

CIDEEFF

MONOGRAFIAS

Nº01/2026

O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL ENQUANTO MEIO DE REAÇÃO AO *TAX TREATY OVERRIDE*

Diogo Penacho Fraga



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia



CIDEEFF



CIDEEFF

CIDEEFF

MONOGRAFIAS

ISSN: 2795-4870

Nº 09/2024

O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL ENQUANTO MEIO DE
REAÇÃO AO *TAX TREATY OVERRIDE*

Author

Diogo Penacho Fraga

WP Coordinators

Ana Paula Dourado

Pedro Infante Mota

Miguel Moura e Silva

Nazaré da Costa Cabral

Publisher

CIDEEFF – Research Centre in European,
Economic, Fiscal and Tax Law

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



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

Design & Production

Libriana
editorial

www.librianaeditorial.com.br

Aos meus pais e à minha irmã.

Índice

Nota prévia	5
Resumo	6
Abstract	7
Siglas e Abreviaturas	8
Introdução	9
Natureza	9
Pergunta de Investigação	10
Delimitação Positiva e Negativa	10
Estrutura	10
Da relação entre os Tratados e a Lei Interna	12
No Plano Internacional	12
Tese da Lei Especial	13
Monismo, Dualismo e Sistemas de Vigência na Ordem Interna	14
As CDTs na Ordem Jurídica Portuguesa	15
Natureza Jurídica das CDTs	15
Hierarquia	16
O Efeito Negativo das Convenções	16
<i>Tax Treaty Override</i>	18
Definição do conceito de <i>Tax Treaty Override</i>	18
Distinção face a Outros Conflitos ou Problemas de Ajustamento	21
Interpretação Estática vs Dinâmica	21
<i>Treaty Dodging</i>	23
Jurisprudência Nacional	25
Jurisprudência relativa ao <i>Tax Treaty Override</i>	25
Jurisprudência relativa à Interpretação Estática vs Dinâmica	27
Meios de Reação ao <i>Tax Treaty Override</i>	28
A Nível Internacional	28
A Nível Interno	29
No Ordenamento Jurídico Português	29
Outras Abordagens ao <i>Treaty Override</i>	32
<i>Interpretative Approach</i>	32
<i>Jurisdictional approach</i>	33
Procedimento Amigável	35
Natureza Jurídica	35
A Iniciativa no Procedimento Amigável	36
Tipos de Procedimento Amigável	37
Fases do Procedimento Amigável Individual	39
Vinculatividade do Procedimento Amigável	39
Âmbito de Aplicação Objetivo	41
Arbitragem no Procedimento Amigável Individual	42
Méritos e Limitações da Arbitragem	43
Tipos de Arbitragem	44
Arbitragem no Instrumento Multilateral	45
Popularidade, Celeridade e Eficácia do Procedimento Amigável	46
Procedimento Amigável como Meio de Reação ao <i>Tax Treaty Override</i>	49
Conclusões	53
Anexos	56
Bibliografia	58

Nota prévia

O presente trabalho que agora se publica corresponde, com ligeiras alterações e atualizações, ao texto da Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal apresentada e defendida a 30 de janeiro de 2026 na Universidade Católica Portuguesa, em Lisboa, perante um júri constituído pelos Professor Doutor Miguel Correia (Presidente), Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva (Arguente) e Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos (Arguente).

As alterações introduzidas são fruto das críticas e sugestões feitas pelos Professor Doutor Miguel Correia e pelo Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva durante a discussão da dissertação, aos quais é devido um sincero agradecimento.

Impõe-se, ainda, de forma muito especial, dirigir um conjunto de agradecimentos:

Ao Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos, Orientador da minha dissertação, pela generosidade, disponibilidade e trocas de ideias durante a realização dos trabalhos.

À minha família e amigos, em particular aos meus pais e à minha irmã, por todo o apoio, mesmo que à distância.

Lisboa,

17 de março de 2026

Resumo

Na presente dissertação pretendemos analisar a possibilidade de recurso ao Procedimento Amigável nos casos de *tax treaty override*.

Para tal, começamos por proceder à análise do conceito de *tax treaty override*, procurando fazer a sua demarcação face a outras situações e conceitos adjacentes, como a interpretação atualista e o *treaty dodging*.

De igual modo, pretendemos estabelecer os seus limites de aplicação através da delimitação positiva e negativa dos casos subsumíveis ao mesmo, concretizando com maior certeza as situações abrangidas.

Além disso, atenta-se igualmente nas consequências e nos mecanismos de reação para fazer face a esta tipologia de situações, tanto a nível internacional como ao nível dos ordenamentos jurídicos internos. Neste ponto, será analisado, em particular, o ordenamento português.

Assim, procuramos analisar as consequências da aplicação por parte de um Estado de uma norma interna que contrarie uma Convenção por este celebrada e à qual se encontra vinculado, tanto ao nível da relação entre os Estados contratantes, como também da relação com o sujeito passivo afetado.

Analisado o conceito de *tax treaty override*, será, então, estudado o Procedimento Amigável, previsto no artigo 25.º da CMOCDE, de modo a perceber quais os casos subsumíveis ao mesmo e os procedimentos necessários para a sua aplicação. Proceder-se-á, da mesma forma, à análise do papel da arbitragem no Procedimento Amigável e das vantagens e desvantagens deste mecanismo enquanto meio de dirimir disputas fiscais internacionais.

Palavras-Chave: Hierarquia de Fontes; Incumprimento de Convenções; *Tax Treaty Override*; *Treaty Dodging*; Procedimento Amigável; Ação 14 BEPS

Abstract

This study examines the feasibility of utilizing the Mutual Agreement Procedure in cases of tax treaty override.

The analysis begins by defining the concept of tax treaty override, distinguishing it from related notions such as ambulatory interpretation and treaty dodging.

The study further establishes the boundaries of its application by identifying the positive and negative criteria for cases that may fall under this concept, providing clearer guidance on the situations it encompasses.

Additionally, the research addresses the implications and response mechanisms at both the international level and within domestic legal systems, with a particular focus on the Portuguese legal framework.

The core of the study explores the consequences of a State enforcing domestic legislation that contradicts an international treaty to which it is a party, considering both the impact on inter-state relations and on affected taxpayers.

After treaty override analysis, the article investigates the Mutual Agreement Procedure, outlining applicable cases and procedural requirements, and examines the role of arbitration in resolving tax disputes, highlighting its advantages and limitations.

Keywords: Hierarchy of Sources; Breach of Treaties; Tax Treaty Override; Treaty Dodging; Mutual Agreement Procedure; BEPS Action 14

Siglas e Abreviaturas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
AR	Assembleia da República
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CDT	Convenção para evitar a Dupla Tributação
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CMOCDE	Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
CRP	Constituição da República Portuguesa
CVDT	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
DL	Decreto-Lei
IML	Instrumento Multilateral
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LTC	Lei Orgânica do Tribunal Constitucional
OCDE	Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Económico
PR	Presidente da República
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional

Introdução

Natureza

O procedimento amigável é um meio cada vez mais procurado para dirimir litígios emergentes das CDTs, tanto ao nível dos países da OCDE, como no caso português em particular.¹

Na presente dissertação, pretendemos analisar a possibilidade de recurso a este meio como forma de resolução dos casos de *tax treaty override*.

Para tal, começamos por proceder à análise do conceito de *tax treaty override*, procurando fazer a sua demarcação face a outras situações e conceitos adjacentes, como a interpretação atualista e o *treaty dodging*. De igual modo, pretendemos estabelecer os seus limites de aplicação através da delimitação positiva e negativa dos casos subsumíveis ao mesmo.

Além disso, atenta-se igualmente nas consequências e nos mecanismos de reação para fazer face a esta tipologia de situações, tanto a nível internacional como ao nível dos ordenamentos jurídicos internos. Neste ponto, será analisado em particular o ordenamento português.

Assim, procuramos analisar as consequências da aplicação por parte de um Estado de uma norma interna que contrarie uma Convenção por este celebrada e à qual se encontra vinculado, tanto ao nível da relação entre os Estados contratantes, como também da relação com o sujeito passivo.

Analisado o conceito de *tax treaty override*, será então estudado o procedimento amigável de modo a perceber quais os casos subsumíveis ao mesmo e os procedimentos necessários para a sua aplicação. Proceder-se-á, da mesma forma, à análise do papel da arbitragem no procedimento amigável e as vantagens e desvantagens deste mecanismo enquanto meio de dirimir disputas fiscais internacionais.

Finalmente, com base nesta análise, pretendemos responder à pergunta de investigação que se segue.

¹ Cfr. *Anexos*, Tabela n.º 1 e Tabela n.º 2. Fonte: Informação obtida por consulta em OECD, *Mutual Agreement Procedure Statistics*, 2006- 2024.

Pergunta de Investigação

Esta dissertação procura analisar a possibilidade de aplicação do procedimento amigável aos casos de *treaty override*, isto é, se as questões de *treaty override* podem ser resolvidas com base no artigo 25.º das CDTs. Deste modo, o mesmo tem a seguinte pergunta de investigação: O procedimento amigável pode ser utilizado como meio de reacção ao *tax treaty override*?

Delimitação Positiva e Negativa

No que respeita ao estudo do *tax treaty override* e das suas consequências, estes foram analisadas de forma transversal aos vários Estados, uma vez que, a esse nível, não existem especificidades entre países.

Porém, considerando que ao nível interno estas estão dependentes do Direito Constitucional de cada Estado, debruçamo-nos sobre o caso português e apenas sobre este. Entendemos que uma análise comparatista pouco acrescentaria na resposta à pergunta de investigação e não se enquadraria num trabalho com esta dimensão.

Pelas mesmas razões, na análise dos conceitos próximos do *treaty override* não incluímos o abuso de Convenções.

No que se refere a meios de resolução de litígios, a dissertação apenas incidiu sobre a análise do procedimento amigável e da sua cláusula de arbitragem, estando excluídos todos os restantes meios, incluindo o recurso a tribunais arbitrais e os procedimentos previstos no artigo 66.º da CVDT. Exceção apenas para a análise de um recurso para o TC, que se justifica pela sua especificidade nacional na resolução de casos de *treaty override*.

Finalmente, não é incluída qualquer análise ao nível do Direito da União Europeia.

Estrutura

Com base na pergunta de investigação, o presente estudo é desenvolvido ao longo de 7 capítulos.

No capítulo 1 é introduzida a problemática em questão, concretamente o recurso ao procedimento amigável como forma de resolução de casos de *treaty override*.

No capítulo 2 é analisada a relação entre as Convenções e a lei interna, pois nela se baseia a resolução dos casos de *treaty override*. São abordados temas como a hierarquia entre CDTs e normas internas, as concepções monista e dualista e a natureza das Convenções na ordem interna portuguesa.

No capítulo 3 procede-se à delimitação do conceito de *tax treaty override*, procurando avançar-se com uma definição do mesmo, enquanto no capítulo 4 é efetuada a sua distinção face a conceitos próximos, de modo a proceder à sua delimitação negativa.

No capítulo 5 são analisados os meios de reação ao *tax treaty override*, ao nível do Direito Internacional e no que respeita ao ordenamento jurídico português.

No capítulo 6 é abordado o procedimento amigável nas suas várias vertentes. Atenta-se aos tipos de procedimentos existentes, à sua vinculatividade e são analisadas as suas cláusulas de arbitragem e a sua eficácia.

Finalmente, no capítulo 7 analisa-se se o procedimento amigável pode ser utilizado enquanto meio de reação ao *tax treaty override*. Para tal, utiliza-se como base, por um lado, a definição proposta de *tax treaty override* e as situações que esta abrange e, por outro lado, o objeto dos vários tipos de procedimento amigável e os casos subsumíveis a estes.

Da relação entre os Tratados e a Lei Interna

No Plano Internacional

No presente subcapítulo é analisada a relação entre as CDTs e a lei interna ao nível do Direito Internacional.

Em primeiro lugar, é de relevar que cabe a cada Estado individualmente, através da sua Constituição, estabelecer o modo como as CDTs são incorporadas no seu ordenamento jurídico.² Contudo, no Direito Fiscal Internacional, e na medida em que as CDTs são Convenções Internacionais, os Estados encontram-se vinculados às regras e princípios do Direito Internacional Público.³

Neste sentido, afirma Courinha que: “O Direito Internacional Fiscal afirma-se como Direito Internacional Público; segue os trâmites de vinculação internacional que são próprios deste ramo do Direito, respeita as regras da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados e estriba-se no grau hierárquico superior face às leis internas (...)”.⁴

Por conseguinte, independentemente da forma como vigoram na ordem interna, os Estados encontram-se vinculados, no plano internacional, ao cumprimento das Convenções internacionais que celebram para evitar a dupla tributação, pois as mesmas são tratados internacionais, regulados pela CVDT.

Nesta senda, refere Roahatgi que: “Tax Treaties are binding rights and obligations on the Contracting States under public international law. As international agreements, they are governed by VCLT 1969, and not the domestic law. They must be performed in good faith under pacta sunt servanda”.⁵

Ora, as CDTs, enquanto tratados que são, encontram-se reguladas pela CVDT e, como tal, as partes contratantes estão sujeitas aos princípios *Pacta Sunt Servanda* e da Boa-Fé, por força do artigo 26.º da CVDT e não podem invocar disposições de Direito interno para justificar o seu incumprimento, nos termos do disposto no artigo 27.º da CVDT.

² Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 21.

³ Engelen, Frank, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam: IBFD, 2004, p. 425.

⁴ Courinha, Gustavo Lopes, “Interpretação e Aplicação da Convenções de Dupla Tributação - Evoluções Recentes”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015, p. 9.

⁵ Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, p. 19.

Assim sendo, no plano internacional, os Estados encontram-se vinculados ao cumprimento das obrigações decorrentes dos tratados que celebram e não podem justificar o seu incumprimento por incompatibilidades com a lei interna.

Tese da Lei Especial

Relativamente a esta temática, há autores que defendem o carácter especial das normas das CDTs face às normas internas.⁶ Neste sentido, Lang fundamenta a primazia das CDTs sobre a lei interna no seu carácter especial: “The priority of DTC law is based on its *lex specialis* character”.⁷

Discordando desta posição, Schoueri defende que as normas das CDTs não são normas especiais pois não podem ser aplicadas em vez da lei doméstica. Como as Convenções não criam tributos não é possível serem aplicadas sem a lei interna. Ademais, acrescenta o autor que para estarmos perante uma lei especial esta tem de regular a mesma matéria que a lei geral, atribuindo um tratamento distinto a uma determinada situação.⁸

Neste sentido, as normas das Convenções não podem ser lei especial porque não criam impostos, ou seja, não são normas de incidência, como a lei interna.

