

Centro de Estudos Judiciários

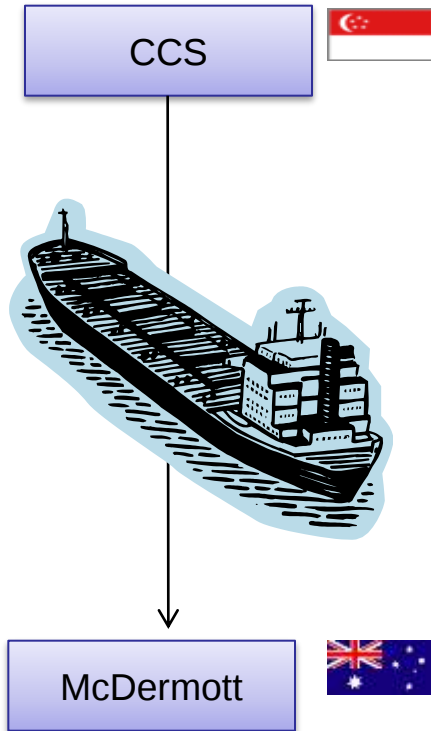
A tributação das indústrias de mineração, petrolífera e de gás natural

Casos de Jurisprudência Internacional

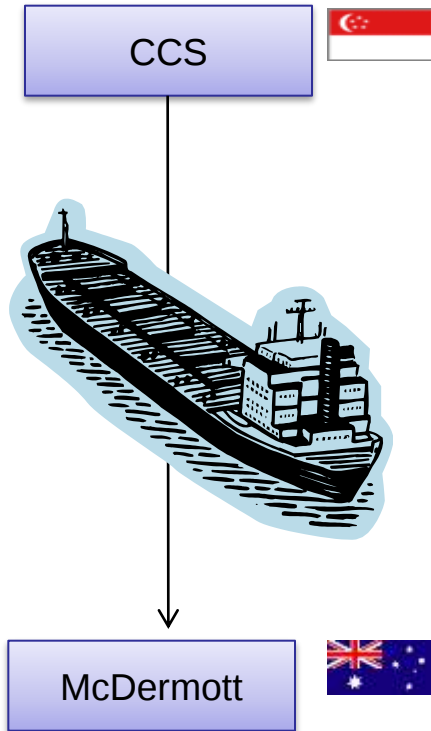
Samuel Fernandes de Almeida

- ❑ Bareboat charter e o conceito de Estabelecimento Estável – O Caso McDermott Industries Austrália
- ❑ A tributação de mais-valias na alienação indireta de ativos – O Caso Vodafone vs Union of India
- ❑ Utilização de pipelines e o conceito de Estabelecimento Estável – O caso do Pipeline Holanda/Alemanha
- ❑ A cedência internacional de trabalhadores e a aplicação triangular de ADTs – O caso Poseidon/Maersk
- ❑ O conceito de residência para efeitos de um ADT – O caso Crown Forest Industries vs. Canada Tax Authorities
- ❑ A tributação de mais-valias na alienação de ativos do Estabelecimento Estável – O caso Cartier Shipping Co vs. Indian Tax Authorities

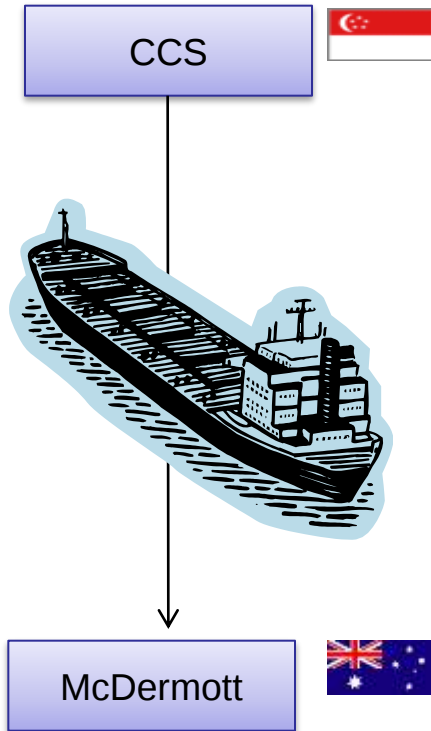
McDermott Industries (Aust) Pty Ltd vs Federal Commissioner of Taxation



- ❑ Aluguer de uma embarcação (“bareboat charter”) entre uma empresa de Singapura (CCS) e uma empresa australiana (McDermott) para operar nas águas territoriais australianas
- ❑ A CCS nunca teve qualquer escritório ou trabalhador contratado na Austrália
- ❑ As autoridades fiscais australianas:
 - ❑ alegaram que o pagamento do aluguer da embarcação deveria ser considerado como *royalty* (e por conseguinte sujeito a tributação na Austrália por via do mecanismo da retenção na fonte) por aplicação do Acordo de Dupla Tributação (“ADT”) entre a Austrália e Singapura
 - ❑ não aceitaram a dedutibilidade dos custos incorridos com o aluguer uma vez que a legislação interna australiana não permite a dedutibilidade dos custos com royalties pagos a entidades não residentes
- ❑ A McDermott alegou que o facto da CCS ter um “equipamento substancial” a operar no país originava um estabelecimento estável (“EE”) para a CCS pelo que os pagamentos não deveriam ser sujeitos a retenção na fonte mas sim sujeitos a imposto na esfera do EE



- ❑ Nos termos do conceito de EE previsto no ADT entre Singapura e a Austrália a utilização de “equipamento substancial” num país, ao abrigo de um contrato, faz com que o proprietário do equipamento tenha um EE nesse país
- ❑ A questão relevante prende-se com o facto de saber se a utilização de uma embarcação cedida ao abrigo de um *bareboat charter* confere ao proprietário da embarcação um EE no outro país
- ❑ Sendo o *fee* pago pelo *bareboat charter* imputável a esse EE e assim sujeito a imposto na Austrália
- ❑ Ao invés de ser qualificado como *royalty* para efeitos do ADT e sujeito a retenção na fonte



