras processuais não são tão satisfatórias devido a uma série de problemas difíceis relativos às relações entre o direito interno e as convenções internacionais. Neste

* Yi Zaicheng, Doutor em Direito, Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Ciência e Tecnologia de Macau, estuda o Direito Económico Internacional.

¹ Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico Para Evitar Dupla Tributação do Rendimento e do Património é um modelo elaborado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos para coordenar as relações fiscais entre os estados e para estes assinarem acordos para evitar a dupla tributação, é um modelo contemporâneo de convenção para evitar a dupla tributação com mais influências. Chamado abreviadamente Modelo OCDE para evitar a dupla tributação (Modelo OCDE).

² A Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas Sobre a Dupla Tributação Entre Países Desenvolvidos e Países Em Desenvolvimento, é o modelo elaborado pela ONU para coordenar as relações fiscais entre os estados e para usar nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação. Chamado abreviadamente Modelo ONU para evitar a dupla tributação (Modelo ONU).

momento, o meio principal para a resolução das controvérsias internacionais sobre tributação é o procedimento amigável (Mutual Agreement Procedure). O presente artigo, além de apresentar resumidamente o procedimento amigável de Macau, também compara e toma como referência as respectivas regras do Modelo OCDE, estuda as insuficiências do procedimento amigável de Macau e analisa-as profundamente, apresentando algumas propostas de aperfeiçoamento tendo em conta essas insuficiências.

II. O procedimento amigável e as suas insuficiências

O procedimento amigável é um procedimento normalizado estabelecido nos acordos para evitar a dupla tributação que deve ser cumprido nas negociações sobre tributação entre estados contratantes, é um tipo de processo de direito internacional para resolver as controvérsias internacionais sobre tributação, permitindo aos representantes das autoridades competentes esforçar-se por resolver as controvérsias internacionais sobre tributação entre estados contratantes ou entre estado contratante e contribuinte internacional através de acordo amigável. Todos os acordos para evitar a dupla tributação têm cláusulas sobre procedimento amigável. Estes acordos para evitar a dupla tributação têm disposições semelhantes às dos Modelos; por exemplo, o artigo 25.º do Modelo OCDE estabelece: “1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a

interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar directamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores”.

O artigo 25.º do Modelo da ONU tem conteúdo semelhante ao do Modelo OCDE³. Os acordos para evitar a dupla tributação assinados pela Região Administrativa Especial de Macau com China Continental, Portugal, etc. dispõem sem excepção no artigo 25.º o procedimento amigável e as respectivas disposições são semelhantes às do Modelo da ONU e às do Modelo da OCDE acima referidos⁴.

³ Artigo 25.º da Convenção Modelo da ONU: “1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar directamente entre si, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores. As autoridades competentes, por meio de consultas, elaborarão procedimentos, condições, métodos e técnicas unilaterais apropriados para facilitar a aplicação do procedimento amigável previsto no presente artigo. Além disso, uma autoridade competente poderá elaborar procedimentos, condições, métodos e técnicas unilaterais para facilitar as medidas bilaterais mencionadas e a aplicação do procedimento amigável”.

⁴ O artigo 25.º do Acordo entre a Região Administrativa Especial de Macau e a China Continental para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento também estabelece o procedimento amigável: 1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por Uma Parte ou por ambas as

Quanto à natureza do procedimento amigável, os estudiosos da China têm opiniões diferentes, havendo principalmente a teoria do procedimento diplomático e a teoria da forma para a resolução das controvérsias. A primeira considera que o procedimento amigável é um procedimento diplomático para resolver controvérsias internacionais sobre tributação entre autoridades competentes⁵ e a segunda considera que o procedimen-

Partes conduzem ou irão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto neste Acordo, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação interna das Partes, submeter o seu caso à autoridade competente da Parte de que é residente. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto neste Acordo. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver, por si só, em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente da Outra Parte a fim de evitar a tributação não conforme com o presente Acordo. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno das Partes. 3. As autoridades competentes das Partes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação do presente Acordo, podendo ainda consultar-se, a fim de eliminar a dupla tributação em casos não previstos pelo Acordo. 4. As autoridades competentes das Partes poderão comunicar directamente entre si a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos n.ºs 2 e 3. Quando se afigure desejável para se chegar a acordo, os representantes das autoridades competentes das Partes poderão encontrar-se para uma troca oral de opiniões.