Parece-nos que a tese da lei especial não é desprovida de razão, na medida em que as normas internas seriam normas gerais que se aplicariam a todos os casos em que não existisse uma norma especial, isto é, uma Convenção que regule especificamente a relação entre os dois Estados em concreto.

Contudo, parece-nos que esta tese apresenta fragilidades, na medida em que muitas das normas das Convenções não valem só por si, de forma independente, mas antes são aplicadas em conjugação com as normas de incidência internas. Por conseguinte, nesses casos, não será de aplicar uma norma em vez da outra e, portanto, não se verifica a relação de especialidade.

Além disso, parece-nos que, no caso português, seria difícil compatibilizar essa conceção de lei especial com o artigo 8.º da CRP, que assenta numa hierarquia independente de qualquer relação de especialidade.

Deste modo, entendemos que a primazia das normas convencionais sobre as normas internas é fruto da superioridade hierárquica do Direito Internacional face ao Direito Interno.

Visto o plano internacional, analisemos a ordem interna.

⁶ Cfr. Haslechner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p.37; Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2ª ed., Linde, 2013, pp. 37-38.

⁷ Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2ª ed., Linde, 2013, pp. 37-38.

⁸ Schoueri, Luís, “Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach”, *Intertax*, Vol. 42, 2014, p. 693.

Monismo, Dualismo e Sistemas de Vigência na Ordem Interna

Como foi referido, cada Estado decide individualmente como incorpora o Direito Internacional na sua ordem interna.

Perante a existência das duas ordens jurídicas, interna e internacional, existem dois entendimentos tradicionais.

O dualismo, segundo o qual as duas ordens são independentes uma da outra: caso em que a norma interna vale independentemente da norma internacional e a norma internacional só tem aplicação na ordem interna quando transformada em lei interna, não servindo para tal a mera ratificação da Convenção.⁹

Já na concepção monista, o Direito constitui uma unidade e, como tal, normas internacionais e internas coexistem lado a lado no mesmo ordenamento. Dentro do monismo, ainda é possível classificar o monismo com primado do Direito interno e o monismo com primado do Direito Internacional. Sendo que, em caso de conflito, no primeiro prevalece o Direito interno e no segundo o Direito internacional, constituindo aquele uma negação do Direito internacional.¹⁰

Quanto aos sistemas de vigência da norma internacional na ordem interna, existem o sistema de transformação, a cláusula geral de receção e o sistema misto.

O sistema de transformação é característico da concepção dualista. A norma internacional só vigora na ordem interna se for transformada em norma interna. O conteúdo da norma internacional tem de ser reproduzido por uma norma interna.¹¹

A cláusula geral de receção automática plena é característica do monismo. A norma internacional vigora na ordem interna mantendo a qualidade de norma de Direito internacional.

Finalmente, no sistema misto, o Estado só reconhece a vigência automática de certas matérias do Direito Internacional e não do seu todo.¹²

Tradicionalmente, do ponto de vista interno, nos ordenamentos de matriz monista, onde as normas internacionais são diretamente aplicáveis, estas prevalecem sobre o direito interno.

⁹ Pereira, André Gonçalves; Quadros, Fausto de, *Manual de Direito Internacional Público*, 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2011, p. 84.

¹⁰ *Ibidem*, p. 86.

¹¹ *Ibidem*, p. 94.

¹² *Ibidem*, p. 95.

Contrariamente, nos sistemas dualistas, normalmente a lei interna posterior pode derrogar a aplicação das disposições dos tratados, segundo a regra de que a lei posterior derroga a lei anterior, dado que a lei internacional foi transformada em lei interna.¹³¹⁴

Assim, o sistema de vigência das CDTs na ordem interna depende do próprio Direito interno de cada Estado.¹⁵

As CDTs na Ordem Jurídica Portuguesa

Natureza Jurídica das CDTs

Na CRP o termo Convenções abrange tanto os tratados solenes, submetidos a ratificação, como os acordos em forma simplificada, apenas sujeitos a aprovação e não a ratificação, ficando o Estado vinculado apenas com a sua assinatura.¹⁶

Assim, quando nos referimos a CDTs, estão em causa tratados solenes sujeitos a ratificação. A relevância desta questão advém de que, como consagra o artigo 8.º, n.º 2 da CRP, só com a ratificação é que o Estado fica vinculado a estes tratados.¹⁷ Ademais, nos termos do artigo 31.º da CMOCDE, as CDTs só entram em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação.

Além disso, nos termos do artigo 161.º, alínea i) da CRP, é da competência da AR a aprovação dos tratados e acordos, tendo o Governo apenas competência para a aprovação de acordos que não versem sobre matérias reservadas à competência da AR.

A celebração dos tratados começa com a negociação, da competência do Governo, nos termos do disposto no artigo 197.º, n.º 1, alínea b) da CRP, que culmina com a autenticação do texto do tratado, em que as partes concluem o acordo e este já não pode ser mais alterado.¹⁸

¹³ Pietro, Carla de, “Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law”, *World Tax Journal*, Vol. 7, n.º 1, 2015, p. 88; Schoueri, Luís, “Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach”, *Intertax*, Vol. 42, 2014, p. 689; Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p.76; Avi-Yonah, Reuven S., *Tax Treaty Overrides: A Qualified Defence of U.S. Practice*, in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law*, Vol. 2, EC and International Tax Law Series, Amsterdam: IBFD Publications, 2006, p. 65.

¹⁴ Os Estados Unidos da América são uma jurisdição paradigmática quanto à sua tradição a favor do *tax treaty override*, na medida em que os tratados vigoram na ordem interna com a mesma hierarquia da lei interna. Cfr. Pietro, Carla de, *Tax Treaty Override*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2012, p. 26.

¹⁵ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p.76

¹⁶ Miranda, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 6ª ed, Cascais: Principia, 2016, p. 93;

¹⁷ *Ibidem*. O Estados Unidos da América são uma jurisdição paradigmática quanto à sua tradição a favor do *tax treaty override*. Cfr. Pietro, Carla de, *Tax Treaty Override*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2012, p. 26.

¹⁸ Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 23.

Segue-se a aprovação pela AR, por força do artigo 161.º, n.º 1, alínea i) da CRP. De seguida, dá-se a ratificação pelo PR, segundo o artigo 135.º, alínea b) da CRP e, finalmente, a publicação, nos termos do artigo 119.º, n.º 1, alínea b) da CRP.

Hierarquia

O ordenamento português adota uma cláusula de receção automática plena do Direito convencional internacional, tendo assim por base uma conceção monista.¹⁹ Nos termos do artigo 8.º, n.º 2 da CRP, após ser aprovado e ratificado, o tratado produz efeitos na ordem interna a partir do momento da sua publicação, por força do artigo 119.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 da CRP, não sendo sujeito a nenhuma transformação para lei interna.

Ademais, de acordo com o artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 da CRP, as Convenções internacionais têm um valor hierárquico superior ao das leis ordinárias, pois vigoram na ordem interna enquanto vincularem os Estados internacionalmente.²⁰

O Efeito Negativo das Convenções

No que diz respeito à relação entre as CDTs e as leis internas, há que clarificar que, contrariamente ao Direito Internacional Privado, as Convenções não escolhem qual a lei interna a aplicar, se a doméstica se a estrangeira.²¹

Pelo contrário, elas reconhecem que cada Estado aplica as suas normas internas e limitam essa mesma aplicação.²² Assim, estamos perante normas de alocação de competências, sendo que o fundamento para a tributação não advém destas, mas das próprias normas internas, essas sim normas de incidência. Não são as normas convencionais que conferem o poder a tributar, pois os Estados já os possuem originariamente.²³

¹⁹ *Ibidem.* p. 118.

²⁰ Miranda, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 6ª ed, Cascais: Principia, 2016, p. 183; Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 22; Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 119; Ramos, Diogo Ortigão; Matos, Pedro Vidal, “A aplicação em Portugal das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma (Orgs.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. 1, Coimbra: Almedina, 2013, p. 389.

²¹ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p.32.

²² *Ibidem.*

²³ Morais, Rui Duarte, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado: Controlled Foreign Companies: o art. 60º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, 2005, p. 487.

São na expressão de Haslehner “rules of limitation of law”, que estabelecem limites à tributação dos Estados.²⁴ Assim, as CDT’s não podem criar impostos adicionais ou aumentar os seus valores, mas apenas reduzi-los ou aplicar um crédito ou isenção para evitar a dupla tributação.²⁵

Nas palavras de Baker “(...) the treaty comes to limit this jurisdiction (...) to relieve from tax which might otherwise have been imposed ”.²⁶

Xavier ainda subdivide as normas convencionais entre normas de reconhecimento de competência e normas de limitação de competência. As primeiras determinam a competência tributária dos Estados. Já as segundas limitam o exercício da competência concorrente, no caso de as primeiras preverem uma competência cumulativa, e correspondem aos artigos 23.º-A e 23.º-B da CMOCDE.²⁷

Figurativamente, numa interessante analogia, a obra de Vogel refere-se à CDT como uma estampilha ou uma máscara que é sobreposta ao padrão da lei interna, permitindo aceder apenas a certas partes deste.²⁸

Para além de *rules of limitation of law*, as normas das CDTs são chamadas de *classification and assignment rules* ou *distributive rules*, enquanto na doutrina suíça o seu efeito é chamado de *negative effect*.²⁹ De igual modo, também a doutrina portuguesa refere-se ao efeito das Convenções no Direito interno como efeito negativo.³⁰

Há, contudo, que ressaltar que nem só de normas de distribuição de competência são feitas as CDTs. Estas contêm, por exemplo, normas sobre troca de informações ou que definem conceitos.

Analisada a relação entre as CDTs e as normas internas, debruçemo-nos, então, sobre o conceito de *tax treaty override*.

²⁴ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, pp.32-33.

²⁵ Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, p. 3.

²⁶ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 9.

²⁷ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 603.

²⁸ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p.37.

²⁹ *Ibidem*, p.33.

³⁰ Cfr. Pereira, Paula Rosado, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2ª ed, Coimbra: Almedina, 2022, p. 146; Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 132.

Tax Treaty Override

Definição do conceito de Tax Treaty Override

No presente capítulo pretendemos analisar o conceito de *tax treaty override* e proceder à sua definição.

No que diz respeito à temática do *tax treaty override*, um dos primeiros e mais importantes documentos a debruçar-se sobre esta matéria foi o relatório da OCDE de 2 de outubro de 1989. Este relatório começa por procurar definir o conceito e o que ele implica da seguinte forma: “a situation where the domestic legislation of the State overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State”³¹.

Estamos, pois, perante casos em que uma norma interna contraria disposições de um ou vários tratados em que o Estado da jurisdição é parte.³²

Ademais, o referido relatório esclarece que uma situação de *treaty override* implica sempre uma violação de uma CDT.³³

Além disso, também é feita uma delimitação negativa. Neste sentido, o conceito não abrange os casos em que, existindo na Convenção uma norma semelhante ao artigo 3º, n.º 2 da CMOCDE, um Estado altera na lei interna a definição de um conceito que não é definido para efeitos de aplicação do tratado.³⁴

Para além do exposto no relatório, a mesma organização define o conceito enquanto: “Term broadly used to refer to the subsequent enactment of legislation which conflicts with prior treaty obligations”.³⁵

De igual modo, também a doutrina avança com tentativas de definição do conceito de *tax treaty override*.

³¹ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, n.º 2.

³² *Ibidem*.

³³ *Ibidem*, n.º 7.

³⁴ *Ibidem*, n.º 4.

³⁵ OECD, *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2021-02-12/78005-glossaryoftaxterms.htm>

Para Courinha, o conceito pode ser definido como “(...) a desconsideração pelo Direito Interno ordinário de obrigações assumidas internacionalmente, com vista à proteção unilateral da receita fiscal de uma das Partes Contratantes”.³⁶

Já Haslehner refere que: “when a legislature unilaterally enacts new domestic tax law that are contrary to an existing treaty without the treaty having been amended or terminated, such legislative action is then a violation of the treaty under international law. This type of treaty-violating legislation has become known as a treaty override”.³⁷

De forma abrangente, Pires refere que se tratam de situações em que um Estado contratante estabelece normas que contrariam o conteúdo da CDT, existindo uma violação do princípio *pacta sunt servanda*.³⁸

Assim, Schoueri exclui os casos em que a administração interpreta os tratados de forma incorreta, isto é, uma mera interpretação errada que não afetará qualquer norma.³⁹

Há, contudo, no nosso entender, dois pontos que definem o *treaty override* e que os autores anteriores não referem.

Em primeiro lugar, só estamos perante um caso de *tax treaty override* quando estão em causa a aplicação de normas com o mesmo objeto. Isto é, quando estamos perante, por exemplo, uma norma convencional de limitação de competências e uma norma interna de limitação de competência ou quando estão em causa uma norma convencional que define um conceito e uma norma interna que define esse mesmo conceito. Só nos casos em que existem duas normas a regular o mesmo objeto é que podemos ter a norma interna a contradizer a internacional, não operando o efeito negativo das normas convencionais.

Assim, nos casos em que estão em causa a aplicação de normas de alocação de competência convencionais e normas internas de incidência, uma norma nunca pode contrariar a outra, pois regulam matérias diferentes e uma não se aplica sem a outra, complementando-se na sua aplicação.

Deste modo, nos casos em que há uma norma que ao alterar um conceito na lei interna, não definido para efeitos da Convenção, leva a um equilíbrio de alocação de competências

³⁶ Courinha, Gustavo Lopes, “O artigo 23.º/n.º 7 do CIRC, A Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre Dupla Tributação”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015, p. 108.

³⁷ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 76.

³⁸ Pires, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2018, p. 135.

³⁹ Schoueri, Luís, “Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach”, *Intertax*, Vol. 42, 2014, pp. 683-684.

diverso do pretendido pelas partes, estamos perante um problema de admissibilidade da interpretação ambulatoria e não de *treaty override*.

O *tax treaty override* é, pois, um problema de hierarquia e não de interpretação.

Em segundo lugar, o cerne do problema não está na aprovação das leis. É possível, ou mesmo necessária, a coexistência de normas internas e convencionais que regulem a mesma matéria em sentido diverso. Pense-se por exemplo nas normas internas de eliminação da dupla tributação, de grande utilidade para os casos em que não há Convenções celebradas entre os Estados. Ora, o problema não é, assim, a existência da norma interna, mas sim a sua utilização em vez da norma internacional num caso para o qual existe uma convenção a regular essa matéria. Podem, assim, coexistir normas internas e internacionais divergentes, desde que a norma interna não se sobreponha à aplicação da norma internacional, de hierarquia superior.

Por conseguinte, o *tax treaty override* será um problema de hierarquia de normas e não da sua aprovação ou do seu desvalor legal. Aliás, como se verá adiante, a solução a nível interno, no ordenamento português, passa pelo afastamento da aplicação da norma interna ao caso concreto, sem que a mesma sofra qualquer desvalor jurídico, como a declaração inconstitucionalidade ou de outro vício legal.