- ❑ O *Federal Court of Australia* decidiu em benefício do contribuinte, reconhecendo que um locador que alugue um equipamento substancial para utilização na Austrália passará a ter um EE no país sendo aí tributado pelos rendimentos decorrentes desta atividade
- ❑ Geralmente, o Artigo 5 da Convenção Modelo OCDE não prevê que a utilização de um equipamento substancial crie um EE para o locador sendo o rendimento normalmente tributado como rendimento de serviços (Artigo 7) ou *royalty* (Artigo 13)

- ❑ Nos termos do Artigo 3 do Código do IRPC “*considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida, total ou parcialmente, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo a prestação de serviços (...) , incluindo-se nomeadamente as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais (...)*”
- ❑ Em princípio, a mera atividade passiva da locação de instalações, plataformas ou navios de perfuração não deverá criar um EE em Moçambique, contrariamente a operação de um destes equipamentos por via de um contrato de *time charter* poderá ser analisado de forma inversa
- ❑ Os ADTs assinados por Moçambique não preveem nenhuma norma similar ao ADT entre a Austrália e Singapura. Contudo, os ADTs com as Maurícias e África do Sul preveem expressamente que uma entidade deverá ter um EE no outro país se aí exercer atividade através de uma instalação ou estrutura utilizada para a exploração de recursos naturais (ex. operação de uma embarcação ao abrigo de um contrato de *time charter*)
- ❑ Os rendimentos derivados da concessão de uso de equipamento industrial (*royalty*) deverão ser sujeitos a retenção na fonte de 20% de IRPC - Artigo 5 CIRPC
- ❑ Ou eventualmente isentos/sujeitos a taxa reduzida nos termos dos ADTs assinados por Moçambique
- ❑ Por regra o aluguer de equipamento industrial consta no conceito de *royalty* para efeitos dos ADTs assinados por Moçambique. Exceção ADT com EAU

Batelão (*Barge*) vs Navio - Sonda (*Drilling Ship*)

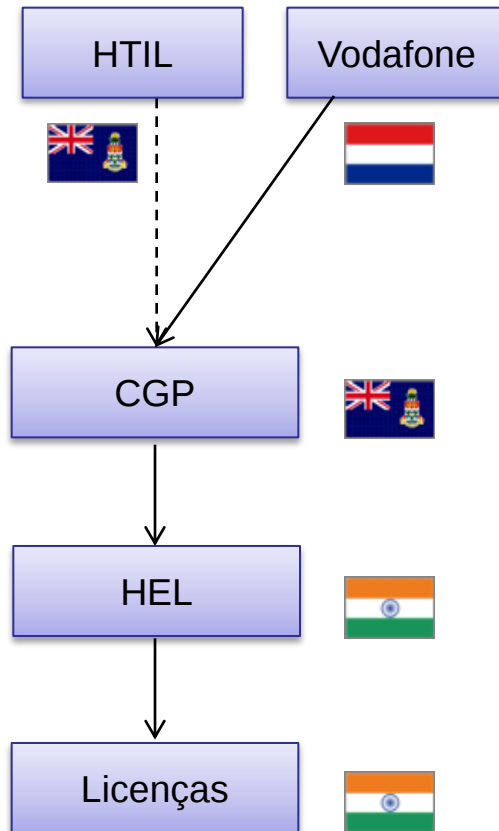


- ❑ Embarcação de fundo chato sem propulsão e normalmente puxadas ou empurradas por rebocadores
- ❑ Não é operada *per si* e o seu aluguer será normalmente equiparado a um aluguer de equipamento - *royalty*

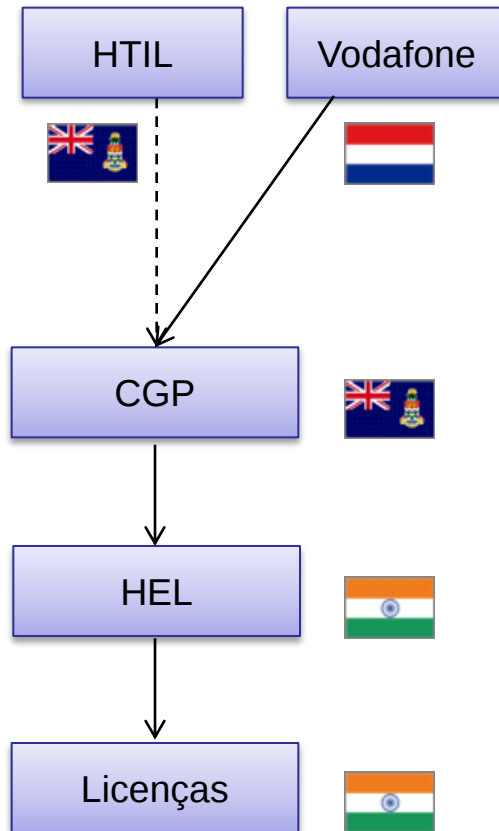


- ❑ Embarcação equipada com sistemas de propulsão e de sistema de posicionamento dinâmico, o que dispensa a sua ancoragem durante a atividade de perfuração
- ❑ Necessita de ser operado pelo que o seu aluguer pode ser considerado um aluguer de equipamento (*royalty*) se alugado a casco nu – *bareboat charter* ou um rendimento de serviços se alugado com tripulação – *timecharter*
- ❑ Levanta questões de EE