⁵ Zhang Baoyun, “As Cláusulas Sobre ‘O Procedimento Amigável’ nos Acordos Para Evitar a Dupla Tributação”, in *Acordos Para Evitar a Dupla Tributação*, 2004, (6):34. O artigo 25.º da Convenção Modelo OCDE: “1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da

to amigável é uma forma não diplomática de resolução das controvérsias internacionais sobre tributação, e o acordo autoriza directamente as autoridades competentes dos estados contratantes a procederem às negociações⁶. O autor considera que as cláusulas do procedimento amigável estão consagradas clara e directamente nos acordos internacionais em matéria de impostos e nos acordos para evitar a dupla tributação, olhando os procedimentos amigáveis dos acordos para evitar a dupla tributação; embora a iniciação do procedimento ainda tenha características de flexibilidade, incerteza e as funções dos contribuintes naquele procedimento não sejam muito claras, do ponto de vista dos conteúdos concretos das convenções internacionais para evitar a dupla tributação e das controvérsias sobre tributação, o procedimento amigável é ainda uma forma típica para a resolução das controvérsias no direito internacional.

O problema a resolver pelo procedimento amigável é o das controvérsias internacionais sobre tributação. Estas controvérsias principais são: 1. A tributação que os contribuintes de um estado consideram não conforme com o acordo para evitar a dupla tributação⁷; 2. As dificuldades ou dúvidas suscitadas na interpretação e execução dos acordos para evitar a dupla tributação entre os estados ou as regiões que assinaram os acordos⁸; 3. A tributação não regulada nos acordos para evitar a dupla tributação.⁹

Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar directamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores”.

⁶ *Direito Fiscal Internacional*, compilação: Liao Yixin, editora Universidade de Beijing, 2003, p.159.

⁷ As controvérsias entre um estado e um contribuinte internacional só se tornam controvérsias entre estados, depois da autoridade competente que tinha aceiteado a queixa iniciar o procedimento amigável.

⁸ Porque os acordos para evitar a dupla tributação têm a ver com os aspectos da economia, do comércio e da cooperação técnica, bem como os contactos científicos, culturais e os contactos das pessoas de ambos os estados contratantes (ambas as partes), no processo de implementação, não só vão surgir muitos problemas práticos, como também vão encontrar-se dificuldades e dúvidas na prática, necessitando as negociações de ambos os estados contratantes (ambas as partes) de as resolver adequadamente.

⁹ Simultaneamente, devido à complexidade das situações económicas objectivas, também acontece que o problema da dupla tributação não pode ser resolvido definitivamente nos acordos, necessitando das negociações das autoridades competentes dos estados contratantes (das partes).

Estas controvérsias, observadas do ponto de vista do procedimento amigável, são controvérsias sobre a tributação entre dois estados ou regiões que assinaram o acordo para evitar a dupla tributação¹⁰ do ponto de vista da autonomia da tributação, são controvérsias internacionais ou inter-regionais sobre o acordo para evitar a dupla tributação entre dois sujeitos iguais, mas a causa principal destas controvérsias é entre o contribuinte internacional ou inter-regional e a parte contratante que assinou o acordo para evitar a dupla tributação, estas controvérsias são entre sujeitos desiguais, o esclarecimento da natureza desses dois tipos de controvérsias e as suas relações tem significado muito importante na compreensão das insuficiências do procedimento amigável e ainda mais na compensação dessas insuficiências e no aperfeiçoamento do procedimento amigável.

Relativamente ao Modelo OCDE, que é mais maduro, os procedimentos amigáveis dos acordos para evitar a dupla tributação assinados por Macau estabelecem apenas princípios, tendo ainda algumas insuficiências. Essas insuficiências principais são: Em primeiro lugar, os procedimentos amigáveis não contêm disposições concretas. sobre o tempo. Sem limites claros de tempo, qualquer fase do procedimento pode ser demorada sem decisão, fazendo surgir o fenómeno da baixa eficiência no procedimento amigável que é o procedimento principal de resolução das controvérsias internacionais sobre tributação; Em segundo lugar, a iniciação do procedimento amigável e o resultado do procedimento amigável não são vinculativos em relação às partes; Em terceiro lugar, dado que os contribuintes não têm o estatuto de participantes directos no procedimento amigável, apenas os estados que assinam acordos para evitar a dupla tributação ou as regiões com poderes autónomos de tributação são sujeitos do procedimento amigável, os estados ou regiões têm poderes plenos para controlar a iniciação do procedimento amigável, o andamento do procedimento e o resultado do procedimento; por isso, a realização dos interesses dos contribuintes depende de actos das autoridades competentes, existindo contrariedade e contradição congénitas entre os contribuintes internacionais como cobrados e as autoridades competentes como cobradores, porque não existe a terceira parte como árbitro ou fiscalizador do procedimento, por conseguinte, os estados ou regiões podem totalmente tratar com frieza ou recusar o pedido do contribuinte por causa de razões diver-