Podemos, assim, definir *tax treaty override* como a aplicação de normas internas a um caso concreto, quando existam normas convencionais aplicáveis ao mesmo caso e que tenham o mesmo objeto regulatório, levando a uma tributação não conforme com a prevista pela CDT.

Analisemos, agora, os conceitos adjacentes ao *treaty override*.

Distinção face a Outros Conflitos ou Problemas de Ajustamento

Interpretação Estática vs Dinâmica

As CDTs são criadas para vigorarem por longos períodos e a esta intenção ainda acresce a complexidade do procedimento de alteração que, muitas vezes, impede as Convenções de acompanharem as alterações à lei interna.⁴⁰

Assim, para Haslehner, conflitos ou problemas de ajustamento resultantes das alterações da lei interna podem surgir de três maneiras diferentes: se a CDT se referir a conceitos ou normas da lei interna e estes forem alterados; se a lei nova ainda respeita a letra do tratado, mas já não o seu espírito ou finalidade e, finalmente, se a lei nova contradisser o tratado.⁴¹

Por conseguinte, existem outras situações em que se levantam questões quanto à relação das CDTs com a lei interna e que a doutrina tende a autonomizar do *treaty override* como a interpretação ambulatória e o *treaty dodging*. Vamos, pois, analisar as suas diferenças e os fundamentos para a sua autonomização conceptual face ao *treaty override*.

A distinção entre interpretação estática e dinâmica surge quanto à utilização dos comentários da CMOCDE e no âmbito do reenvio para o Direito interno.⁴² Esta prende-se com a questão de saber se as Convenções devem ser interpretadas à luz do Direito interno vigente à época em que foi concluída a Convenção ou à luz do Direito vigente na data da sua aplicação.

A posição a adotar quanto a esta questão não é consensual. Os argumentos para a rejeição da interpretação estática são sobretudo de cariz pragmático, na medida em que seria mais difícil determinar a lei interna em vigor no passado e a interpretação dinâmica permite acomodar as alterações legislativas sem necessidade de alteração das CDTs.⁴³ Além disso, recorrer ao Direito interno em vigor à data da aplicação da CDT é mais adequado às circunstâncias económicas e

⁴⁰ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 76.

⁴¹ *Ibidem*. p. 72.

⁴² Pereira, Paula Rosado, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2ª ed, Coimbra: Almedina, 2022, p. 169; Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 72.

⁴³ Galdino, Guilherme, “Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação”, *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 37, 2017, p. 243; Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 29.

fiscais de cada momento.⁴⁴ E do ponto de vista sistemático, é mais coerente com a perspetiva evolutiva plasmada no artigo 2.º, n.º 4 da CMOCDE, além de que o momento interpretativo não se deve afastar do momento de aplicação da Convenção.⁴⁵

Em sentido contrário, é possível argumentar que a interpretação estática evita a alteração unilateral das Convenções por via da alteração da lei interna e é mais fiel à vontade das partes contratantes e ao conteúdo originário.⁴⁶

Independentemente da posição que se adote, o artigo 3.º, n.º 2 da CMOCDE estipula que, quanto à aplicação da Convenção, os termos não definidos por esta terão, salvo se o contexto ou as autoridades acordarem um significado diferente ao abrigo do artigo 25.º da CMOCDE, o significado que tiverem nesse momento na lei interna do Estado.

Assim, a não ser que a Convenção não contenha uma norma semelhante à do artigo 3.º, n.º 2 da CMOCDE, prevalecerá a interpretação atualista. O comentário 13 da CMOCDE a este artigo vem enfatizar que esta posição garante um bom equilíbrio entre o cumprimento das obrigações a que as partes se encontram vinculadas e a necessidade da aplicação atualizada da convenção ao longo do tempo. Ressalva, contudo, que tal só acontece se a alteração posterior da lei interna de conceitos não definidos na Convenção não a tornar inoperante.

Com efeito, sempre que tenhamos a alteração da definição de um conceito não definido na Convenção por uma norma de incidência interna posterior, podemos ter três situações.

Na primeira, a CDT não contém uma norma como a do artigo 3.º, n.º 2 da CMOCDE e prevalecerá a definição interna à data da celebração da CDT.

Na segunda, a CDT contém uma norma como a do artigo 3.º, n.º 2 da CMOCDE e a definição do conceito interno respeita o contexto da Convenção. Como tal, é de aplicar a interpretação ambulatoria.

Na terceira, a Convenção contém uma norma com o conteúdo do artigo 3.º, n.º 2 da CMOCDE, mas a norma posterior não respeita o contexto da mesma levando a um equilíbrio de atribuição de competências diferente do acordado inicialmente pelas partes. Neste caso, deve ser adotada a interpretação estática.

⁴⁴ Pereira, Paula Rosado, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2ª ed, Coimbra: Almedina, 2022, p. 170.

⁴⁵ *Ibidem*. p. 171.

⁴⁶ Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 29; Pereira, Paula Rosado, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2ª ed, Coimbra: Almedina, 2022, p. 171.

Concluindo, diferentemente do *treaty override*, onde está em causa a prevalência de uma norma interna ou da norma convencional, na problemática interpretação estática ou atualista o que se encontra em questão é saber se nos casos em que a Convenção não define certos conceitos estes devem ser interpretados à luz da lei interna à data da celebração da Convenção ou à data da sua aplicação.

Treaty Dodging

Apesar de nem toda a doutrina o fazer, há autores que autonomizam o conceito de *treaty dodging* face ao *treaty override*.

Haslehner, apesar de não definir o conceito, refere-se a este como uma prática do legislador que, através de determinadas formulações da nova legislação interna, consegue aumentar as vantagens obtidas através das CDTs para os cofres do Estado.⁴⁷ Ademais, relaciona a obtenção destas vantagens com o recurso à interpretação ambulatoria.⁴⁸

Para Galdino, o *treaty dodging* é “a edição de leis posteriores à celebração dos tratados em que não há referência expressa às CDTs, mas que gera consequências indesejáveis sob o manto dos tratados vigentes por acarretar um deslocamento da jurisdição de tributar.”⁴⁹

Para este autor, o *treaty dodging* altera o equilíbrio da relação entre os Estados contratantes, fruto do deslocamento da jurisdição para tributar, e implica a violação do princípio da boa-fé previsto no artigo 31.º, n.º 1 da CVDT e do princípio *pacta sunt servanda*, consagrado no artigo 26.º da CVDT.⁵⁰

Da mesma forma, Ferreira entende que os Estados, através de determinadas formulações da nova legislação interna, aumentam as vantagens resultantes dos tratados em seu benefício sem violar a letra do mesmo.⁵¹

No sentido da não autonomização do *treaty dodging*, Pietro defende que, fruto das particularidades da relação entre as normas das CDTs e as normas internas, o *tax treaty override*

⁴⁷ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 73.

⁴⁸ *Ibidem*. p. 74.

⁴⁹ Galdino, Guilherme, “Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação”, *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 37, 2017, p. 278.

⁵⁰ *Ibidem*. p. 278.

⁵¹ Ferreira, Vanessa Arruda, *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging*, Amsterdam: IBFD, 2021, p. 1.

será sempre uma questão interpretativa, no sentido de saber se o conceito das normas internas se pode reconduzir ao da norma convencional.⁵²

A autora define *treaty override* como a alteração de uma definição de um conceito interno que leva à aplicação de uma norma de distribuição de competências diferente da aplicável no momento da conclusão da CDT e que reconhece o poder a tributar ao Estado que procede à alteração.⁵³ Assim, quando a CDT contém um artigo semelhante ao artigo 3.º, n.º 2 da CMOCDE, os casos de *treaty override* ocorrem quando a interpretação ambulatoria ultrapassa os limites do contexto.⁵⁴

Abordando os problemas de interpretação das CDTs ainda dentro do conceito de *treaty override*, Courinha defende que “Em matéria de hermenêutica jurídica, tal recondução do Direito Internacional Fiscal ao Direito Internacional Público não é menos denotada, destacando-se a necessidade de respeito pelas obrigações internacionalmente assumidas, não podendo as mesmas ser deturpadas pelo Direito Interno, na linha do princípio consuetudinário *Pacta Sunt Servanda*.”.⁵⁵ Entende este Professor que se trata de uma forma não assumida de *treaty override*.⁵⁶

Finalmente, Santos, em vez do *treaty dodging*, propõe a autonomização, dentro do conceito de *treaty override*, do conceito de *interpretative treaty override*, definindo-o como “interpretations based on either restrictive or wide concepts that were neither expressed in writing nor intended by states when the treaty was concluded”⁵⁷.

Face ao que antecede, parece-nos que não faz sentido a autonomização do conceito de *treaty dodging* nem a inclusão de problemas de interpretação no conceito de *treaty override*.

Isto porque, se está em causa a alteração de um conceito interno de modo que a norma de incidência interna seja subsumível a uma norma de alocação de competências mais favorável ao Estado, então estamos ainda perante o problema da escolha entre a interpretação estática ou atualista e não de *treaty override*.

⁵² Pietro, Carla de, “Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law”, *World Tax Journal*, Vol. 7, n.º 1, 2015, p. 78.

⁵³ *Ibidem*. p. 82.

⁵⁴ *Ibidem*. p. 96.

⁵⁵ Courinha, Gustavo Lopes, “Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação - Evoluções Recentes”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015, p. 10.

⁵⁶ *Ibidem*. p. 11.

⁵⁷ Santos, João, “International/Brazil/France/United States-Interpretative Treaty Override, Breach of Confidence and the Gradual Erosion of the Importance of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, n.º 1, 2015, p. 20.

Por conseguinte, o conceito de *treaty dodging*, autonomizado por certa doutrina, representa apenas os casos onde se constata que certa definição adotada pela norma interna não respeita o contexto do tratado e deve, pois, ser adotada a interpretação estática.

Não parece, por conseguinte, ter qualquer efeito útil a sua autonomização conceptual, uma vez que na sua base está a discussão relativa à escolha entre interpretação estática ou atualista.

Deste modo, é uma questão interpretativa e não de prevalência hierárquica como ocorre com o *treaty override*.

De igual modo, não nos parece que se deva falar em *interpretative treaty override* ou numa forma não assumida de *treaty override*, quando estamos perante situações de interpretações ambulatorias não admissíveis, pois não está em causa a desaplicação de uma norma em função de outra, ambas regulando o mesmo objeto.

Analizados e distinguidos estes conceitos, vejamos a sua concretização na jurisprudência para que melhor se perceba a forma distinta como os mesmos operam.

Jurisprudência Nacional

Jurisprudência relativa ao Tax Treaty Override

No sentido de melhor perceber a distinção entre os casos de *treaty override* e de interpretação atualista não admissível, no presente capítulo, ilustraremos os mesmos, com alguns exemplos jurisprudenciais.

Vejamos, então, um conjunto de casos de *treaty override* em que a norma interna é desaplicada por contrariar a norma convencional.

Nos casos seguintes, a aplicação do artigo 91.º do CIRC conduziria a uma menor dedução na aplicação do crédito de imposto do que o previsto pela Convenção em questão, pois a norma interna prevê como limite do crédito o valor que seria pago de IRC em Portugal sobre os rendimentos obtidos na fonte líquidos dos gastos suportados para a sua obtenção enquanto o tratado prevê o valor bruto.

Na decisão do CAAD, proferida no Processo 97/2021-T, é referido que “no caso concreto, não deve haver lugar à aplicação do disposto no artigo 91.º, n.º 1, al. b), desde logo porquanto a sua aplicação frustraria parcialmente o objetivo de total eliminação da dupla tributação (...) objetivo principal prosseguido pela convenção subscrita pelos dois países”.⁵⁸

⁵⁸ Decisão Arbitral CAAD, Processo n.º 97/2021-T, de 10 de dezembro de 2021.

Utilizando a mesma metodologia, no Processo 351/2022-T é mencionado que “torna-se necessário trazer à colação o princípio da prevalência das normas das Convenções internacionais, sobre a legislação interna, o qual implica que, havendo divergência no montante do valor a deduzir dependendo da norma aplicável (a CDT ou o CIRC), deva aplicar-se o valor a deduzir que resulta da aplicação da CDT. Assim, no caso concreto, não deve haver lugar à aplicação do disposto no artigo 91.º, n.º 1, al. b) do CIRC”.⁵⁹

De igual forma, no âmbito do Processo 0163/23.7BALSb, o STA defendeu que “a norma contida no artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, contraria o disposto nos artigos 13.º, n.ºs 1 e 2 e 25.º, n.º 3, alínea a), da Convenção (...) pelo que a sua aplicação é afastada nos casos que se inscrevam no âmbito de previsão e aplicação das referidas normas da CDT”.⁶⁰

No âmbito do recurso previsto no artigo 70.º, n.º 1, alínea i) da CRP, o TC, no Acórdão n.º 653/2023, pronuncia-se sobre a temática aqui em causa no sentido de que “a regra de dedução de imposto prevista no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT *não coincide* com a regra prevista no artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, (...) conduzindo a resultados diferentes”.⁶¹ Confirmando, assim, “a decisão recorrida, no segmento em que julgou que a norma contida no artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, na redação introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, contraria o disposto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da Convenção (...)”.⁶²

Finalmente, e agora quanto ao conceito de residência, o STA refere no Processo n.º 01679/13.9BALSb que “o conceito de «residência por dependência», acolhido no art. 16.º, n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção (...) dada a supremacia do Direito internacional sobre o Direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1º, n.º 1 da LGT”.⁶³

Assim, podemos concluir que, em todos os casos analisados, tanto a norma convencional como a norma interna em confronto regulavam a mesma matéria de forma diferente e foi necessário desaplicar a norma interna ao caso.

Vejamos, então, um caso de interpretação ambulatoria não permitida para perceber as diferenças.

⁵⁹ Decisão Arbitral CAAD, Processo n.º 351/2022-T, de 27 de dezembro de 2022.

⁶⁰ Acórdão STA, Processo n.º 0163/23.7BALSb, de 21 de fevereiro de 2024.

⁶¹ Acórdão TC n.º 653/3023, Processo n.º 106/2023, de 10 de outubro de 2023.

⁶² *Ibidem*.

⁶³ Acórdão STA, Processo n.º 01679/13.9BALSb, de 4 de março de 2020.