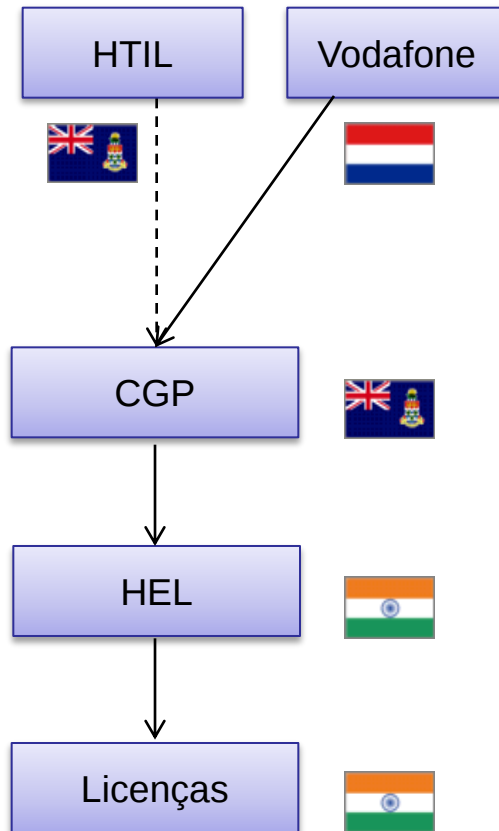
**Vodafone International Holding B.V.
vs
Union of India**



- ❑ A Vodafone adquiriu 100% das ações da CGP por USD 11,2 bilhões à sociedade HTIL
- ❑ A CGP controla de forma indireta a HEL, que por sua vez controla várias licenças de utilização de serviços de telecomunicações móveis
- ❑ Nos termos da legislação interna indiana, deverão ser sujeitos a tributação na Índia, todos os rendimentos gerados direta ou indiretamente no país
- ❑ As autoridades fiscais indianas consideram que apesar da transação não ocorrer na Índia, a mais-valia gerada pela HTIL na alienação da CGP deve ser sujeita a tributação no país



- Atendendo a que a transação ocorre fora do território Indiano e que as entidades diretamente envolvidas na transação são não-residentes sem EE na Índia, poderá o Estado Indiano tributar a mais-valia gerada pela transmissão de ações ocorrida fora do território indiano?

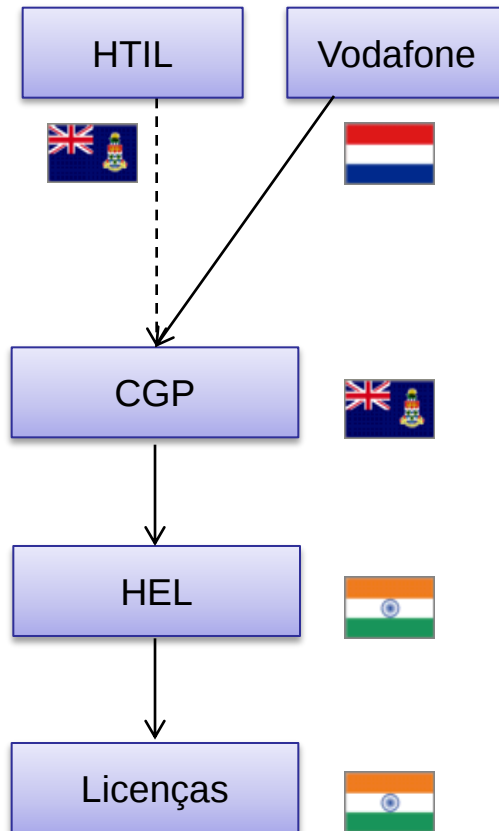


- ❑ A lei indiana é aplicável a um não residente sempre que exista uma conexão territorial ou um *nexus* entre este e o território indiano
- ❑ Considerando que através da aquisição da CGP a Vodafone passou a controlar vários ativos com conexão com o território indiano, o *Bombay High Court* decidiu que a mais-valia gerada pela alienação das participações deveria ser tributada na esfera da HTIL
- ❑ A decisão poderia ter sido diferente caso se aplicasse um ADT uma vez que, geralmente - Artigo 13 da Convenção Modelo OCDE – as mais-valias geradas pela alienação de ações só devem ser tributadas no país no qual o alienante é residente (exceção feita quando estão em causa bens imobiliários)

- ❑ O Código do IRPC na sua versão atual não prevê uma solução similar à legislação fiscal indiana
- ❑ A factualidade descrita analisada à luz do Artigo 5 do Código do IRPC (“extensão da obrigação de imposto”) não seria sujeita a imposto em Moçambique
- ❑ Contudo, foram já aprovadas alterações ao Código do IRPC no sentido de (i) sujeitar a IRPC qualquer mais-valia gerada pela alienação direta ou indireta de interesses ou direitos envolvendo ativos localizados no território moçambicano (ii) equiparar interesses em recursos naturais a bens imobiliários
- ❑ Esta alteração está em linha com o que está previsto na nova Lei da Tributação do Sector Petrolífero (atualmente em consulta pública) – *“Os ganhos obtidos por não residentes em território moçambicano, com ou sem estabelecimento estável, resultantes da alienação onerosa direta ou indireta de direitos petrolíferos em território moçambicano, são tributáveis como mais-valias, à taxa de 32%”*
- ❑ Eliminação da possibilidade de beneficiar de uma redução da matéria coletável por referência ao tempo de detenção de participações sociais (atualmente previsto no Código do IRPS)

- ❑ A articulação desta alteração com os ADTs assinados por Moçambique vai gerar muitas dificuldades interpretativas uma vez que a maioria dos ADTs prevê que as mais-valias geradas na alienação de participações sociais deve ser tributada no Estado no qual o alienante é residente (exceção feita por exemplo para o ADT com a Índia que prevê que a mais-valia pode ser sujeita a imposto no Estado onde a sociedade alienada é residente)
- ❑ Necessidade de transpor para os ADT's a solução preconizada na legislação interna sob pena de gerar conflitos – Possível solução por aplicação da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969
- ❑ A aplicação do Artigo 6 (Rendimentos de Bens Imobiliários) dos ADT's assinados por Moçambique - que equipara a bens imobiliários *“os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais”* - poderia apresentar-se como uma solução