¹⁰ Aqui, região significa normalmente uma região com ordenamento jurídico autónomo, tendo soberania tributária autónoma ou autonomia de tributação.

sas, fazendo com que os interesses do contribuinte não tenham qualquer garantia; Em quarto lugar, ao procedimento amigável falta transparência. Os contribuintes não sabem como as autoridades competentes chegaram a acordo, quais são os fundamentos se cumpriram as disposições do direito internacional ou as disposições do direito interno, ou se foi por causa de considerações de igualdade, etc.. Por causa da natureza confidencial do procedimento amigável, os contribuintes não podem obter informações sobre todos estes problemas, resultando que os contribuintes são privados do direito às respectivas informações¹¹.

Neste momento, as cláusulas do procedimento amigável nos acordos para evitar a dupla tributação de Macau ainda são imperfeitas, havendo falta de operacionalidade. Isto reflecte-se principalmente na falta de regras concretas do direito interno para a implementação das cláusulas do procedimento amigável e na não clareza das instituições internas responsáveis pelas negociações sobre tributação. Portanto, relativamente a estas cláusulas do procedimento amigável, seja do ponto de vista das melhorias, seja do ponto de vista da clareza, há grande espaço para melhorias. De facto, a fixação dessas cláusulas é do âmbito das negociações sobre tributação. Actualmente, uma forma eficaz é seguir o Modelo OCDE para fazer as melhorias e os esclarecimentos; isso não é uma má forma, contudo, deve manter-se uma atitude crítica. Quando se tomar como referência o Modelo OCDE, é preciso considerar a situação real dos acordos para evitar a dupla tributação de Macau, bem como clarificar teoricamente a essência do procedimento amigável.

III. Determinar e elevar o estatuto do contribuinte internacional no procedimento amigável é a essência para o aperfeiçoamento do procedimento amigável.

No procedimento amigável, as autoridades competentes determinam no âmbito dos poderes atribuídos pelos estados contratantes (partes) os problemas sobre a iniciação do procedimento amigável, os limites de cedência nas negociações e a execução do acordo amigável, etc., respeitando

¹¹ Zhang Meihong, “Estudos Sobre os Mecanismos Jurídicos Para a Resolução das Controvérsias Internacionais Sobre Tributação na China e no Estrangeiro”, in Sistema Jurídico e Sociedade, n.º 8 de 2008, p.132.

suficientemente a soberania de tributação dos estados contratantes. No entanto, os contribuintes envolvidos têm dificuldade frequentemente em participar nas negociações entre autoridades competentes. Com o desenvolvimento das práticas, cada vez mais estados contratantes dos acordos para evitar a dupla tributação reconhecem as importantes funções dos contribuintes no procedimento amigável e também sucessivamente aperfeiçoam as regras sobre a participação dos contribuintes, mas as funções dos contribuintes ainda se limitam a proporcionar informações às autoridades competentes e apresentar as suas opiniões. Por causa disso, esta situação também se torna numa das causas em que o contribuinte hesita quando pede a iniciação do procedimento amigável. Porque só as partes contratantes dos acordos para evitar a dupla tributação são sujeitos de direito do procedimento amigável, as autoridades competentes têm controlo completo sobre a iniciação do procedimento, o andamento do procedimento e o resultado do procedimento, a realização dos interesses dos contribuintes depende dos actos das autoridades competentes. Portanto, se as controvérsias não influenciam evidente e directamente os interesses dos estados contratantes dos acordos para evitar a dupla tributação, normalmente, as autoridades competentes não têm força motriz ou pressão para negociarem e o pedido do contribuinte internacional pode ser recusado; se as controvérsias têm a ver com os interesses das autoridades competentes, podendo existir conflitos entre interesses públicos e interesses do contribuinte, os interesses do contribuinte podem não ser salvaguardados¹².

O autor considera que o objectivo essencial do procedimento amigável reside na resolução das controvérsias sobre tributação entre contribuinte internacional e autoridade competente. Tributação é um acto de direito público, do ponto de vista do pacto social. Embora os estatutos da autoridade competente e de contribuinte sejam desiguais, o poder de tributação da autoridade competente tem origem no pacto social, por conseguinte, no andamento de todo o procedimento amigável, a autoridade competente do estado contratante deve ter uma consciência de igualdade na elaboração das regras e no processo de execução, conhecendo suficientemente e respeitando os direitos do contribuinte.