Jurisprudência relativa à Interpretação Estática vs Dinâmica

No Acórdão do STA, proferido no Processo 0621/09, estava em causa saber se seria de aplicar o artigo relativo aos rendimentos comerciais ou o artigo referente a *royalties*, da CDT Portugal- Bélgica aprovada em 1969.⁶⁴

Isto porque com a versão de 1992 da CMOCDE é adicionado um comentário ao seu artigo 12º no sentido de considerar os rendimentos provenientes de *software* como rendimentos comerciais. Posteriormente, Portugal apresenta uma reserva a esse artigo na CMOCDE, de modo que o mesmo abranja os rendimentos de *software*, embora esta não tenha vindo a concretizar-se na alteração da Convenção Portugal-Bélgica.

Acresce que, através do DL 252/94, de 20 de outubro, o legislador português vem conferir ao *software* proteção análoga à das obras literárias.

Assim, o tribunal, contrariamente ao defendido pela AT, veio pronunciar-se no sentido de que “mesmo que se considerasse que o Direito interno português já permitia, na data da distribuição dos rendimentos aqui em questão, qualificar o *software* como «obra literária, artística ou científica» face à proteção que o legislador veio conceder aos programas de computador (...) não se enquadram no conceito de *royalties* face à interpretação acolhida e plasmada nos Comentários ao Modelo de Convenção e com a qual Portugal se conformou”.

Deste modo, o que o tribunal vem dizer é que não é possível aplicar uma interpretação atualista face ao conceito interno, uma vez que este contraria o contexto da Convenção, contrariamente aos casos anteriores, onde desaplica a norma interna ao caso por desconformidade com a norma Convencional.

Com efeito, diferentemente do que defende Courinha, não conseguimos vislumbrar neste caso uma situação de *treaty override*, mas apenas um caso de discussão entre aplicação da interpretação estática ou dinâmica.⁶⁵

⁶⁴ Acórdão STA, Processo n.º 0621/09, de 2 de fevereiro de 2011.

⁶⁵ Courinha, Gustavo Lopes, “Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação- Evoluções Recentes”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015, p. 11.

Meios de Reação ao Tax Treaty Override

A Nível Internacional

Numa situação de *tax treaty override* e, portanto, de incumprimento da CDT, os Estados co-contratantes podem retaliar através da denúncia do tratado, ao abrigo do artigo 60.º da CVDT, suspendendo ou pondo fim à Convenção por violação substancial da mesma. Esta apresenta-se como a forma de reação clássica no plano internacional.⁶⁶

Segundo Roatghi, há pouca coisa que um Estado pode fazer quando confrontado com uma situação de *treaty override* perpetrada por outro Estado contratante.⁶⁷ O Estado pode (i) fazer um protesto oficial e invocar o procedimento amigável, previsto no artigo 25.º da CMOCDE, (ii) retaliar com a adoção de uma norma interna idêntica, ou (iii) suspender ou fazer cessar a vigência da CDT por violação substancial do tratado, segundo o artigo 60.º da CVDT.⁶⁸⁶⁹

Apesar das possibilidades apresentadas, do ponto de vista do Estado co-contratante, não existem meios de reação perfeitos para lidar com uma situação de *treaty override* causada pelo outro Estado contratante. A forma mais imediata e direta é fazer cessar a vigência do contrato.⁷⁰ Contudo, este é um meio extremamente oneroso para ambos os Estados, pelo que só deve ser usado em último recurso, dado que as negociações dos tratados são muitas vezes demoradas e complexas.⁷¹

Dinh esclarece que o desrespeito por um tratado ou de parte deste pode determinar a sua extinção ou a sua suspensão até que cesse a violação, nos termos do artigo 60.º da CVDT,

⁶⁶ Courinha, Gustavo Lopes, “O artigo 23.º/n.º 7 do CIRI, A Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre Dupla Tributação”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015, pp. 114-115.

⁶⁷ Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, p. 40.

⁶⁸ Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 76.

⁶⁹ O artigo 66.º da CVDT prevê ainda a possibilidade de as partes submeterem diferendos à decisão do Tribunal Internacional de Justiça, a um procedimento de arbitragem ou a um procedimento de conciliação. No entanto, estes procedimentos encontram-se fora do âmbito deste trabalho, pelo que não serão analisados.

⁷⁰ Santos, João, “International/Brazil/France/United States-Interpretative Treaty Override, Breach of Confidence and the Gradual Erosion of the Importance of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, n.º 1, 2015, p. 26.

⁷¹ *Ibidem*.

aproximando-se da regra tradicional da reciprocidade e da licitude das represálias pacíficas. No entanto, chama a atenção para a necessidade desta solução ser utilizada com prudência.⁷²

Assim, para evitar que uma parte denuncie um tratado, invocando uma violação inexistente ou insignificante, o artigo 60.º da CVDT limita a sua aplicação aos casos de violação substancial, isto é, a violação de uma disposição essencial para a realização do objeto ou fim do tratado. Além disso, a parte que denuncia o tratado não pode ter cometido, também ela, um comportamento ilícito.⁷³

Ora, quanto à retaliação com a adoção de uma norma interna idêntica, parece-nos que apesar de mais prática não resolve o problema em causa, pois a norma interna continuará a contrariar a CDT e até poderá obstaculizar o recurso à sua denúncia. Resta a cessação de vigência da Convenção que põe fim à situação de violação da mesma, mas desperdiça todo o trabalho empregue na sua negociação. Quanto ao recurso ao procedimento amigável, este será analisado mais à frente, em capítulo próprio, para o qual se remete.

Analizados os meios de reação a nível internacional, debruçemo-nos sobre os mesmos no ordenamento jurídico interno.

A Nível Interno

No Ordenamento Jurídico Português

Como já exposto, o artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 da CRP consagra a superioridade hierárquica das Convenções internacionais face à legislação interna. Vimos também que só há uma verdadeira incompatibilidade entre normas convencionais e legislação interna quando estas regulam a mesma matéria e que tal nunca acontece nos casos em que está em causa a aplicação de uma norma de incidência e uma norma de atribuição de competência.

Dito isto, o que acontece à norma interna quando se verifica a sua contrariedade face à norma convencional?

Antes da segunda revisão constitucional e das alterações introduzidas na Lei n.º 28/82 (LTC) pela Lei n.º 85/89, a jurisprudência do TC não era consensual quanto às consequências de uma norma interna contrariar uma Convenção internacional.

Assim, no Acórdão do TC n.º 66/91 a 1ª secção pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade da norma interna: “(...) uma norma de direito interno de valor infra-

⁷² Dinh, Nguyen Quoc; Daillier, Patrick; Pellet Alain; Coelho, Vítor (Tradutor), *Direito Internacional Público*, 2ª ed, Fundação Calouste Goulbenkian, 2003, pp. 317-318.

⁷³ *Ibidem*.

constitucional que disponha em contradição com uma norma de direito internacional convencional, contrariará, simultaneamente, em concurso ideal, essa norma de direito internacional e a regra constitucional definidora da escala da hierarquia normativa, não podendo, então, deixar de haver-se por prevalecente o vício da inconstitucionalidade (...).⁷⁴

Em sentido contrário, a 2ª secção, no Acórdão n.º 47/88, defendeu que as normas internas “nunca poderiam afrontar directamente essa regra de primazia (...) mas tão-só a poderiam violar indirectamente, na medida em que eventualmente estabelecessem um regime incompatível com uma convenção internacional”.⁷⁵ Assim, a CRP consagrou “a distinção entre inconstitucionalidade directa e inconstitucionalidade indirecta” e “apenas a inconstitucionalidade directa e não a indirecta abre caminho ao recurso para o Tribunal Constitucional”.⁷⁶

Já o Plenário, fazendo referência a esta discordância entre secções, no Acórdão n.º 371/91, refere que o quadro normativo se alterou com a segunda revisão constitucional, de 1989, que modificou os artigos 280.º e 281.º da CRP no sentido de aditar uma modalidade de controlo de ilegalidade com fundamento em violação de lei com valor reforçado.⁷⁷

Alterou-se, igualmente, com a Lei n.º 85/89 de 7 de setembro, que aditou ao artigo 70.º, n.º 1 da LTC a alínea i) prevendo recurso para o TC das decisões dos tribunais que recusem a aplicação de ato legislativo com fundamento na sua contrariedade com uma convenção internacional, ou a apliquem em desconformidade com o anteriormente decidido sobre a questão pelo Tribunal Constitucional. Sendo este recurso, nos termos do artigo 71.º, n.º 2 da LTC, restrito às questões de natureza jurídico-constitucional e jurídico-internacional implicadas na decisão recorrida.

O Plenário tomou, assim, posição sobre a matéria no sentido de que “a desconformidade entre uma norma de direito interno e uma norma constante de convenção internacional gera, desde logo e em primeira mão, um vício de inconstitucionalidade indirecta ou de ilegalidade (em sentido amplo)” e que “o controlo da violação das normas interpostas, constantes de convenção internacional, não cabe no âmbito do controlo de constitucionalidade, salvo nas situações expressamente previstas na Constituição”.⁷⁸

⁷⁴ Acórdão TC n.º 66/91, Processo n.º 237/89, de 9 de abril de 1991.

⁷⁵ Acórdão TC n.º 47/88, Processo n.º 323/87, de 25 de fevereiro de 1988.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ Acórdão TC n.º 371/91, Processo n.º 348/91, de 10 de outubro de 1991.

⁷⁸ *Ibidem*.

Após esta decisão do plenário, a 1ª secção, no Acórdão n.º 162/93⁷⁹, apesar de alguns votos de vencido, recusou apreciar um recurso por se considerar incompetente para aferir da inconstitucionalidade de uma norma interna que contraria uma Convenção dado estar em causa uma questão jurídico-constitucional ou jurídico-internacional e não uma questão de inconstitucionalidade.

Para Miranda, diversamente da desconformidade entre norma legal e norma constitucional que determina a sua invalidade (inconstitucionalidade), a desconformidade entre norma legal e norma convencional determina a sua ineficácia jurídica.⁸⁰ Para este Professor o que está em causa é a contradição entre duas normas não constitucionais e, como tal, entende que pode mesmo falar-se num controlo de convencionalidade paralelo ao de constitucionalidade e ao de legalidade.⁸¹ Deste modo, ao abrigo da fiscalização difusa, nos termos do artigo 204.º da CRP, os tribunais devem desaplicar normas internas que conflituam com normas convencionais, cabendo recurso dessas decisões para o TC, nos termos do artigo 70.º, n.º 1, alínea i) da LTC.⁸²

Em sentido idêntico, Courinha entende que a norma interna padece de uma ilegalidade *sui generis* ou inconstitucionalidade indireta com a consequência da sua desaplicação no caso concreto.⁸³

O que está em causa não é a revogação da lei interna, pois esta mantém a sua eficácia plena fora dos casos em que deixa de ser aplicada por força do tratado. Estamos, pois, perante uma limitação da eficácia da lei, existindo uma derrogação da sua aplicação a certos casos limitados.⁸⁴

Assim, o recurso previsto nos artigos 70.º, n.º 1 e 71.º, n.º 2 da LTC não desencadeia a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade com força obrigatória geral da norma interna que contraria a Convenção, pois o que está em causa é uma contrariedade entre o ato legislativo e a Convenção e não a CRP.⁸⁵ Por conseguinte, os efeitos da decisão do recurso configuram uma decisão judicial declaratória, através da qual se reconhece a justeza ou não justeza da decisão proferida pelo tribunal *a quo* que recusa a aplicação de uma norma contrária

⁷⁹ Acórdão TC n.º 162/93, Processo n.º 9/92, de 9 de fevereiro de 1993.

⁸⁰ Miranda, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 6ª ed, Cascais: Principia, 2016, p. 195.

⁸¹ *Ibidem*. p. 193.

⁸² *Ibidem*. pp. 193-194.

⁸³ Courinha, Gustavo Lopes, “O artigo 23.º/n.º 7 do CIRC, A Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre Dupla Tributação”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015, p. 113.

⁸⁴ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, pp. 120-121.

⁸⁵ Canotilho, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 1043.

a uma Convenção ou que a aplica em desconformidade com anteriores sentenças do TC. Deste modo, o tribunal recorrido fica vinculado à aplicação ou desaplicação da norma ao caso.⁸⁶

Conclui-se, deste modo, que nos casos de *treaty override* os tribunais devem desaplicar a norma interna no caso concreto, cabendo recurso para o TC desta decisão judicial. O TC verifica se há desconformidade entre a norma interna e a Convenção e confirma ou não a decisão do tribunal *a quo*. Destarte, o ordenamento jurídico português não prevê para a norma interna a cominação de uma sanção de invalidade, mas de ineficácia, sendo esta restrita ao caso concreto.

Outras Abordagens ao *Treaty Override*

Contrariando a abordagem tradicional de resolução dos casos de *treaty override* com base na prevalência da norma internacional sobre a norma interna e mostrando-se críticos da mesma, há autores que avançam com outras metodologias de resolução, baseando-se nas características próprias das CDTs face às restantes Convenções.

Assim, analisaremos a *interpretative approach* e a *jurisdictional approach*.

Interpretative Approach

Segundo esta abordagem, Pietro defende que o *tax treaty override* não se resolve com base na hierarquia das normas, ou seja, não é uma questão de prevalência da norma internacional sobre a interna, mas antes uma questão de interpretação.⁸⁷

A autora assenta a sua posição na premissa de que as CDTs têm certas particularidades que advêm de, contrariamente aos restantes tratados, não conterem normas substantivas, mas normas de distribuição de competências.⁸⁸

Nessa medida, a estrutura e funcionamento das Convenções no Direito Fiscal Internacional exige uma coordenação entre as normas internacionais e internas, uma vez que uma nunca se aplica sem a outra e, por conseguinte, a identificação de um caso de *treaty override* é sempre baseado num processo interpretativo.⁸⁹

⁸⁶ *Ibidem*. p. 1047.

⁸⁷ Pietro, Carla de, “Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law”, *World Tax Journal*, Vol. 7, n.º 1, 2015, p. 75.

⁸⁸ *Ibidem*. p. 76.

⁸⁹ *Ibidem*. p. 75.

Assim, defende a autora que, ocorrendo um caso de *treaty override*, a relação entre as normas internacionais e nacionais não pode ser considerada do ponto de vista hierárquico em termos de prevalência de uma sobre a outra, mas em termos de coordenação entre ambas. Isto porque a aplicação das CDTs é concretizada através da aplicação combinada das normas convencionais com as normas internas e não pela substituição de umas pelas outras.⁹⁰ Deste modo, a autora refere que “the problem is not merely whether an international provision must (or must not) prevail on a domestic one but how a treaty provision has regulated the coordination between national and international law”.⁹¹

Parece-nos que esta abordagem não é a mais apropriada, pois parte de uma premissa incompleta. Isto é, pressupõe que as CDTs só têm normas de atribuição de competências e que os ordenamentos internos só contêm normas de incidência.