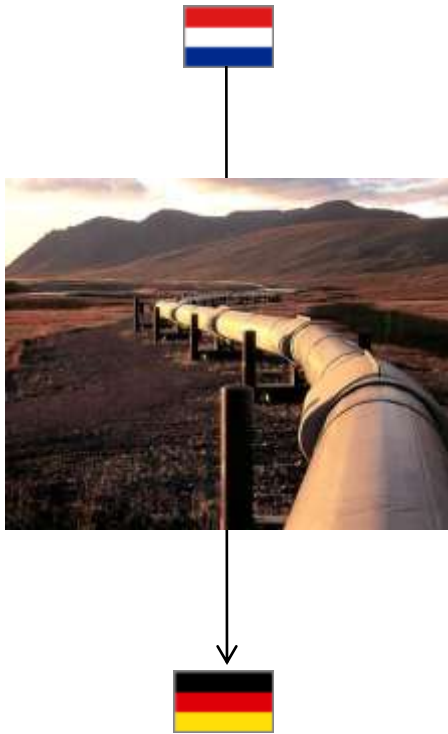
**Vodafone International Holding B.V.
vs
Union of India – Supreme Court Appeal**



❑ O *Supreme Court* decidiu de forma contrária concluindo que a mais-valia gerada pela alienação de participações sociais fora da Índia, não deve ser sujeita a imposto na Índia uma vez que:

- ❑ o disposto no *Income Tax Act* apenas pretende abranger o rendimento gerado pela transferência de participações sociais indianas e a expressão “indiretamente” deve ser interpretada como referindo-se ao rendimento e não à transferência de ações propriamente dita
- ❑ o estrutura de detenção das licenças não era artificial
- ❑ o controlo sobre ativos não pode ser autonomizado das empresas para efeitos de tributação

Caso do *Pipeline* Alemão (1996)



- ❑ Uma entidade residente na Holanda transportava petróleo bruto e produtos fabricados à base de petróleo para os seus clientes através do seu oleoduto subterrâneo situado na Holanda e na Alemanha
- ❑ O oleoduto era operado automaticamente por controlo remoto da Holanda
- ❑ Qualquer reparação era efetuada por entidades terceiras relacionadas com a empresa holandesa
- ❑ Estação de bombeamento situada na Holanda gerava a pressão necessária para o oleoduto funcionar
- ❑ As autoridades fiscais alemãs consideraram que a parte do oleoduto situado na Alemanha constituía um EE e, conseqüentemente, o sujeito passivo estaria sujeito a imposto na proporção do rendimento derivado do transporte ocorrido na Alemanha
- ❑ A empresa holandesa contestou alegando não existir qualquer EE em virtude do oleoduto ser subterrâneo e da empresa não ter quaisquer trabalhadores na Alemanha



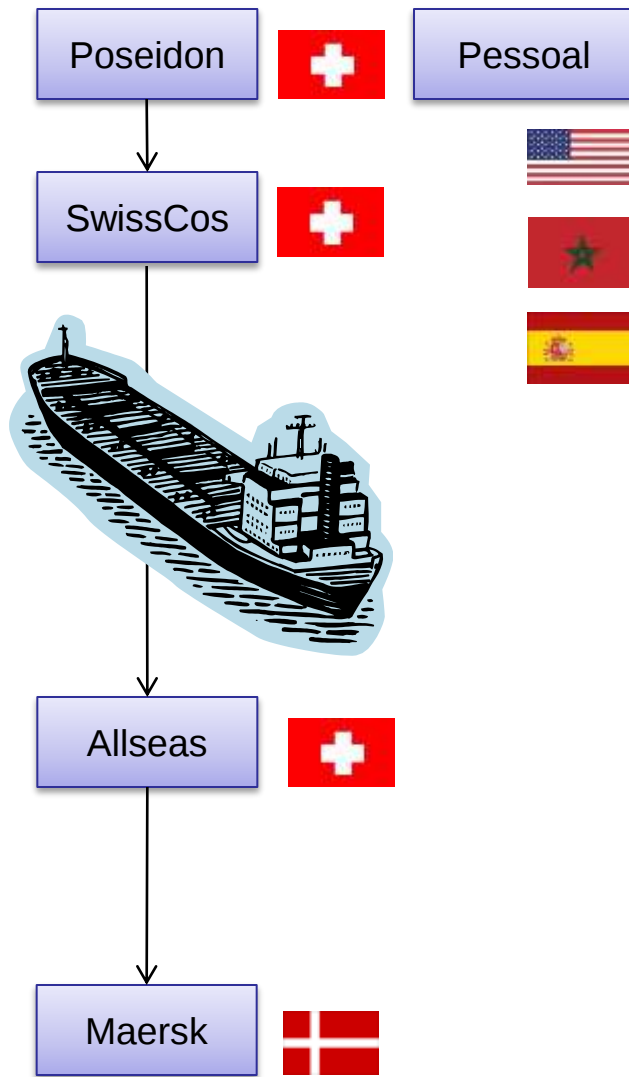
- ❑ A questão em análise era a de analisar se a empresa holandesa teria um EE na Alemanha pelo simples facto de aí ter um oleoduto ainda que o mesmo fosse operado em exclusivo da Holanda