¹² Wang Guozhang, Xu Jianhua, Sun Wenbo e Pan Xianzhang, “Análise do Mecanismo Para a Resolução das Controvérsias Internacionais Sobre Tributação”, in *Impostos de Fujian*, 2003, (12):20-22.

Determinar o estatuto do contribuinte no procedimento amigável, de outro ponto de vista, é determinar a relação entre o contribuinte e a autoridade competente, é de realçar a relação de cooperação entre eles; por um lado, é preciso garantir às autoridades competentes a obtenção suficiente das informações relacionadas com as controvérsias do caso e dos documentos comprovativos; por outro lado, as autoridades competentes também devem garantir aos contribuintes o conhecimento suficiente do processo de resolução das controvérsias. Por conseguinte, forma-se uma relação de cooperação mais estreita entre os contribuintes e as autoridades competentes, pode também aumentar a transparência do procedimento amigável e o acordo amigável alcançado também é mais fácil de ser aceite pelos contribuintes. Assim, os contribuintes têm de proporcionar às autoridades competentes informações abrangentes, oportunas e precisas para se formar uma compreensão uniforme sobre os factos controvertidos entre as autoridades competentes, encurtando o tempo de negociações e aumentando a eficiência do procedimento amigável. Além disso, também se exige às autoridades competentes o intercâmbio frequente de informações com os contribuintes, informando oportunamente as situações de resolução das controvérsias, até podendo fazer perguntas aos contribuintes antes ou depois dos debates, permitindo que os contribuintes tenham uma compreensão global do tempo necessário para a resolução das controvérsias, para garantir a resolução mais rápida e mais razoável das controvérsias.

Nos acordos para evitar a dupla tributação assinados por Macau, não há qualquer disposição sobre o estatuto dos contribuintes internacionais, contudo, o Modelo OCDE regula este problema, valendo a pena que Macau tome como referência na elaboração das regras internas do procedimento amigável.

Na versão mais recente do Modelo OCDE, o contribuinte tem determinado estatuto no procedimento amigável, alterando a situação anterior de ser excluído do procedimento amigável; além disso, o pedido do contribuinte para iniciar o procedimento amigável do Modelo OCDE para evitar a dupla tributação é a forma principal de iniciar o procedimento amigável. No pedido de iniciação do procedimento amigável, para a defesa dos seus direitos, o contribuinte deve apresentar informações mais detalhado possível; simultaneamente, no procedimento de resolução das controvérsias, deve apresentar as alterações substanciais às informações e novas informações às autoridades competentes oportunamente

para estas poderem analisar o caso com base nelas, aumentando assim a eficiência de resolução das controvérsias internacionais sobre a tributação. O procedimento amigável enfatiza a participação do contribuinte nas negociações, embora este tipo de participação seja indirecto; isto é, apresentar as suas opiniões às autoridades competentes, recolher os factos controversos ou, em alguns casos difíceis (com muitos factos complicados), poder proporcionar uma apresentação (do caso) antes dos debates, isso explica suficientemente que o procedimento amigável eficaz repara o defeito do estado como sujeito no procedimento amigável anterior, mesmo que substancialmente o caso não diga respeito a interesses do estado, a autoridade competente relacionada com os impostos também pode tratar cautelosamente as controvérsias internacionais sobre tributação segundo os factos apresentados pelos contribuintes.

O contribuinte é o interessado mais directo nos casos sobre procedimento amigável, no entanto, frequentemente é difícil que ele participe no procedimento amigável, sendo excluído do procedimento amigável. Portanto, o Modelo OCDE fez alguns aperfeiçoamentos ao procedimento amigável para determinar o estatuto do contribuinte no procedimento amigável: Em primeiro lugar, providenciar informações às autoridades competentes. O contribuinte, ao formular o pedido para a iniciação do procedimento amigável, deve juntar as informações relacionadas, informando as situações concretas das controvérsias; as autoridades competentes devem tomar em consideração essas informações no processo de apreciação do fundamento do pedido para a iniciação do procedimento amigável. No processo de resolução das controvérsias, os contribuintes também têm de proporcionar oportunamente às autoridades competentes informações actualizadas, para estas tomarem conhecimento, o mais rápido possível, do desenvolvimento das controvérsias, e as tratarem adequadamente. Assim, as autoridades competentes podem economizar tempo no tratamento das controvérsias, tomando uma decisão mais satisfatória para os contribuintes. Em segundo lugar, prestar serviço às negociações entre autoridades competentes. Os contribuintes são interessados directos das controvérsias, compreendem melhor o surgimento e o desenvolvimento das controvérsias, por isso, as autoridades competentes exigem sempre aos contribuintes que proporcionem uma apresentação do caso antes das negociações do procedimento amigável, deixando bem claro a compreensão uniforme dos factos do caso por partes dos contribuintes para as autoridades competentes encurtarem o tempo de verificar