Ora, os ordenamentos internos também contêm, por exemplo, normas de eliminação da dupla tributação e as Convenções também contêm outras normas para além das de alocação de competência. Nessa medida, esta abordagem não é aplicável aos casos em que estão em causa, por exemplo, duas normas de limitação de competência ou duas normas que definem o mesmo conceito.

Além disso, parece-nos que esta abordagem, como o próprio nome indica, serve problemas de interpretação e não de *treaty override*.

Analizada a *interpretative approach*, vejamos a *jurisdictional approach*.

Jurisdictional approach

Schoueri critica a abordagem tradicional ao *treaty override*, que se baseia na hierarquia entre normas, argumentando que a mesma é insuficiente no plano internacional, pois está dependente dos diferentes tipos de tratamento que são dados às Convenções internacionais nas ordens jurídicas internas de cada Estado.⁹²

O autor defende que o debate sobre a hierarquia das normas não é adequado para tratar os casos de *treaty override*. Em vez disso, a relação entre tratados e lei interna deve ser analisada com base na jurisdição do Estado. Ou seja, as Convenções internacionais pertencem a um

⁹⁰ *Ibidem.* p. 77.

⁹¹ *Ibidem.* p. 79.

⁹² Schoueri, Luís, “Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach”, *Intertax*, Vol. 42, 2014, p. 690.

plano jurídico diferente da lei interna e através das CDTs os Estados estabelecem os limites da sua jurisdição, delimitando os contornos onde o legislador fiscal pode operar.⁹³⁻⁹⁴

Por conseguinte, a legislação fiscal só será aplicável dentro dos limites da jurisdição do Estado definidos pelas Convenções.⁹⁵

Ora, mais uma vez, parece-nos que esta abordagem parte da premissa errada de que as leis internas não contêm normas de limitação de competência, que igualmente definem a jurisdição do Estado. E, portanto, esta teoria apresenta fragilidades nos casos em que uma norma convencional e uma norma interna regulam ambas a competência para tributar do Estado. Nestes casos, só a hierarquia superior da norma convencional a pode fazer sobrepor-se à norma interna.

Analisado o conceito de *tax treaty override* e as suas implicações, entremos na temática do procedimento amigável de modo a perceber se este mecanismo pode ser utilizado nos casos de *treaty override*.

⁹³ *Ibidem*.

⁹⁴ No mesmo sentido, Cfr. Martha, Rutzel, “The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction”, *Kluwer Law and Taxation Publishers*, 1989, p. 32.

⁹⁵ Schoueri, Luís, “Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach”, *Intertax*, Vol. 42, 2014, p. 691.

Procedimento Amigável

Natureza Jurídica

O procedimento amigável encontra-se previsto no artigo 25.º da CMOCDE, desde a versão de 1977, e está igualmente regulado no artigo 16.º do IML, apresentando-se como um meio para dirimir litígios emergentes da aplicação das CDTs. Este fornece, assim, um mecanismo, entre Estados, de resolução de disputas fiscais internacionais à luz do Direito Internacional Público.⁹⁶

Para que as Convenções sejam aplicadas na sua plenitude, evitando a dupla tributação, é necessário que exista um entendimento uniforme sobre a Convenção por parte de ambos os Estados contratantes. Contudo, nem sempre é isso que acontece.

A aplicação ao caso concreto das normas inseridas nos tratados de dupla tributação implica frequentemente algumas dificuldades. Além disso, podem existir conceitos não expressamente definidos pela CDT que, se ambos os Estados os entenderem da mesma forma, nenhum problema levantam. No entanto, se os Estados não convergirem nesse entendimento, esta situação pode gerar um litígio, com grande prejuízo para os contribuintes que pretendem fazer uso das mesmas.⁹⁷

Os Estados podem, pois, ter visões divergentes quanto às CDTs, à sua interpretação, sobre os factos em questão num caso concreto ou até pode acontecer que um Estado não aplique a Convenção em certo caso ou existam situações às quais esta não é aplicável porque não as previu. O procedimento amigável surge, pois, como um meio adequado à resolução de disputas emergentes de posições divergentes quanto às CDTs.⁹⁸

Neste sentido, a OCDE define o procedimento amigável como: “A means through which tax administrations consult to resolve disputes regarding the application of double tax conventions.

⁹⁶ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2037.

⁹⁷ Oliveira, Odete de, “Em Busca de Soluções nos Litígios Fiscais Internacionais: O Procedimento Amigável, A Convenção de Arbitragem e a Recente Diretiva Europeia sobre Mecanismos de Resolução de Litígios em Matéria Fiscal”, in José Casalta Nabais, M. Matilde Lavouras (Orgs.), *Desafios ao Estado Fiscal*, 2003, pp. 239-240.

⁹⁸ *Ibidem*.

This procedure, described and authorized by Article 25 of the OECD Model Tax Convention, can be used to eliminate double taxation that could arise from a transfer pricing adjustment”.⁹⁹

Este meio é independente de outros meios de resolução de litígios previstos no Direito interno, como prevê o artigo 25.º, n.º 1 da CMOCDE, esclarecendo o comentário 7 da CMOCDE a este artigo que o contribuinte não fica privado do recurso a outros meios ao seu dispor por recorrer ao procedimento amigável. É, por conseguinte, um meio adicional face aos previstos pela lei interna.

Assim, podemos dizer que o procedimento amigável é um meio de resolução de litígios emergentes da aplicação de Convenções alternativo aos meios internos e que vincula as autoridades competentes que celebrarem o tratado. Note-se que as autoridades competentes podem ser definidas como: “(...) the organ that represents a contracting state before the other contracting state concerning the relationships derived from the treaty”.¹⁰⁰

Vejamos, agora, quem tem poder de iniciativa no procedimento amigável.

A Iniciativa no Procedimento Amigável

O sujeito passivo, nos termos do disposto no artigo 25.º, n.ºs 1 e 2 da CMOCDE, pode submeter o seu caso à autoridade competente de qualquer um dos Estados Contratantes quando considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados levaram ou poderão levar a que não seja tributado em conformidade com o disposto na CDT. Esta submissão só pode ser realizada nos 3 anos seguintes à comunicação da medida que causar a referida desconformidade.

Deste modo, é da exclusiva competência do contribuinte a iniciativa para desencadear o procedimento previsto. Não sendo possível à autoridade competente solucionar a questão de forma unilateral, esta deve tentar chegar a acordo com a autoridade competente do outro Estado contratante, de acordo com o n.º 2 do artigo 25.º da CMOCDE.

Sem embargo do exposto quanto aos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º da CMOCDE, o n.º 3 do mesmo artigo prevê um procedimento amigável, cuja iniciativa é da exclusiva competência das autoridades competentes dos Estados contratantes para, através de acordo entre ambas, resolverem problemas relativos à interpretação ou aplicação da CDT e a casos não previstos pela Convenção.

⁹⁹ OECD, *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: <https://web.archive.oecd.org/2021-02-12/78005-glossaryoftaxterms.htm>

¹⁰⁰ Taboada, Carlos, “New Spanish Regulation on the Mutual Agreement Procedure”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63, n.º 7, 2009, p. 274.

Fica, pois, patente que, dependendo do procedimento em questão, o poder para desencadear o mesmo pode ser da exclusiva competência do contribuinte ou das autoridades competentes.

Face ao que antecede quanto à iniciativa para desencadear o procedimento e aos vários objetos do procedimento amigável, a doutrina tende a autonomizar várias espécies de procedimento. Vejamos.

Tipos de Procedimento Amigável

Baker divide o procedimento amigável em três tipos. O primeiro, previsto no n.º 1 e no n.º 2 do artigo 25.º da CMOCDE, denominado “specific case provision”¹⁰¹, aplica-se aos casos em que um residente de um estado contratante considera que ações de um ou de ambos os Estados contratantes resultaram ou resultarão em que o mesmo não seja tributado de acordo com o previsto na CDT.¹⁰²

A segunda modalidade, a “interpretative provision”¹⁰³, regulada na primeira parte do n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE, diz respeito às dificuldades que surjam com a interpretação ou aplicação da Convenção.¹⁰⁴

Finalmente, o terceiro tipo, intitulado “legislative provision”¹⁰⁵, encontra-se previsto na segunda parte do n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE e destina-se aos casos não previstos pela CDT.

Também Ismer e Piotrowski defendem que se podem distinguir três tipos de procedimento amigável. O *specific case MAP*, para o contribuinte, e, para as autoridades competentes, o *MAP for removing difficulties*, aplicável à resolução de dúvidas que surjam com a interpretação e aplicação da Convenção, e o *MAP for filling gaps* para eliminação da dupla tributação nos casos não previstos pela CDT.¹⁰⁶

No mesmo sentido, Xavier autonomiza três espécies distintas dentro do procedimento amigável. O procedimento amigável individual ou em sentido estrito, previsto no n.º 1 e no n.º

¹⁰¹ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 415.

¹⁰² *Ibidem*. p. 414.

¹⁰³ *Ibidem*. p. 420.

¹⁰⁴ *Ibidem*. p. 414.

¹⁰⁵ *Ibidem*. p. 424.

¹⁰⁶ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, pp. 2037-2038.

2 do artigo 25.º da CMOCDE, desencadeado por iniciativa do contribuinte. Este tem por objeto a apreciação de um caso individual.¹⁰⁷

Previsto na primeira parte do n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE, temos o procedimento amigável interpretativo, cujo objeto é a resolução de dificuldades ou dúvidas resultantes da interpretação das Convenções.¹⁰⁸

Já na última parte do n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE, podemos encontrar o procedimento amigável integrativo, cujo objeto é a eliminação da dupla tributação em casos não previstos na CDT. Estes 2 últimos procedimentos, contrariamente ao primeiro, só podem ser desencadeados por iniciativa das autoridades competentes.¹⁰⁹

Ismer e Piotrowski ainda procuram, dentro do procedimento amigável interpretativo, distinguir os conceitos de interpretação e aplicação da CDT, previstos no n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE, apesar de defenderem que essa distinção não tem qualquer consequência legal.¹¹⁰ Apesar da dificuldade em fazer esta delimitação, fruto da falta de consistência da terminologia usada nos comentários da CMOCDE, defendem os autores que o termo interpretação deve ser entendido como referindo-se a questões de Direito inerentes à CDT, enquanto o termo aplicação se relaciona com o lado factual ou com problemas de natureza administrativa inerentes à CDT.¹¹¹

Por conseguinte, a interpretação cobre as situações em que existem termos definidos pela Convenção de forma incompleta ou ambígua e a aplicação diz respeito a questões de facto ou relativas à criação e funcionamento de procedimentos administrativos.¹¹²

Deste modo, é possível concluir que existem três tipos de procedimentos amigáveis em função do objeto do litígio que importa dirimir.

O próximo subcapítulo incidirá sobre as fases em que é possível dividir o procedimento amigável individual ou em sentido estrito.

107 Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 196.

108 *Ibidem*.

109 *Ibidem*.

110 Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, "Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2064.

111 *Ibidem*. pp. 2064-2065.

112 *Ibidem*.

Fases do Procedimento Amigável Individual

O comentário 7 ao artigo 25.º da CMOCDE esclarece que o procedimento em causa se chama *mutual agreement procedure*, pois o seu objetivo é a resolução do litígio através de um acordo entre as autoridades competentes. Neste sentido, esta fase é denominada no comentário de “second stage”, precedida da primeira fase, “first stage”, que envolve a apresentação da questão a apenas um dos Estados contratantes.

Por conseguinte, alguns autores defendem que o procedimento amigável individual pode ser dividido em fases ou etapas. Xavier divide este procedimento em duas fases. A primeira é iniciada pela reclamação do contribuinte e abrange a relação deste com a autoridade competente à qual é apresentada a situação. Só no caso deste Estado não resolver a situação unilateralmente é que se segue para a segunda fase do procedimento, esta sim bilateral, que é realmente o procedimento amigável, no âmbito da qual deve ser obtido um acordo com a autoridade competente do outro Estado contratante.¹¹³

Já em Ismer e Piotrowski encontramos ainda uma possível tripartição deste procedimento. Além da fase que envolve o contribuinte e a autoridade competente a quem este apresentou o caso e a fase intergovernamental, estes autores consideram uma terceira, a fase da implementação.¹¹⁴

O procedimento amigável individual pode, assim, ser dividido em fases, consoante esteja em causa uma resolução unilateral ou bilateral do caso.

Seguidamente, será examinado o efeito vinculativo do procedimento amigável.

Vinculatividade do Procedimento Amigável

Analisemos agora a vinculatividade do acordo resultante do procedimento amigável, designadamente quanto ao contribuinte e aos tribunais, isto porque quanto às autoridades competentes parecem não existir dúvidas. Uma vez que são estas que celebram o acordo e tendo em conta a sua previsão convencional, as mesmas encontram-se vinculadas ao acordo celebrado.¹¹⁵

¹¹³ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, pp. 197-198.

¹¹⁴ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2057.

¹¹⁵ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 418; Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 199.

Desde logo, como foi já referido, este meio de resolução de litígios é independente dos meios internos à disposição do sujeito passivo. Como tal, este poderá sempre recorrer a outros meios se não concordar com o acordo alcançado.

Quanto às decisões judiciais, a análise tem de ser feita à luz do Direito Constitucional interno de cada Estado.¹¹⁶ Em Portugal não é admitida qualquer restrição à apreciação pelo poder judiciário da lesão a direitos individuais. Por conseguinte, o acordo não impede o recurso aos tribunais nem qualquer acordo posterior a uma sentença pode ser executado em sentido diverso desta.¹¹⁷

Quanto ao acordo relativo ao procedimento interpretativo, este não vincula os tribunais, porém devem ser tidos em consideração enquanto elemento interpretativo, por força do artigo 31.º, n.º 3, alínea a) e b) da CVDT, segundo o qual qualquer acordo posterior entre as partes sobre a interpretação ou aplicação do tratado deve ser tido em conta na sua interpretação.¹¹⁸

Já o acordo efetuado no seguimento do procedimento amigável integrativo levanta algumas questões. Muitos Estados não incluem este procedimento nas Convenções, uma vez que existem dificuldades do ponto de vista constitucional em delegar nas autoridades competentes o poder de estender o escopo da Convenção sem o recurso ao procedimento de aprovação de tratados.¹¹⁹

Estes acordos constituem meros acordos sob forma simplificada e, como tal, não podem versar matéria de competência legislativa reservada da AR, por força dos artigos 161.º, alínea i) e 165.º, n.º 1 alínea i) da CRP, não podendo incidir sobre matérias submetidas ao princípio da legalidade ou reserva de lei, sob pena de não vincularem os contribuintes e os tribunais.¹²⁰

Porém, a existência de uma decisão judicial num Estado contratante não impede o início de um procedimento amigável, pois o acordo pode levar à modificação da posição do outro

¹¹⁶ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 418; Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 199.

¹¹⁷ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, pp. 199-200.