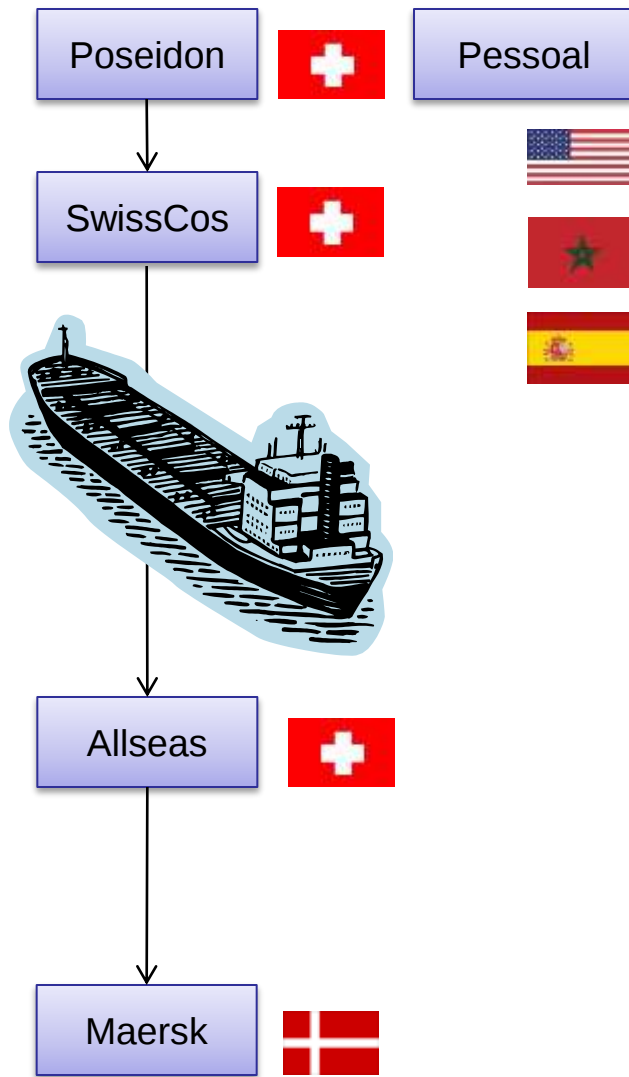
- ❑ O *Federal Tax Court* considerou que a parte do oleoduto sita na Alemanha deve ser considerada como EE uma vez que:
 - ❑ o mesmo não era apenas utilizado com fins acessórios visto o transporte de petróleo bruto ser a principal atividade da empresa
 - ❑ A definição de EE para efeitos da lei alemã ou do ADT entre a Holanda e a Alemanha apenas referia a necessidade de deter uma instalação fixa não excluindo para o efeito instalações fixas subterrâneas
- ❑ Esta decisão esta em concordância com o comentário 42.6 da Convenção Modelo OCDE - *“Quando uma empresa explora um equipamento informático, pode existir um estabelecimento estável mesmo que não haja necessidade de pessoal da empresa nesse local para a operação do mesmo. (...) Esta conclusão aplica-se ao comércio eletrónico do mesmo modo que se aplica a outras atividades com equipamentos que funcionam automaticamente, por exemplo uma estação de bombagem automática utilizada na exploração de recursos naturais”*

- ❑ O conceito de EE constante no Artigo 5 do Código do IRPC é nesta matéria similar ao conceito previsto na Convenção Modelo OCDE por não excluir expressamente as instalações fixas subterrâneas
- ❑ Apesar do conceito do Código do IRPC excluir as atividades de natureza preparatória e auxiliar, seria espectável que a análise dos factos à luz da legislação moçambicana tivesse o mesmo resultado, *i.e*, sendo o *core business* da entidade não residente o transporte de petróleo bruto, a atividade desenvolvida através do oleoduto não poderia ser considerada auxiliar
- ❑ Da aplicação dos ADT's assinados por Moçambique também não deveria resultar uma conclusão diferente
- ❑ Exemplo do ADT com a África do Sul cujo Artigo 5 (EE) segue a Convenção Modelo OCDE

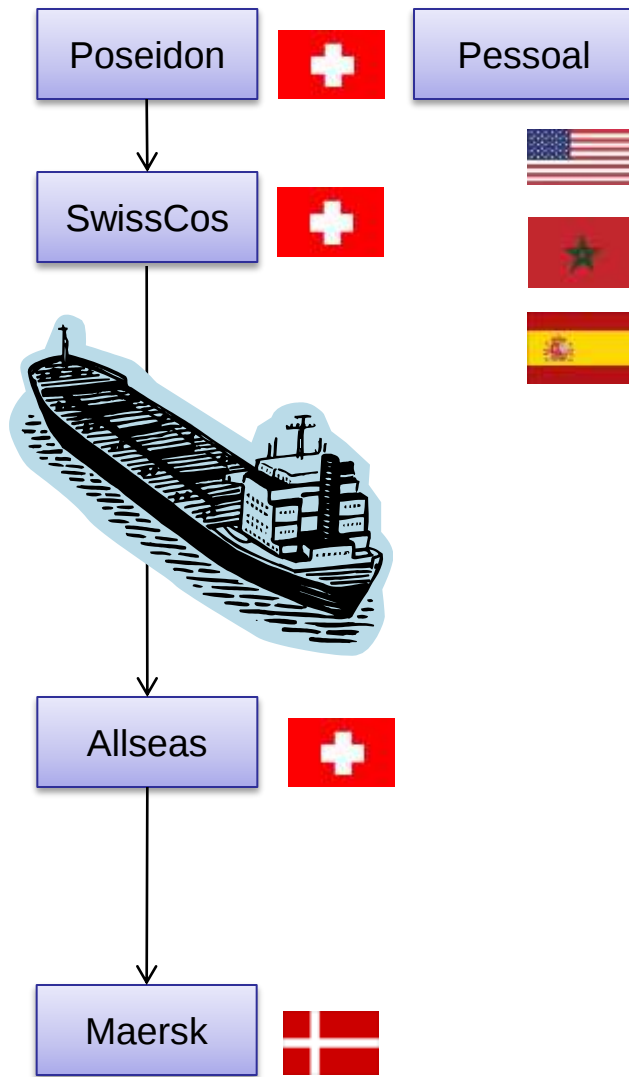
**Poseidon Personnel Service S.A.
vs
Ministry of Taxation**