os factos do caso. Além disso, os contribuintes podem apresentar às autoridades competentes as suas propostas para resolução das controvérsias. Às vezes, este tipo de propostas é valioso e construtivo, devendo assim as autoridades competentes devendo assim considerar estas propostas cuidadosamente. Todavia, é preciso deixar bem claro, um ponto: as autoridades competentes não podem depender totalmente das propostas dos contribuintes para resolverem as controvérsias, têm de tomar uma decisão adequada ao caso segundo o caso específico¹³.

Para Macau, quanto ao aspecto da determinação dos direitos e dos deveres dos contribuintes internacionais (inter-regionais), deve ser elaborado diploma legal relativo ao pedido de iniciação do procedimento amigável formulado pelos contribuintes residentes o mais rápido possível, para deixar ainda mais claro o conteúdo relacionado dos acordos para evitar a dupla tributação. Um modelo que pode ser tomado como referência para a elaboração desse diploma é o Regulamento Provisório Para os Nacionais da China Pedirem a Iniciação do Procedimento Amigável sobre os Impostos¹⁴; nesse Regulamento, estão fixadas as regras concretas para os contribuintes iniciarem o procedimento amigável na China.

IV. Deve ser esclarecida a relação entre o meio para a resolução das controvérsias sobre tributação interna e o procedimento amigável.

Observando apenas do ponto de vista do procedimento, depois do surgimento das controvérsias entre um contribuinte internacional ou inter-regional e o cobrador, surgirão uma série de problemas; por exemplo, qual seja a relação entre o procedimento de revisão administrativa interna ou o processo contencioso administrativo interno e o procedimento amigável, o contribuinte só poderá formular o pedido de iniciação do procedimento amigável depois de “esgotar todos os recursos locais” segundo o costume internacional? O andamento do procedimento amigável negará a possibilidade de o contribuinte utilizar outros procedimentos de recla-

¹³ Chen Chunping, “Estudos Sobre o Procedimento Amigável do Modelo OCDE Para Evitar a Dupla Tributação”, in Base de Dados das Teses de Mestrado e Doutoramento da Rede “China Knowledge Resource integrated Database”. Data da visita, 31 de Dezembro de 2010.

¹⁴ Este regulamento foi publicado em 2005 pela Direcção-Geral dos Impostos Estatais da China, vide http://www.gov.cn/gongbao/content/2006/content_335887.htm.

mação? Estes problemas vão influenciar a máxima utilização ou a máxima eficiência do andamento do procedimento amigável como forma principal de resolução das controvérsias sobre tributação internacional.

Actualmente, nos acordos para evitar a dupla tributação de Macau, não são consagradas regras concretas sobre os problemas acima referidos; independentemente da posição da Região Administrativa Especial sobre estes problemas, o esclarecimento desses problemas é apenas um problema de tempo.

No Modelo OCDE, para garantir a máxima utilização do procedimento amigável, o relatório mais recente sobre o Modelo OCDE estabelece mais disposições sobre as relações entre o direito interno e o procedimento amigável. No procedimento amigável, suspensão da tributação e proposta de estabelecimento do procedimento de caução: a OCDE conhece as regras não uniformes dos estados sobre suspensão de tributação, e por conseguinte, surgirá o problema do cumprimento, de boa fé, do dever de negociação, se o contribuinte for forçado a pagar o imposto não deduzido, como condição de iniciar o procedimento amigável. A OCDE propõe que deva ser estabelecido um tipo de procedimento de caução para substituir o pagamento do imposto no processo de negociações. Embora o artigo 25.º do Modelo OCDE não responda claramente ao problema da suspensão, o que deve ser reconhecido é que o procedimento amigável é a disposição substancial que suporta o acordo para evitar a dupla tributação; portanto, é preciso interpretar o artigo 25.º nas circunstâncias do acordo e segundo o seu objectivo, pois que exigindo-se ao contribuinte o pagamento do imposto como condição para iniciar o procedimento amigável, aumentarão os encargos ao fluxo de capitais do contribuinte, contra o objectivo do acordo para evitar a dupla tributação. Portanto, a OCDE propõe que pelo menos no limite mínimo, o pagamento dos impostos ainda não pagos não deva ser condição para iniciar o procedimento amigável, se isto não for requisito para pedir a revisão do direito interno¹⁵.