¹¹⁸ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, pp. 421-422; Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 200; Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 29.

¹¹⁹ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 424.

¹²⁰ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 202.

Estado ou a decisão judicial e o acordo podem incidir sobre diferentes aspetos do caso em questão.¹²¹

No mesmo sentido, esclarece o comentário 35 ao artigo 25.º da CMOCDE que, existindo uma decisão judicial vinculativa sobre a situação em questão num dos Estados Contratantes, ainda é possível iniciar um procedimento e este produzir efeito, pois é possível em certos Estados que a autoridade competente chegue a uma solução satisfatória que se afaste da decisão judicial ou que a posição do estado onde não foi proferida a decisão se altere.

Concluimos, assim, que os acordos vinculam as autoridades competentes que os subscreveram, exceto se for proferida decisão judicial em contrário, existindo, contudo, países onde aqueles se podem afastar desta decisão. Já quanto ao contribuinte, o mesmo encontra-se vinculado aos acordos celebrados na medida em que não recorra a um meio alternativo de resolução do litígio, designadamente ao meio judicial, considerando que os tribunais não se encontram vinculados ao resultado dos procedimentos amigáveis.

Examinado o efeito vinculativo do procedimento amigável, exploremos, agora, os casos ou situações aos quais o procedimento amigável é aplicável.

Âmbito de Aplicação Objetivo

Quanto ao âmbito objetivo de aplicação dos procedimentos interpretativo e integrativo previstos no n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE, o comentário 50 ao mencionado artigo vem esclarecer que estes se aplicam a dificuldades de carácter geral que digam respeito a uma categoria de contribuintes, mesmo que tenha surgido relativamente a um caso individual, normalmente abrangido pelo procedimento dos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º da CMOCDE.

Contudo, defendem Ismer e Piotrowski que este procedimento será igualmente aplicável à resolução de casos concretos, que não sejam de natureza geral, como por exemplo uma situação factual que leve a uma dupla não tributação não prevista pela Convenção. Além disso, usam como argumento o facto de o comentário 52 ao artigo 25.º da CMOCDE indicar que os acordos sobre preços de transferência se podem subsumir a este procedimento.

Ainda vão mais longe os autores, defendendo que este procedimento se pode aplicar às situações em que as autoridades competentes não estão satisfeitas com a tributação de um contribuinte em concreto ou um grupo de contribuintes em específico, mesmo que este não tenha apresentado o seu caso através do procedimento individual ou em sentido estrito.¹²²

¹²¹ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, "Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2053.

¹²² *Ibidem*. p. 2065.

Divergindo desta posição, Xavier afirma que o procedimento amigável individual tem por objeto um caso concreto enquanto os procedimentos interpretativo e integrativo têm como objeto uma pluralidade indeterminada de casos.¹²³

É de relevar ainda uma distinção face aos requisitos para desencadear os procedimentos previstos no n.º 1 e no n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE. Este último não exige a tributação ou iminência de tributação desconforme com a Convenção o que permite uma abordagem mais preventiva e não reativa por parte das autoridades competentes em comparação com os contribuintes.¹²⁴

Ora, se não parecem existir dúvidas quanto ao procedimento individual, na medida em que este se aplica ao caso concreto do contribuinte que o apresenta, o mesmo já não acontece com os procedimentos do n.º 3 do artigo 25.º da CMOCDE. O comentário 52 da CMOCDE a este artigo prevê a possibilidade de celebração de acordos bilaterais sobre preços de transferência. Contudo o comentário 50 esclarece que o n.º 3 se aplica a dificuldades de natureza geral que podem dizer respeito a uma categoria de contribuintes, mesmo que surjam num caso concreto.

Assim, parece-nos que a regra geral é que os procedimentos interpretativo e integrativo não se aplicam a casos concretos, sendo os acordos sobre preços de transferência uma exceção.

Será analisada em seguida a arbitragem obrigatória prevista para os casos em que as autoridades competentes não conseguem chegar a acordo em sede de procedimento amigável individual.

Arbitragem no Procedimento Amigável Individual

O artigo 25.º, n.º 5 da CMOCDE prevê a arbitragem obrigatória como complemento ao procedimento amigável individual nas situações em que as autoridades competentes não são capazes de chegar a acordo, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, num período máximo de 2 anos após a apresentação de todas as informações relativas ao caso. Ficam excluídos, nos termos do artigo 25.º, n.º 5, alínea b) da CMOCDE, as situações em que as autoridades competentes já tiverem chegado a acordo e os casos em que já tiver sido proferida uma decisão por um tribunal de qualquer um dos Estados contratantes.

Assim, da perspetiva do contribuinte, este é livre de escolher se pretende submeter o caso a arbitragem, tendo de o solicitar por escrito. Pelo contrário, do ponto de vista dos Estados, a arbitragem é obrigatória e automática, caso as autoridades competentes não cheguem a

¹²³ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 196.

¹²⁴ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, "Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022 p. 2037.

acordo e mesmo que nenhuma delas tenha interesse em recorrer à arbitragem. Neste sentido, a única forma de evitar a arbitragem por parte dos Estados é chegarem a um acordo quanto ao caso em litígio.¹²⁵

Verifiquemos os prós e contras da arbitragem prevista na CMOCDE.

Méritos e Limitações da Arbitragem

A arbitragem foi introduzida na CMOCDE na versão de 2008.¹²⁶ Contudo, a arbitragem obrigatória só foi introduzida na versão de 2017, fruto da sua previsão no relatório final da ação 14 do BEPS.¹²⁷

A arbitragem obrigatória vem, no fundo, contribuir para uma maior efetividade do procedimento amigável, incentivando a que as autoridades competentes cheguem a um acordo. Isto porque, sem a arbitragem obrigatória, as autoridades estavam apenas vinculadas a desenvolver esforços para atingir um acordo, não tendo efetivamente de chegar a um e não se encontrando restringidas por barreiras temporais. Deste modo, não existia qualquer garantia para o contribuinte de que viesse a ser alcançado algum acordo sobre o seu caso. Neste sentido, refere Ismer que a introdução da arbitragem obrigatória foi um reconhecimento da posição de fragilidade do contribuinte no procedimento amigável individual.¹²⁸

Como defende Vroemen, um dos grandes méritos da arbitragem é criar pressão para que as autoridades competentes cheguem a um acordo.¹²⁹

Assim, nas palavras de Bricker: “The most important advantage of the arbitration procedure as compared to the mutual agreement procedure is that once the procedure is initiated the dispute will be resolved”.¹³⁰

¹²⁵ *Ibidem*. p. 2072.

¹²⁶ *Ibidem*. p. 2040.

¹²⁷ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective-Action 14: 2015 Final Report*, p. 41.

¹²⁸ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2072.

¹²⁹ Vroemen, Eric, “Solving Double Taxation outside the Realm of a Mutual Agreement Procedure”, *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 26, n.º 2, 2019, p. 114.

¹³⁰ Bricker, Michael P., “Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?”, *Intertax*, Vol. 26, Issue 3, 1998, p. 104.

Além disso, a arbitragem constitui um meio de resolução de litígios mais eficiente do que os meios judiciais.¹³¹ Porém, apesar de desejável¹³², esta continua a ser suscetível de crítica fruto da não resolução de muitos desafios como a garantia de disponibilidade de árbitros, o aumento da qualidade e uniformidade das decisões, maiores padrões de proteção do contribuinte e a publicação das decisões.¹³³

Além destas, levantam-se questões relativas às implicações para o exercício da justiça resultantes de os Estados, que legislam, serem igualmente parte na arbitragem, à garantia de que os agentes representantes dos Estados não procuram promover as suas próprias agendas e aos custos sociais resultantes do acesso à arbitragem levar a um desinvestimento no sistema público de resolução de litígios.¹³⁴

Analisados os prós e contras, serão analisados os tipos de arbitragem previstos.

Tipos de Arbitragem

Há duas principais abordagens que podem ser seguidas na arbitragem do procedimento amigável. Uma é a *last best offer* ou *final offer*, onde cada autoridade competente apresenta uma proposta de resolução do caso e o painel de árbitros tem de escolher uma das duas propostas apresentadas.¹³⁵ A outra é a *independent opinion*, onde os árbitros analisam os factos e argumentos apresentados pelas partes baseados na lei aplicável e a partir daí apresentam a sua própria decisão.¹³⁶

A CMOCDE utiliza como exemplo padrão a *last best offer* enquanto abordagem padrão aplicável, mas apresenta como abordagem alternativa a *independent opinion* reconhecendo que em alguns casos de maior complexidade legal as autoridades competentes podem preferir

¹³¹ Dourado, Ana Paula; Pasquale Pistone, “Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties”, *Intertax*, Vol. 42, Issue 3, 2014, p. 158.

¹³² Dourado, Ana Paula; “Post-BEPS International Tax Arbitration”, *Intertax*, Vol. 47, Issue 8 & 9, 2019, p. 672.

¹³³ *Ibidem*.

¹³⁴ *Ibidem*.

¹³⁵ Devido às suas origens, a abordagem de oferta final também é chamada de *baseball approach* - Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2078.

¹³⁶ Anexo 2, CMOCDE.

receber uma decisão mais elaborada.¹³⁷ Até 2017, a abordagem adotada como preferencial no exemplo da CMOCDE era o da *independent opinion*.¹³⁸

Ora, se a *independent opinion* pode ser mais adequada em casos de alguma complexidade, a *final offer* tem como vantagens ter menor custos, permitindo sair mais facilmente do impasse entre as autoridades competentes e levando estas a uma maior aproximação de posições pelo receio de que seja escolhida a proposta do outro Estado.¹³⁹

Analisada a arbitragem prevista na CMOCDE, comparemos a mesma com a prevista no IML, aferindo a sua forma de aplicação às CDTs em vigor.

Arbitragem no Instrumento Multilateral

A ação 14 do BEPS previu igualmente a inclusão da arbitragem obrigatória no IML, encontrando-se a mesma regulada na Parte VI, dos artigos 18.º a 26.º.¹⁴⁰ Para Ribeiro, a arbitragem foi regulada de forma mais detalhada e clara no IML do que na CMOCDE e apresenta algumas especificidades.¹⁴¹

Em vez de referir a clareza ou os pormenores, Ismer, por seu lado, realça a diferença na técnica legislativa, dado que na CMOCDE o artigo 25º, n.º 5 apresenta apenas as regras de forma geral, deixando os detalhes para o exemplo anexo, enquanto o IML contém normas pormenorizadas.¹⁴²

Mas não é só quanto à técnica legislativa que diferem a CMOCDE e o IML. A distinção mais flagrante será, porventura, a possibilidade de prorrogação do prazo de 2 anos para o início da arbitragem após o início do procedimento amigável, prevista no artigo 19.º, n.º 2 do IML.

Em todo o caso, CMOCDE e IML não divergem quanto ao tipo de arbitragem disponibilizada, prevendo o artigo 23.º do IML a *final offer* como a opção padrão, mas permitindo também a *independent opinion*.

¹³⁷ Anexo 4, CMOCDE.

¹³⁸ Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2078.

¹³⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁰ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective-Action 14: 2015 Final Report*, p. 41.

¹⁴¹ Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, p. 163.

¹⁴² Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2084.

Há, contudo, que fazer algumas ressalvas quanto à forma como os Estados procedem no que respeita à aplicação da arbitragem obrigatória às CDTs em vigor. Nos termos do artigo 18.º do IML, a arbitragem só será aplicável à Convenção se ambas as partes tiverem notificado ao depositário a sua adesão à parte VI do IML. Além disso, o instrumento permite às partes signatárias a adoção de reservas de modo a personalizarem as regras padrão do procedimento de arbitragem.

Como tal, nos termos do artigo 26.º, n.º 4 do IML, podem estar excluídas as CDTs que já contenham uma cláusula de arbitragem obrigatória. Segundo o artigo 28.º, n.º 2 do IML, as partes podem fazer reservas de modo a excluir do escopo da aplicação da arbitragem obrigatória certos tipos de casos.

Já o artigo 23.º, n.ºs 4 e 5 do IML prevê que a CDT fica excluída da aplicação da arbitragem obrigatória se a outra parte não adotar a obrigatoriedade de um acordo de confidencialidade onde cada contribuinte que apresenta o caso se compromete a não divulgar qualquer informação a que tenha acesso no âmbito da arbitragem proveniente das autoridades competentes ou do painel de árbitros.

Finalmente, nos termos do artigo 23.º, n.º 3 do IML, os Estados podem fazer uma reserva no sentido de não aplicação da arbitragem à Convenção se a outra parte contratante fizer uma reserva para que seja aplicado a *independent opinion* em vez da arbitragem *baseball*, o modelo padrão.

Em suma, para lá de alguma especificidade na técnica legislativa ou em alguma disposição sobre o procedimento da arbitragem, o IML difere da CMOCDE pela flexibilidade que permite na adoção das normas a aplicar às CDTs, através de reservas.

Finalizada a análise das cláusulas de arbitragem, voltemos ao procedimento amigável para perceber os níveis da sua utilização, celeridade e eficácia.

Popularidade, Celeridade e Eficácia do Procedimento Amigável

O papel do procedimento amigável na resolução de litígios para a eliminação da dupla tributação não deve ser subestimado. Ribeiro, apesar de reconhecer o procedimento amigável como um instrumento popular, põe em causa a sua eficácia por considerar que o procedimento termina muitas vezes sem acordo ou por este não ser alcançado dentro de um prazo específico.¹⁴³

¹⁴³ Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024, pp. 161-162.

De facto, o procedimento amigável tem vindo a ganhar popularidade, tendo o número de casos iniciados vindo a aumentar ao longo dos anos, tanto ao nível dos países da OCDE como em Portugal em particular. Analisando as estatísticas publicadas, verificamos, a título de exemplo, que, ao nível de todos os países abrangidos, foram iniciados 1036 casos em 2006, 1496 casos em 2016, 2493 em 2022 e 2731 casos em 2024.¹⁴⁴ No mesmo sentido, em Portugal foram iniciados 10 casos em 2006, 20 casos em 2016, 87 casos em 2022 e 67 casos em 2024.¹⁴⁵

Porém, não podemos concordar com a afirmação de que os procedimentos terminam muitas vezes sem êxito. Se já era verdade em 2016 que a maioria dos casos resultava na eliminação da dupla tributação, esta realidade não se alterou nas estatísticas de 2024.

Em 2016, em 59 % dos casos foi alcançado um acordo para a eliminação da dupla tributação e em 19 % a eliminação foi efetuada de forma unilateral.¹⁴⁶ Portanto, em quase 80% dos procedimentos foi alcançada a eliminação da dupla tributação. Em 2024, em 63,4% dos casos a dupla tributação foi eliminada por acordo mútuo, em 7,6% dos casos foi alcançada por via unilateral e 4,9% através de meios domésticos.¹⁴⁷ Ora, em quase 76% dos casos foi eliminada a dupla tributação através do recurso ao procedimento amigável.