- ❑ No âmbito da sua atividade, a Poseidon contratou pessoal (tripulação) residente em Espanha, EUA, Marrocos, etc. para posterior cedência a outras entidades (SwissCo) ao abrigo de um “*hiring-out of labour agreement*”
- ❑ A SwissCo assinou um *timecharter agreement* com a Allseas na qual disponibilizava a esta uma embarcação e a correspondente tripulação
- ❑ Por sua vez a Allseas foi contratada pela Maersk para a prestação de serviços de colocação de pipelines na plataforma continental dinamarquesa
- ❑ Nenhum trabalhador esteve na Dinamarca por mais de 183 dias num período de 12 meses
- ❑ Contudo, as autoridades dinamarquesas consideraram que a Poseidon deveria proceder à retenção na fonte de 30% de imposto sobre as remunerações pagas aos trabalhadores por ter um EE no país
- ❑ A Poseidon alegou que não tinha nenhum EE no país



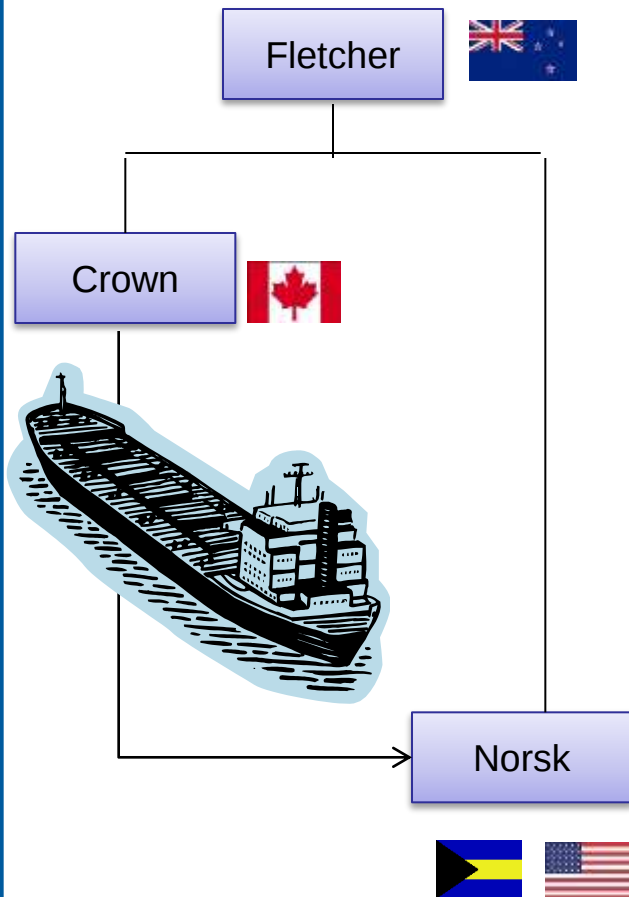
- ❑ O ADT entre a Suíça e a Dinamarca não abrange a plataforma continental não sendo aplicável ao caso concreto sendo assim aplicável a legislação interna dinamarquesa que prevê que uma entidade não residente tem um EE na Dinamarca quando inicia a atividade de construção no país (desde o primeiro dia)
- ❑ Os ADTs assinados entre a Dinamarca e os países de residência do trabalhadores contêm um conceito de EE diferente e mais próximo do Modelo OCDE (desenvolvimento de atividade de construção após 6 meses)
- ❑ A questão em causa é a de determinar qual o ADT que se deve aplicar para efeitos de determinar a existência de um EE, se o ADT entre a Suíça e a Dinamarca (que resultaria na prática na aplicação da legislação interna dinamarquesa) ou o ADT entre a Dinamarca e o país de residência dos trabalhadores
- ❑ Os ADTs não preveem mecanismos de resolução de questões triangulares



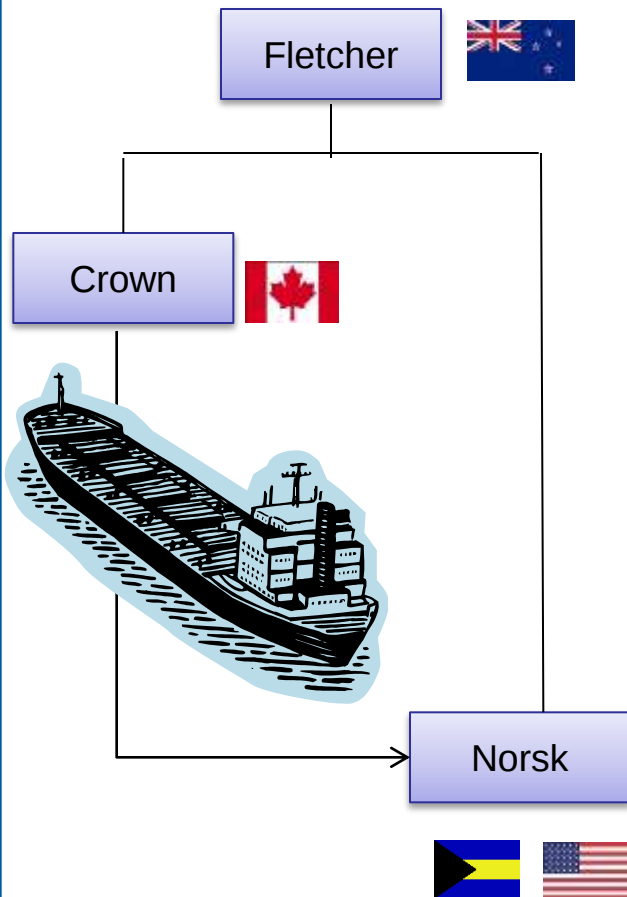
- ❑ Segundo o *Danish High Court*, atendendo a que os trabalhadores não são residentes na Dinamarca e que a entidade pagadora do rendimento é residente na Suíça, não há porque aplicar o ADT entre a Suíça e a Dinamarca para definir onde os trabalhadores devem ser tributados mas sim os ADTs existentes entre a Dinamarca e os países de onde os trabalhadores são residentes
- ❑ Considerando que nos termos dos ADTs entre os países de onde os trabalhadores são residentes e a Dinamarca a Poseidon não tem um EE na Dinamarca, então, esta não está obrigada a efetuar qualquer retenção na fonte