Além disso, o pagamento de juros ou multas administrativas pode ser incluído no âmbito dos impostos visados no artigo 2.º do Mode-

¹⁵ Chen Chunping, “Estudos Sobre o Procedimento Amigável do Modelo OCDE Para Evitar a Dupla Tributação”, in Base de Dados das Teses de Mestrado e Doutoramento da Rede “China Knowledge Resource integrated Database”, Data da visita, 31 de Dezembro de 2010.

lo OCDE? Os estados têm opiniões diferentes sobre este problema. A OCDE propõe que de qualquer maneira, o pagamento de juros ou multas não possa impedir o contribuinte de iniciar o procedimento amigável; mesmo que os juros ou as multas não pertençam ao âmbito dos impostos visados no acordo para evitar a dupla tributação, as autoridades dos impostos também não devem aplicar o acordo como forma para impedir ou neutralizar as condições favoráveis atribuídas aos contribuintes pelo acordo. No processo de aperfeiçoamento do procedimento amigável de Macau, deve ser determinado any respectivo diploma o problema relativo aos juros ou às multas administrativas.

Para mais, quando as autoridades competentes chegarem a um acordo através de negociações, o contribuinte já tenha interposto uma acção no tribunal, estando pendente o processo, nesse caso, o contribuinte pode pedir às autoridades competentes para adiar a aceitação do acordo amigável até à decisão judicial do tribunal. Em simultâneo, no andamento do processo judicial, as negociações entre as autoridades competentes também devem ser suspensas até à decisão judicial do tribunal. No entanto, uma coisa é preciso que fique clara: se as autoridades competentes entendem que não é necessário considerar o processo do direito interno na resolução do caso, o procedimento amigável continua como de costume. Se o processo judicial não é interposto pelo mesmo contribuinte, o suporte das autoridades competentes ao contribuinte que iniciou o procedimento amigável não pode ser adiado irrazoavelmente.

O autor considera que a compreensão do Modelo OCDE sobre o problema do relacionamento entre o procedimento para a resolução das controvérsias sobre tributação interna e o procedimento amigável reflecte as funções e os valores fundamentais dos procedimentos no direito, valendo a pena que Macau e outros países ou regiões tomem isso como referência na compreensão e na execução do procedimento amigável.

V. O estabelecimento de procedimento arbitral para a resolução das controvérsias internacionais sobre tributação é a garantia do aperfeiçoamento do procedimento amigável

As propostas acima referidas sobre o aperfeiçoamento do procedimento amigável são estudos sobre o próprio procedimento amigável, analisando-os objectivamente, talvez estes métodos possam resolver em certa

medida algumas insuficiências do procedimento amigável; contudo, esse métodos ainda não podem curar a doença crónica de ao procedimento amigável faltarem regras procedimentais. Isto é, porque segundo o procedimento amigável, as autoridades competentes só podem tentar resolver os problemas, não é preciso procurar uma solução dos problemas para se chegar a um acordo amigável, pois isso depende muito da capacidade de compromisso das autoridades competentes permitida pelo direito interno. Se as partes contratantes interpretam e executam o acordo alcançado diferentemente, quando as autoridades competentes encontram uma solução comum dentro do enquadramento do procedimento amigável, a possibilidade de acontecimento da dupla tributação é ainda muito elevada. Se não se resolvem os problemas fora do enquadramento do procedimento amigável, é difícil evitar esta situação.

Qualquer mecanismo de resolução das controvérsias, se tem apenas uma forma de resolução das controvérsias, é suspeito de ser um mecanismo arbitrário, sendo os direitos materiais dos interessados difíceis de ser protegidos efectivamente. O exemplo típico desse aspecto é que antes da entrada na WTO, o meio de recurso dos proprietários no direito da propriedade intelectual da China Continental era apenas procedimento administrativo e não havia processo judicial, as autoridades responsáveis pelos assuntos da propriedade intelectual não sentiam pressão de outros processos de fiscalização ao tomar a decisão sobre reclamação dos proprietários intelectuais, na prática, era difícil rever a sua decisão fora desse procedimento, portanto, naquela altura, dificilmente havia protecção efectiva dos direitos dos proprietários intelectuais através do direito processual. O mesmo acontece no processo de aperfeiçoamento do procedimento amigável; na relação de cobrança de impostos, o objecto da cobrança é contribuinte internacional ou inter-regional, existe contrariedade congénita com o sujeito da cobrança que é autoridade competente. Na prática, quando os contribuintes consideram que os actos das autoridades competentes conduzem ou vão conduzir aos impostos não conformes com os consagrados nos acordos para evitar a dupla tributação e formulam pedido de procedimento amigável, as autoridades competentes também iniciam o procedimento amigável a pedido dos contribuintes, mas a sua neutralidade e objectividade no procedimento amigável são duvidosas. Por exemplo, as autoridades competentes ao examinarem o pedido formulado pelo contribuinte, só o aceitam quando o consideram fundado. Então, em relação ao fundado, qual é o critério? Além disso, na resolução dos problemas de iniciação do procedimento amigável, o resultado das