Já no que se refere à celeridade no procedimento amigável, a sua importância tem vindo a ser destacada pela doutrina e pela OCDE, tendo inclusivamente esta organização vindo a levar a cabo diversas iniciativas para a sua promoção e defendido o prazo máximo de 2 anos para a resolução dos procedimentos amigáveis.¹⁴⁸

Quanto aos prazos para encerramento dos casos, estes, em termos médios, encontram-se abaixo dos 24 meses definidos como meta pela OCDE¹⁴⁹, sendo que em Portugal este prazo ainda é mais baixo, sendo até 2022 inferior a 20 meses.¹⁵⁰ Pelo contrário, quando se atenta apenas nos casos de preços de transferência, o prazo médio, ao nível dos países da OCDE, desde 2016 tem rondado os 30 meses.¹⁵¹

¹⁴⁴ Cfr. Anexos, Tabela n.º 1.

¹⁴⁵ Cfr. Anexos, Tabela n.º 2.

¹⁴⁶ OECD, *2016 Mutual Agreement Procedure Statistics*.

¹⁴⁷ OECD, *2024 Mutual Agreement Procedure Statistics*.

¹⁴⁸ Cfr. Markham, Michelle, “The Timely Resolution of Mutual Agreement Procedure Disputes – Secrets of Success?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 77, n.º 5, 2023, pp. 214-215; OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, 2007, p. 31; OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, pp. 13-15.

¹⁴⁹ Cfr. Anexos, Tabela, n.º 1.

¹⁵⁰ Cfr. Anexos, Tabela n.º 2.

¹⁵¹ Cfr. Anexos, Tabela n.º 1.

Face ao exposto, podemos dizer que o procedimento amigável é um meio alternativo de resolução de litígios eficaz, mas nem sempre eficiente, sobretudo no que respeita aos casos de preços de transferência.

Vejamos, então, se este procedimento pode ser utilizado nos casos de *tax treaty override*.

Procedimento Amigável como Meio de Reação ao Tax Treaty Override

Como foi analisado, o *tax treaty override* pode ser definido como a aplicação de normas internas a um caso concreto, quando existam normas convencionais aplicáveis conflitantes e que tenham o mesmo objeto regulatório, levando a uma tributação não conforme com a prevista pela CDT.

Por conseguinte, este conceito não se pode confundir com questões relativas à aplicação de uma interpretação atualista.

Deste modo, o *treaty override* implica sempre uma relação de hierarquia, isto é, de prevalência de uma norma convencional sobre uma norma interna, levando uma ao afastamento da outra. Vimos que nestes casos têm de estar em confronto duas normas que regulem o mesmo objeto, o que nunca acontece quando estão em causa uma norma de atribuição de competência e uma norma de incidência interna.

O *treaty override* não abrange, igualmente, questões administrativas quanto à forma de aplicação da CDT, mas sim questões respeitantes à ausência de aplicação da norma convencional, em favor da aplicação da norma interna.

Além disso, relativamente ao procedimento amigável, este pode ser definido como um meio de resolução de litígios emergentes da aplicação de Convenções alternativo aos meios internos e que vincula as autoridades competentes que celebrarem o correspondente acordo.

Ademais, ficou patente a existência de três tipos de procedimento amigável. Previsto no artigo 25º, n.ºs 1 e 2 da CMOCDE, encontramos o procedimento amigável individual, da iniciativa do contribuinte, aplicável quando este considera que ações de um ou de ambos os Estados resultaram ou resultarão em que não seja tributado conforme o previsto na CDT.¹⁵²

Já os procedimentos amigáveis interpretativo e integrativo, da iniciativa das autoridades competentes e previstos no artigo 25.º, n.º 3 da CMOCDE, têm por objeto a resolução de

¹⁵² Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 196; Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, "Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022, p. 2044; Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 415.

dificuldades ou dúvidas resultantes da interpretação ou aplicação das Convenções e os casos não previstos pela CDT, respetivamente.¹⁵³

Face ao exposto, parece-nos que só o procedimento amigável individual, previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º da CMOCDE, é que é suscetível de ser utilizado nos casos de *tax treaty override*. Isto porque, nestes casos, não estão em causa a interpretação ou questões factuais/administrativas, nem tão pouco casos sem previsão nas CDTs.

Ora, as situações de *treaty override* levantam questões jurídicas que dizem respeito à oposição entre normas internas e normas convencionais e que levam a que o contribuinte seja sujeito a uma tributação não conforme com o disposto na Convenção, mas antes conforme à lei interna.

Portanto, quando confrontado com uma tributação ou com a iminência de tributação não conforme com o disposto na CDT, o contribuinte pode recorrer ao procedimento amigável individual como forma de dirimir o litígio em questão. Consequentemente, tem igualmente acesso à sua cláusula de arbitragem no caso de as autoridades competentes não chegarem a acordo, nos termos do n.º 5 do artigo 25.º da CMOCDE, num período máximo de 2 anos após a apresentação de todas as informações relativas ao caso.

O mesmo já não sucede com os Estados contratantes. Estes, quando tomem conhecimento de uma situação de *treaty override*, não poderão recorrer a este meio por sua iniciativa (dado que o procedimento amigável individual apenas pode ser desencadeado pelo contribuinte), nem tão pouco poderão recorrer aos procedimentos amigáveis interpretativo e integrativo pois os casos de *treaty override* não são subsumíveis a estes procedimentos amigáveis.

Ora, como bem refere Altman, os objetivos inerentes à resolução de litígios emergentes da aplicação de Convenções prosseguidos pelos Estados e pelos contribuintes não são os mesmos.¹⁵⁴

Se é verdade que Estado e contribuintes partilham objetivos em comum na resolução destes litígios, como a utilização de um mecanismo simples, célere, barato e que conduza a soluções claras quanto à aplicação dos tratados, promovendo a certeza e a segurança jurídica de modo a evitar futuros litígios, também existem entre estes objetivos divergentes e até incompatíveis.¹⁵⁵

No que concerne à resolução de litígios onde esteja em causa a sua competência para tributar, os Estados tendem a valorizar os custos que estes sistemas possam ter para a

¹⁵³ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022, p. 196.

¹⁵⁴ Altman, Zvi Daniel, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2005, p. 246.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

sua soberania.¹⁵⁶ Assim, os Governos preferem, à partida, mecanismos que lhes permitam manter o controlo sobre a política e a legislação fiscal com o mínimo de influência externa. Diferentemente, os contribuintes tendem a demonstrar preferência por um sistema que limite a capacidade dos Estados de virem alterar *a posteriori* o quadro fiscal a que se encontram sujeitos, fomentando a estabilidade e previsibilidade nos custos com transações e *compliance*.¹⁵⁷

Do mesmo modo, no âmbito internacional, os Estados têm um maior interesse em manter boas relações diplomáticas, ao invés dos contribuintes, cujo objetivo passa por resolver as suas questões tributárias no mais curto espaço de tempo. Neste sentido, será mais benéfico para o contribuinte um mecanismo ao abrigo do qual receba apoio do seu governo quando lida com as administrações fiscais estrangeiras e, pelo contrário, os Estados preferirão um procedimento que os permita não se envolverem em litígios onde não esteja em causa a sua própria coleta.¹⁵⁸

Em síntese, como foi referido, o procedimento amigável individual, previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º da CMOCDE, e apenas este, pode ser utilizado enquanto meio de resolução de litígios provenientes de uma situação de *tax treaty override*.

Destarte, a solução adotada foi a de apenas o contribuinte ter a competência para desencadear um procedimento amigável nos casos de *treaty override*.

Parece-nos que pela forma como está construído, o procedimento amigável individual tem como figura central o sujeito passivo, sendo em primeira linha os interesses deste, e não dos Estados, que visa tutelar. Nas palavras de Bricker: “The first purpose of the mutual agreement procedure is to resolve specific cases where a taxpayer claims to have been subject to taxation which is incorrect under the tax treaty (...)”.¹⁵⁹

Contudo, os procedimentos interpretativo e integrativo, de iniciativa das autoridades competentes, não deixam de ter toda a pertinência, na medida em que, tendo como objeto situações que levantem questões interpretativas e lacunas das CDTs, dizem respeito a matérias não previstas nas Convenções e como tal não negociadas entre as partes, permitindo, deste modo, quase um retomar de negociações, mas através de um procedimento mais simples e célere.

¹⁵⁶ Carolis, Daniele de, “A New Approach to International Taxation Dispute Resolution Process (ITDRP)”, *Intertax*, Vol. 45, Issue 5, 2017, p. 397.

¹⁵⁷ Altman, Zvi Daniel, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2005, pp. 245-246.

¹⁵⁸ *Ibidem*.

¹⁵⁹ Bricker, Michael P., “Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?”, *Intertax*, Vol. 26, Issue 3, 1998, p. 98.

Finalmente, é de referir que, em nosso entender, o procedimento amigável individual não é só mais um meio alternativo de resolução de litígios à disposição do contribuinte, pois, como bem releva Oliveira, as soluções domésticas podem não garantir a eliminação da dupla tributação, uma vez que estas só envolvem a autoridade competente e o contribuinte, não sendo o outro Estado contratante parte na disputa e podendo, por conseguinte, tributar segundo as suas normas.¹⁶⁰

Podemos, assim, dizer que os meios tradicionais de resolução de litígios fiscais, na medida em que estão vocacionados para casos emergentes de apenas uma relação jurídica tributária bilateral, entre contribuinte e administração, e apenas a estes vinculam, mostram-se incapazes de resolver muitas disputas fiscais internacionais, que envolvem sempre dois Estados contratantes. Nestas tendem a existir duas relações tributárias, do contribuinte com as administrações de ambos os Estados, e um conflito quanto à pretensão a tributar entre ambos os Estados, sendo necessário um mecanismo que chame ambas as administrações como partes no litígio, de modo a que ambas fiquem vinculadas à decisão.

Há que ressaltar que para aqueles que considerem que o *treaty override* abrange questões de interpretação, nesse caso é possível o recurso ao procedimento amigável interpretativo, no qual os Estados já podem tomar a iniciativa.

Em todo o caso, entendemos que seria desejável o acesso dos Estados ao procedimento amigável individual, como forma de fornecer uma alternativa à opção mais gravosa que é a denúncia do tratado.

Assim, numa perspetiva de Direito a constituir, defendemos o alargamento da iniciativa do procedimento amigável individual às autoridades competentes dos Estados contratantes, de forma a tutelar os interesses das partes contratantes, a promover a longevidade das CDTs e a alargar o acesso a este meio de reação ao *tax treaty override*.

¹⁶⁰ Oliveira, Odete de, “Em Busca de Soluções nos Litígios Fiscais Internacionais: O Procedimento Amigável, A Convenção de Arbitragem e a Recente Diretiva Europeia sobre Mecanismos de Resolução de Litígios em Matéria Fiscal”, in José Casalta Nabais, M. Matilde Lavouras (Orgs.), *Desafios ao Estado Fiscal*, 2003, pp. 243-244.

Conclusões

1. Através da celebração de Convenções Internacionais, os Estados encontram-se vinculados às regras e princípios do Direito Internacional Público e como tal, ao cumprimento das CDTs que celebram.
2. No que respeita à vigência das CDTs na ordem interna, existem dois sistemas principais. O sistema de transformação, característico da concepção dualista, onde a norma internacional só vigora na ordem interna se for transformada em norma interna, e a cláusula geral de receção automática plena, característica dos sistemas monistas, onde a norma internacional vigora na ordem interna mantendo a qualidade de norma de Direito Internacional.
3. Nos ordenamentos de matriz monista, onde as normas internacionais são diretamente aplicáveis, estas prevalecem sobre o direito interno. Contrariamente, nos sistemas dualistas, a lei interna posterior pode derrogar a aplicação das disposições de um tratado, segundo a regra de que a lei posterior derroga a lei anterior, uma vez que este foi transformado em lei interna. A adoção do sistema de vigência na ordem interna está dependente do direito constitucional de cada país.
4. No ordenamento português, após ser aprovado e ratificado, o tratado produz efeitos na ordem interna a partir da sua publicação, não sendo sujeito a nenhuma transformação. Ademais, por força do artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 da CRP, as Convenções internacionais têm um valor hierárquico superior ao das leis ordinárias, pois vigoram na ordem interna enquanto vincularem os Estados internacionalmente.
5. O *tax treaty override* pode ser definido como a aplicação de normas internas a um caso concreto, quando existam normas convencionais aplicáveis ao caso e que tenham o mesmo objeto regulatório, levando a uma tributação não conforme com a prevista pela CDT.
6. A interpretação estática vs atualista distingue-se do *treaty override* na medida em que o que se encontra em questão é saber se, nos casos em que a Convenção não define certos conceitos, estes devem ser interpretados à luz da lei interna ao tempo da sua celebração ou da sua aplicação. Diferentemente, no *treaty override* o que está em causa é a prevalência entre uma norma interna e uma norma convencional.

7. O *treaty dodging* não deve ser alvo de autonomização conceptual, pois mais não é do que, feita a ponderação entre a interpretação estática e a interpretação atualista, a conclusão de que a interpretação atualista não é aplicável a certo caso.
8. No que concerne aos meios de reação internacionais ao *treaty override*, o Estado visado pode recorrer à retaliação com a adoção de uma norma interna idêntica ou com a cessação de vigência da CDT. Contudo, o primeiro, apesar de mais prático, não resolve a situação e a norma interna continuará a contrariar o tratado em questão. Já o segundo, pese embora coloque fim à situação, desperdiça todo o trabalho empregue na negociação da Convenção.
9. Quanto aos meios de reação no ordenamento português, em caso de *treaty override*, os tribunais devem desaplicar a norma interna (que contraria a CDT em causa) ao caso, cabendo recurso desta decisão para o TC, de acordo com os artigos 70.º, n.º 1 e 71.º, n.º 2 da LTC. Em sede de recurso, o TC verifica se há desconformidade entre a norma interna e a Convenção e confirma ou não a decisão do tribunal *a quo*. Assim, o ordenamento jurídico português não prevê para a norma interna a cominação de uma sanção de invalidade, mas de ineficácia, sendo esta restrita ao caso concreto.
10. O procedimento amigável encontra-se previsto no artigo 25.º da CMOCDE e no artigo 16.º do IML e é um meio de resolução de litígios emergentes da aplicação das CDTs, através de um acordo entre os Estados contratantes.
11. Existem três espécies distintas de procedimentos amigáveis. O procedimento amigável individual da iniciativa do contribuinte, onde este pode submeter o seu caso às autoridades competentes, se considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados contratantes levaram ou poderão levar a que não seja tributado em conformidade com o disposto na CDT. Já os procedimentos interpretativo e integrativo são da iniciativa das autoridades competentes e dizem respeito, respetivamente, aos casos em que existem dificuldades de interpretação ou questões factuais/administrativas e casos sem previsão na CDT.
12. O procedimento amigável é um meio alternativo de litígios eficaz, mas nem sempre eficiente, sobretudo no que respeita aos casos de preços de transferência, fruto dos seus longos prazos de duração.
13. O procedimento amigável individual, previsto no artigo 25.º, n.º 1 da CMOCDE, e apenas este, pode ser utilizado enquanto meio de reação ao *tax treaty override*, pois este conceito não é subsumível a questões interpretativas ou administrativas das CDTs nem tão pouco a casos não previstos pelas respetivas Convenções.