- ❑ Os ADTs assinados por Moçambique também não preveem como resolver questões de natureza triangular
- ❑ Nos termos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRPS”), os rendimentos de trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades residentes em Moçambique estão sujeitas a imposto em Moçambique
- ❑ Quando a entidade pagadora do rendimento é residente e tem um EE no país, o rendimento deve ser sujeito a retenção na fonte de IRPS à taxa de 20%
- ❑ Quando a entidade pagadora é não residente e o trabalhador é residente, este deverá declarar o rendimento de base mundial
- ❑ Contudo, identifica-se uma dificuldade prática caso os rendimentos sejam auferidos em Moçambique mas o trabalhador e a entidade pagadora forem não residentes no país – possível aplicação da obrigação de nomeação de um representante fiscal – Artigo 51 do Regulamento do IRPC
- ❑ Os ADTs assinados seguem em grande medida o Artigo 15 da Convenção Modelo OCDE

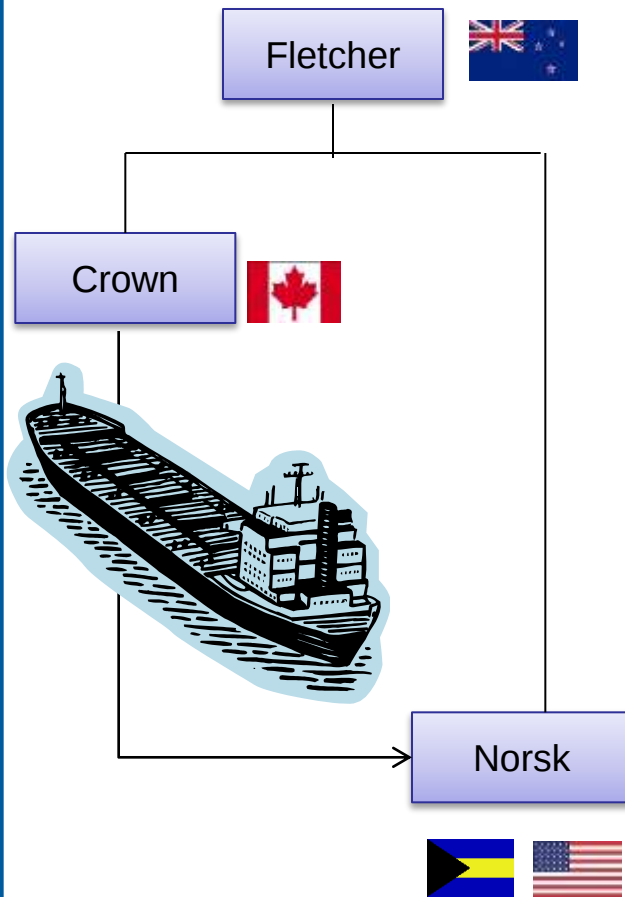
**Crown Forest Industries Ltd.
vs
Her Majesty the Queen**



- ❑ A Crown pagou rendas à Norsk pela utilização de embarcações para o transporte de aparas de madeira e outros bens para o Canadá e para os EUA
- ❑ Apesar de ter sido constituída nas Bahamas, o único escritório da Norsk (19 trabalhadores) situa-se nos EUA
- ❑ A Norsk nunca entregou declarações de rendimento no Canadá, nem nas Bahamas tendo apenas entregue declarações nos EUA enquanto entidade não residente (*foreign corporation*)
- ❑ A Norsk por ser uma entidade constituída nas Bahamas nunca pagou qualquer imposto nos EUA pelo aluguer das embarcações, com base numa isenção prevista na legislação americana em virtude de um acordo internacional de reciprocidade de isenções existente entre os EUA e as Bahamas
- ❑ A Crown retinha 10% de imposto nos pagamentos efetuados à Norsk, com base no facto de a Norsk ser um “residente de um Estado contratante” para efeitos do ADT entre o Canada e os EUA



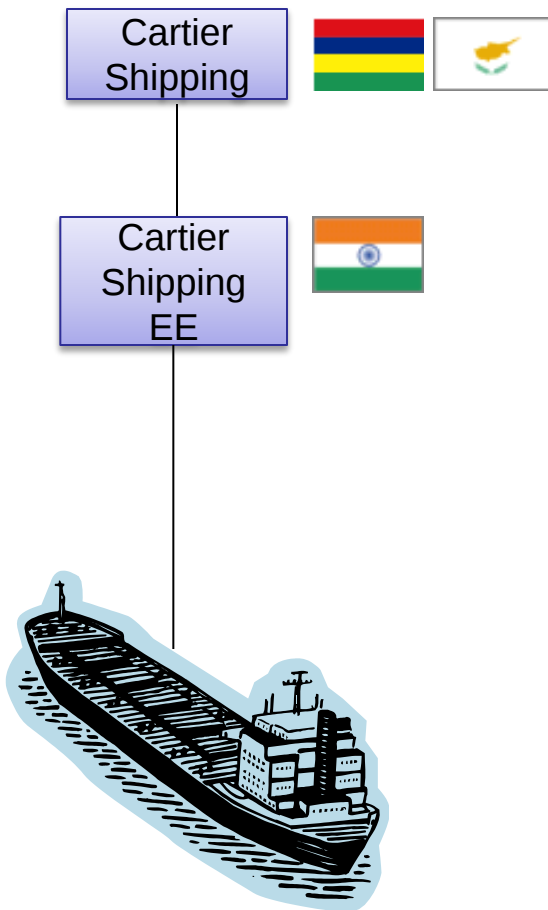
- ❑ Qual é o conceito de residência para efeitos do ADT entre os EUA e o Canadá?
- ❑ Será que o facto de uma entidade ser sujeita a imposto no país é suficiente para que seja considerada residente para efeitos do ADT?