negociações não é obrigatório para as partes, faltando ao procedimento amigável transparência, etc; assim é necessário um processo complementar ou um processo relativamente autónomo para ser processo tutelar ou processo de recurso para além de procedimento amigável. Este processo é o processo arbitral a nível internacional para a resolução das controvérsias internacionais sobre tributação.

Este tipo de processo arbitral reflecte-se em cláusulas arbitrais estabelecidas nos acordos para evitar a dupla tributação: se o procedimento amigável falha em determinado prazo, as controvérsias do acordo para evitar a dupla tributação devem ser entregues à arbitragem. Este tipo de arbitragem para resolver as controvérsias internacionais sobre tributação é chamado arbitragem internacional de tributação que pertence ao âmbito da arbitragem comercial internacional. Actualmente, nos acordos para evitar a dupla tributação assinados por países europeus ou pelos Estados Unidos da América, as cláusulas arbitrais são utilizadas para o aperfeiçoamento do mecanismo de resolução das controvérsias dos acordos para evitar a dupla tributação.

No âmbito do comércio internacional e do investimento internacional, a arbitragem dos assuntos comerciais internacionais é uma tradição com longa história e é uma forma para a resolução das contróversias fácil de ser aceite e de ser adoptada pelos interessados. Na resolução das controvérsias internacionais sobre tributação, a arbitragem internacional deve ocupar um lugar. Além disso, quanto ao aspecto de resolução das controvérsias nos acordos para evitar a dupla tributação através de arbitragem, a Associação Fiscal Internacional (IFA), a Câmara de Comércio Internacional (ICC) e alguns especialistas nos assuntos fiscais internacionais, propõem que sejam estabelecidas cláusulas arbitrais nos acordos para evitar a dupla tributação, determinando que se o procedimento amigável falha num determinado prazo, as controvérsias do acordo para evitar dupla tributação devem ser entregues para a arbitragem¹⁶. Na prática, a arbitragem é aplicada sucessivamente pelos estados. Uma sondagem da Comissão Europeia sobre os estados membros em Junho de 2000 indica que nos cinco anos entre 1995-1999, o processo de arbitragem foi iniciado pelo menos em 162 casos¹⁷.

¹⁶ Hans m. Carlsten, Book Review: Arbitration In Taxation, By Gustaf Lindencrona And Nils Mattsson [J]. American Journal of International Law, 1982, (76): 440.

¹⁷ J. David B, Oliver, Transfer Pricing And The EC Arbitration Convention [J]. Intertax, 2002, (30):340 – 341.

No Modelo OCDE mais recente, já foi determinado que a arbitragem é um procedimento complementar do procedimento amigável, os estados contratantes utilizam sucessivamente a arbitragem como uma forma de resolução das controvérsias sobre tributação em muitos acordos para evitar a dupla tributação. Por exemplo, em 1 de Junho de 2006, pela primeira vez, os Estados Unidos da América estabeleceram formalmente o processo arbitral obrigatório no protocolo relativo à convenção americano-alemã assinada em 1989 para evitar a dupla tributação. Depois, em 27 de Novembro de 2006, em 21 de Setembro de 2007 e em 13 de Janeiro de 2009, os Estados Unidos da América estabeleceram sucessivamente cláusulas arbitrais obrigatórias no acordo americano-belga para evitar a dupla tributação, no 5.º protocolo relativo ao acordo americano-canadiano para evitar a dupla tributação e no protocolo relativo ao acordo americano-gaulês para evitar dupla tributação, assinados com a Bélgica, o Canadá e a França¹⁸.