14. O procedimento amigável individual não é só mais um meio de resolução de litígios alternativo aos restantes existentes à disposição do contribuinte, pois este meio permite que ambas as administrações, que subscreveram a Convenção, sejam parte no litígio, apresentando-se mais adequado às disputas fiscais internacionais.
15. Este meio de resolução de litígios - procedimento amigável individual - tem como figura central o sujeito passivo, sendo em primeira linha os interesses deste, e não dos Estados, que visa tutelar. Nessa medida, a solução adotada foi a de apenas o contribuinte ter a competência para desencadear um procedimento amigável nos casos de *treaty override*.
16. Na ótica do direito a constituir, defendemos o alargamento da iniciativa do procedimento amigável individual às autoridades competentes dos Estados contratantes de forma a tutelar os interesses das partes contratantes, a promover a longevidade das CDTs e a permitir uma alternativa viável à denúncia do tratado, que é a mais gravosa das opções. Deste modo, seria possível expandir o acesso a este meio de reação ao *tax treaty override*.

Anexos

Tabela n.º 1: Evolução dos casos de Procedimento Amigável na OCDE

Ano	Casos			Tempo Médio de Encerramento			
	Pendentes (início período)	Iniciados	Encerrados	Pendentes (final do período)	Preços de transferência	Outros casos	Todos os casos
2006	-	1036	-	2352	-	-	22,10 meses
2007	-	1176	-	2671	-	-	18,93 meses
2008	-	1315	-	2899	-	-	22,42 meses
2009	-	1601	-	3430	-	-	22,82 meses
2010	-	1346	-	3335	-	-	27,30 meses
2011	-	1629	-	3847	-	-	25,59 meses
2012	-	1681	-	4082	-	-	25,46 meses
2013	-	1935	-	4618	-	-	23,57 meses
2014	-	2293	-	5496	-	-	23,79 meses
2015	-	2548	-	6301	-	-	20,47 meses
2016	8002	1496	2308	7190	30 meses	17 meses	22,50 meses
2017	7500	2076	2745	6831	30 meses	17 meses	22,20 meses
2018	6924	2385	2704	6605	33 meses	14 meses	-
2019	7086	2690	2821	6955	30,50 meses	22 meses	-
2020	-	-	-	-	-	-	-
2021	-	-	-	-	-	-	-
2022	6297	2493	2375	6415	28,90 meses	22,17 meses	-
2023	6455	2336	2671	6175	32,01 meses	23,36 meses	-
2024	5940	2731	2526	6146	30,89 meses	24,49 meses	-

Fonte: Informação obtida por consulta em OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics, 2006- 2024.

Tabela n.º 2: Evolução dos casos de Procedimento Amigável em Portugal

Anos	Casos		Tempo médio de encerramento
	Iniciados	Encerrados	Todos os casos
2006	10	-	-
2007	7	-	-
2008	5	-	-
2009	14	-	-
2010	17	-	-
2011	15	-	-
2012	17	-	-
2013	6	-	-
2014	11	-	-
2015	11	-	-
2016	20	11	-
2017	23	34	-
2018	43	20	12,97 meses
2019	40	38	26,82 meses
2020	39	20	15,87 meses
2021	80	48	17,41 meses
2022	87	40	13,62 meses
2023	56	87	32,82 meses
2024	67	77	23,29 meses

Fonte: Informação obtida por consulta em OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics, 2006- 2024.

Bibliografia

Altman, Zvi Daniel, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2005.

Avi-Yonah, Reuven S., *Tax Treaty Overrides: A Qualified Defence of U.S. Practice*, in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law*, Vol. 2, EC and International Tax Law Series, Amsterdam: IBFD Publications, 2006.

Avi-Yonah, Reuven S., “Sunt Pacta Servanda? The Problem of Tax Treaty Overrides”, *Public Law and legal Theory Research Paper Series Journal*, n.º 22, 2022.

Avi-Yonah, Reuven S., “The Dubious Constitutional Origins of Treaty Overrides: A Response to Rosenbloom and Shaheen”, *Florida Tax Review*, Vol. 26, n.º 1, 2022.

Avi-Yonah, Reuven S., “A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits”, *Michigan Journal of International Law*, Vol. 39, Issue 2, 2018.

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., London: Sweet & Maxwell, 1994.

Bhuler, Ottmar; Torrejon, Fernando (Tradutor), *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

Bianco, João Francisco; Santos, Ramon Tomazela, *Transfer Pricing Dispute Resolution in Brazil*, in João Sérgio Ribeiro (Org.), *Preventing and Resolving Tax Treaties and Transfer Pricing Disputes*, Universiade do Minho: Escola de Direito, 2018.

Bravo, Nathalie, “Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument”, *Intertax*, Vol. 47, Issue 8 & 9, 2019.

Bricker, Michael P., “Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?”, *Intertax*, Vol. 26, Issue 3, 1998.

Cai, Qiang, “A Package Deal is not a Bad Deal: Reassessing the Method of Package Negotiation Under the Mutual Agreement Procedure”, *Intertax*, Vol. 46, Issue 10, 2018.

Cai, Qiang; Zhang Pengfei, “A Theoretical Reflection on the OECD’s New Statistics Reporting Framework for the Mutual Agreement Procedure: Isolating, Measuring, and Monitoring”, *Journal of International Economic Law*, Vol. 21, Issue 4, 2018.

Calderón, José M., *Transfer Pricing: International Trends & Spanish Perspective*, in João Sérgio Ribeiro (Org.), *Preventing and Resolving Tax Treaties and Transfer Pricing Disputes*, Universiade do Minho: Escola de Direito, 2018.

Canen, Doris; Conti, Henrique De, “Brazil/OECD/International – Can the Brazilian Mutual Agreement Procedure Legislation be effective Domestically?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 73, n.º 2, 2019.

Canotilho, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2003.

Câmara, Francisco de Sousa da; Fernandes, José Almeida, “Do Double Tax Treaties Prevent the Application of Domestic Anti-Avoidance Rules? The Portuguese case”, in Eduardo Paz Ferreira, Clotilde Celorico Palma e Heleno Taveira Tôres (Orgs.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol I, Coimbra: Almedina, 2013.

- Carolus, Daniele de, “A New Approach to International Taxation Dispute Resolution Process (ITDRP)”, *Intertax*, Vol. 45, Issue 5, 2017.
- Christians, Allison, “Putting Arbitration on the MAP: Thoughts on the New U.N. Model Tax Convention”, *Tax Notes International*, Vol. 66-68, 2012.
- Courinha, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal – Do Abuso Subjectivo de Convenções*, Coimbra: Almedina, 2015.
- Courinha, Gustavo Lopes, “Interpretação e Aplicação da Convenções de Dupla Tributação - Evoluções Recentes”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015.
- Courinha, Gustavo Lopes, “O artigo 23.º/n.º 7 do CIRC, A Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre Dupla Tributação”, in *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa: AAFDL Editora, 2015.
- Dinh, Nguyen Quoc; Daillier, Patrick; Pellet Alain; Coelho, Vítor (Tradutor), *Direito Internacional Público*, 2ª ed, Fundação Calouste Goulbenkian, 2003.
- Doernberg, Richard L., “Legislative Override of Income Tax Treaties: The Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority”, *The Tax Lawyer*, Vol. 42, n.º 2, 1989.
- Dourado, Ana Paula, *Governança Fiscal Global*, Coimbra: Almedina, 2017.
- Dourado, Ana Paula; Pasquale Pistone, “Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties”, *Intertax*, Vol. 42, Issue 3, 2014.
- Dourado, Ana Paula; “Post-BEPS International Tax Arbitration”, *Intertax*, Vol. 47, Issue 8 & 9, 2019.
- Elliffe, Craig Macfarlane, “The lesser of two evils: double tax treaty override or treaty abuse?”, *British Tax Review*, n.º 1, 2016.
- Ellife, Craig Macfarlane, “Preventing Unacceptable Tax Treaty Overrides”, *British tax Review*, n.º 1, 2022.
- Engelen, Frank, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam: IBFD, 2004.
- Femia, Rocco V.; Aksakal, Layla J., “The Use of Tax Treaty Status in Legislation and the Impact on U.S. Tax Treaty Policy”, *Tax Notes International*, April, 2010.
- Ferreira, Vanessa Arruda, *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging*, Amsterdam: IBFD, 2021.
- Galdino, Guilherme, “Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação”, *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 37, 2017.
- Haslehner, Werner, “Introduction”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 1, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022.
- Infanti, Anthony C., “Curtailing Tax Treaty Overrides: A Call to Action”, *University of Pittsburgh Law Review*, 2001.
- Ismer, Roland; Piotrowski, Sophia, “Article 25 in Ekkehart Reimer, Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 5ª ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022.
- Jones, John, “The relationship between the mutual agreement procedure and internal law”, *EC Tax Review*, Vol. 8, Issue 1, 1999.

- Jones, John, “Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization”, *European Taxation*, 1996.
- Jones, John, “The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, March, 2002.
- Kwatra, Gagan, “Arbitration in International Tax Disputes: a New Approach”, *Journal of International Arbitration*, Vol. 5, Issue 4, 1998.
- Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2ª ed., Linde. 2013.
- Lindencrona, Gustaf; Mattsson, Nils, “How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problema”, *Intertax*, Vol. 18, Issue 5, 1990.
- Markham, Michelle, “Mandatory binding tax arbitration-is this a pathway to a more efficient Mutual Agreement Procedure?”, *Arbitration International*, Vol. 35, Issue 2, 2019.
- Markham, Michelle, “Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do we Need a Revised Mutual Agreement Procedure?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, n.º 1/2, 2016.
- Markham, Michelle, “The Timely Resolution of Mutual Agreement Procedure Disputes – Secrets of Success?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 77, n.º 5, 2023.
- Martha, Rutsel, “The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction”, *Kluwer Law and Taxation Publishers*, 1989.
- Miranda, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 6ª ed, Cascais: Principia, 2016.
- Morais, Rui Duarte, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado: Controlled Foreign Companies: o art. 60º do C.I.R.C*, Publicações Universidade Católica, 2005.
- Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª ed., Coimbra: Almedina, 2019.
- Nakayama, Kiyoshi, “Designing and Drafting a Domestic law to Implement a Tax treaty”, *Asia-Pacific Bulletin*, January/February, 2010.
- Nikolaou, Polyvios, “Mandatory Binding Arbitration: Avoiding Stalemates Over the Tax Chessboard”, *Intertax*, Vol. 49, Issue 12, 2021.
- OECD, *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2021-02-12/78005-glossaryoftaxterms.htm>
- OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective-Action 14: 2015 Final Report*, 2015.
- OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*.
- OECD, *Mutual Agreement Procedure Statistics*, 2006 – 2024.
- OECD, *Tax Treaty Override*, 1989.
- Oliveira, Odete de, “Em Busca de Soluções nos Litígios Fiscais Internacionais: O Procedimento Amigável, A Convenção de Arbitragem e a Recente Diretiva Europeia sobre Mecanismos de Resolução de Litígios em Matéria Fiscal”, in José Casalta Nabais, M. Matilde Lavouras (Orgs.), *Desafios ao Estado Fiscal*, 2003.
- Park, William; Yanos, Alexander, “Treaty Obligations and National Law: Emerging Conflicts in Internaitonal Arbitration”, *Hastings Law Journal*, Vol. 58, 2006.

- Pereira, André Gonçalves; Quadros, Fausto de, *Manual de Direito Internacional Público*, 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2011.
- Pereira, Paula Rosado, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2ª ed, Coimbra: Almedina, 2022.
- Pereira, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra: Almedina, 2010.
- Pires, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Lisboa, 1984.
- Pires, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2018.
- Pietro, Carla de, *Tax Treaty Override*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2012.
- Pietro, Carla de, “Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law”, *World Tax Journal*, Vol. 7, n.º 1, 2015.
- Ramos, Diogo Ortigão; Matos, Pedro Vidal, “A aplicação em Portugal das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma (Orgs.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. 1, Coimbra: Almedina, 2013.
- Ribeiro, João Sérgio, *Introdução à Convenção- modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, Coimbra: Almedina, 2024.
- Ribeiro, João Sérgio, “New Trends in Tax Treaty Disputes Resolution”, in João Sérgio Ribeiro (Org.), *Preventing and Resolving Tax Treaties and Transfer Pricing Disputes*, Universidade do Minho: Escola de Direito, 2018.
- Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002.
- Runge, Berndt, “The German View of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law”, *Intertax*, Vol. 25, Issue 1, 1997.
- Sachdeva, Sachin, “Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Apooriaches”, *Intertax*, Vol. 41, Issue 4, 2013.
- Santos, João, “International/Brazil/France/United States-Interpretative Treaty Override, Breach of Confidence and the Gradual Erosion of the Importance of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, n.º 1, 2015.
- Schoueri, Luís, “Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach”, *Intertax*, Vol. 42, 2014.
- Sidhu, Poonam Khaira, “Is the Mutual Agreement Procedure Past its «Best-Before Date» and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n.º 1, 2014.
- Taboada, Carlos, “New Spanish Regulation on the Mutual Agreement Procedure”, *Bulletin for International Taxation*, 2009, Vol. 63, n.º 7.
- Taramountas, Konstantinos, “The Mutual Agreement Procedure: Coordinating the Global tax Orchestra”, *LSE Law Review*, Vol. 4, 2019.
- Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed, Coimbra: Almedina, 2018
- Vogel, Klaus, “New Europe Bids Farewell to Treaty Override”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, January, 2004.
- Vroemen, Eric, “Solving Double Taxation outside the Realm of a Mutual Agreement Procedure”, *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 26, n.º 2, 2019.

Wijnen, W., “On the Convergence of Judicial Tax Treaty Interpretation – Wishful Thinking or an Observable Trend?”, in João Sérgio Ribeiro (Org.), *Preventing and Resolving Tax Treaties and Transfer Pricing Disputes*, Universidade do Minho: Escola de Direito, 2018.

Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed (reimpressão), Coimbra: Almedina, 2022.