A criação do mecanismo de arbitragem nos acordos para evitar a dupla tributação assinados por Macau é um problema que vale a pena ser objecto de mais estudos¹⁹. Em primeiro lugar, deve ser considerado o problema do estatuto de Macau, que é diferente de um estado soberano, no sentido de poder influenciar a criação do mecanismo de arbitragem na tributação? A base para a assinatura dos acordos para evitar a dupla tributação é que ambas as partes sejam entidades económicas autónomas e tenham competência interna autónoma para a tributação e autonomia de tributação, não sendo necessário que ambas as partes sejam estados soberanos; isso é actualmente uma característica comum manifestada nas convenções económicas, representadas pela convenção que criou o sistema do comércio multilateral da WTO. Do ponto de vista dos princípios jurídicos, a Grande China tem quatro lugares na WTO: China Continental, Macau, Hong Kong e Taiwan com autonomia e estatutos iguais nesse sistema. Assim, não é estranho o fenómeno de os quatro lugares serem simultaneamente demandante e demandado no mecanismo

¹⁸ Chen Yaqin, “Das Características Jurídicas e Bases Actuais da Arbitragem Obrigatória Sob o Modelo dos Acordos Para Evitar Dupla Tributação dos Estados Unidos da América”, in *Estudos Sobre Arbitragem*, n.º 22.

¹⁹ Actualmente, em todos os acordos para evitar dupla tributação assinados por Macau, não existe nenhuma disposição sobre resolução das controvérsias internacionais sobre tributação através de arbitragem internacional.

da WTO para a resolução das controvérsias. Um exemplo notável sobre resolução das controvérsias dos acordos para evitar a dupla tributação é Hong Kong que tem um estatuto político igual a Macau, depois do ano 2010, os acordos para evitar a dupla tributação assinados com a Holanda, Tailândia e Japão estabelecem a arbitragem como forma para a resolução das controvérsias sobre tributação²⁰.

Através da forma da arbitragem para formalmente resolver as controvérsias resultantes do acordo para evitar a dupla tributação entre dois estados ou regiões significa materialmente resolver as controvérsias sobre tributação entre o contribuinte internacional e o respectivo estado. A proposta preliminar do autor é que a criação deste tipo de mecanismo possa ser tomada como referência e possa estudar as experiências de sucesso do mecanismo para a resolução dos diferendos relativos a investimentos directos internacionais. No direito económico internacional, o “Centro Internacional de Resolução de Diferendos Relativos a Investimentos” (ICSID), criado com base na Convenção Washington, que tem sede no Banco Internacional, é um exemplo de sucesso na prevenção e na resolução das controvérsias internacionais sobre investimentos entre indivíduos e estados através da forma de arbitragem.

VI. Conclusão

“A justiça tardia é uma injustiça”; qualquer forma de resolução de controvérsias, se não tiver limites de tempo, tal tipo de regras procedimentais tem afirmativamente defeitos. Sem procedimentos claros para os contribuintes internos iniciarem o procedimento amigável também ocorrem insuficiências. No entanto, esses não são problemas chave. A questão de fundo reside em esclarecer a natureza essencial e o objectivo do procedimento amigável. Do ponto de vista da essência do procedimento amigável, este é um tipo de procedimento para a resolução das controvérsias internacionais sobre tributação; a justiça processual é o conceito consistente para o aperfeiçoamento e a execução do procedimento amigável.

“O direito especial de participação nas decisões dos interessados é um direito para apresentar testemunhos favoráveis e opiniões fundadas

²⁰ Vide <http://www.legislation.gov.hk/ctable6ti.htm>, data de visita, 27 de Outubro de 2011.

nas decisões”²¹. A definição de processo dada por Fuller implica que para os julgamentos, seja preciso colocar determinadas restrições de processo ao decisor. As regras processuais têm o seu valor intrínseco, como o jurista americano Tribe disse: “O processo atribui aos indivíduos ou grupos a que o governo tomou decisão desfavorável uma oportunidade de participação no processo de decisão secundária, uma oportunidade para a expressão da sua dignidade como pessoas humanas”²². Os indivíduos, uma vez privados da oportunidade para participar nas decisões que influenciem os seus interesses, estão privados das condições necessárias para a manutenção da dignidade. Este ponto é claramente estabelecido na Constituição da Alemanha de 1949: “A dignidade humana é inviolável, qualquer órgão estatal tem a obrigação de respeitar e defender esta dignidade”²³.

Com base na compreensão acima referida sobre procedimento amigável, consideramos que no processo de aperfeiçoamento do procedimento amigável de Macau, a fixação do estatuto do contribuinte no procedimento amigável é essencial para o aperfeiçoamento do procedimento amigável, o esclarecimento da relação entre o procedimento para a resolução das controvérsias sobre tributação interna e o procedimento amigável é ponto importante para o aperfeiçoamento do procedimento amigável, e a criação do procedimento de arbitragem internacional de tributação é garantia importante para o aperfeiçoamento do procedimento amigável.

²¹ L.Fuller, “The Forms and Limits of Adjudication”, Harv. LR,1978, V92, p.352.

²² L. Tribe, American Consitution Law, New york, Founds Press, 1998, p.666.

²³ Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, editora Comercial Press, 2004, p.8.