- ❑ O *Supreme Court* do Canadá decidiu que para efeitos do ADT, a Norsk não deveria ser considerada residente nos EUA não beneficiando assim da aplicação da taxa reduzida em virtude do conceito de residência não se poder confundir com a obrigação de sujeitar os rendimentos a imposto num país
- ❑ Uma entidade só deverá ser residente para efeitos do ADT se aí for tributada numa base mundial por aí ter a sua sede ou direção efetiva e não se apenas aí for tributada com base nos rendimentos obtidos no país
- ❑ De facto, os rendimentos da Norsk deveriam ser sujeitos a imposto nos EUA em virtude da atividade em causa se desenvolver nos EUA, contudo a mera sujeição a imposto não deverá determinar se uma entidade é ou não residente para efeitos fiscais num país e, no caso em apreço, a Norsk não deveria ser considerada residente para efeitos da aplicação do ADT

- ❑ O conceito de residência para efeitos dos ADT's assinados por Moçambique geralmente contém uma cláusula similar à do ADT entre os EUA e o Canadá prevendo que a expressão residente *“significa, qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, a sua residência, ao local de direção ou outro critério similar (...) esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado”* pelo que não sendo comprovado a direção efetiva, a mera sujeição a imposto não é critério para aferir a residência

Cartier Shipping Co. vs DDIT



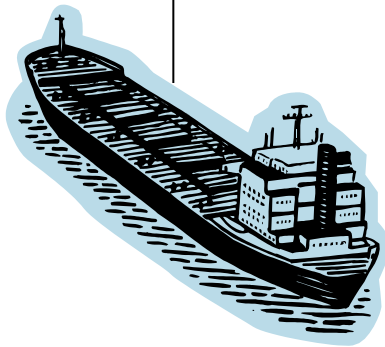
- ❑ Apesar de inicialmente registada no Chipre, a Cartier Shipping registou-se como não residente nas Maurícias e tinha um EE na Índia
- ❑ A Cartier Shipping era detentora de uma embarcação de perfuração e prospeção de recursos naturais
- ❑ Esta embarcação estava afeta ao EE indiano da Cartier Shipping, tendo a empresa amortizado a mesma na esfera do EE e nos termos da legislação fiscal indiana
- ❑ A Cartier Shipping alugou a embarcação e reconheceu os proveitos daí decorrentes na esfera do EE
- ❑ Antes da dissolução do EE a Cartier Shipping movimentou a embarcação para fora da Índia onde a alienou por USD 35M não tendo declarado o valor da mais-valia na alienação deste ativo
- ❑ As autoridades fiscais Indianas consideraram que a mais-valia decorrente da alienação do ativo deveria ser sujeita a imposto na Índia

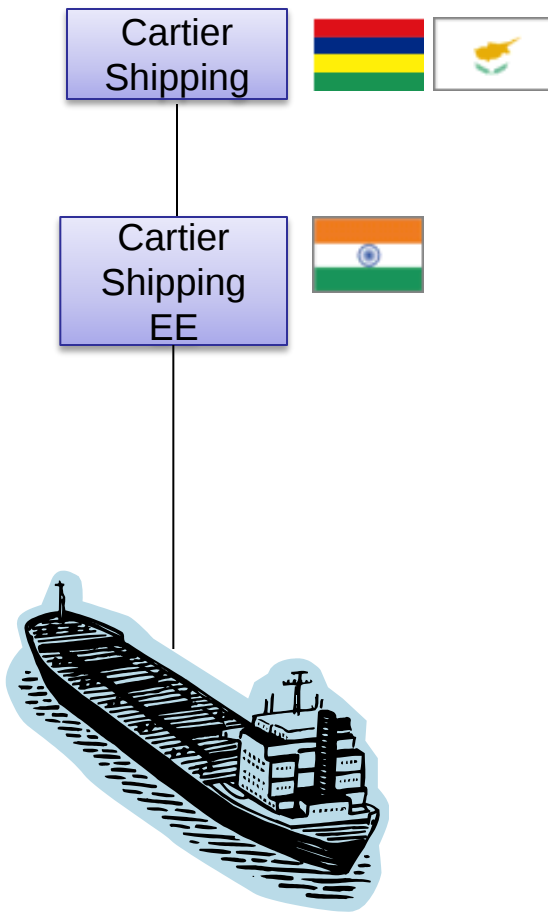
Cartier
Shipping



- ❑ Deveria a mais-valia ter sido sujeita a imposto na Índia na esfera do EE?

Cartier
Shipping
EE





- ❑ O *Income Tax Appellate Tribunal* decidiu que nos termos da legislação indiana e do Artigo 13/2 do ADT entre a Índia e as Maurícias o bem estaria afeto ao EE devendo a mais-valia decorrente da sua alienação ser tributada na esfera do EE
- ❑ O facto da Cartier Shipping ter amortizado o valor da aquisição da embarcação foi relevante para considerar que o bem estaria afeto ao EE

- ❑ Em Moçambique a decisão seria porventura similar uma vez que regra geral, o EE deverá ser tributado por todos os rendimentos que lhe sejam diretamente imputáveis
- ❑ O Artigo 13/2 dos ADT's assinados por Moçambique (similar à Convenção Modelo) prevê que os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um EE podem ser tributados no Estado onde o EE está localizado
- ❑ Situação diferente poderia ocorrer caso estivessem em causa embarcações utilizadas no tráfego internacional que deverão ser tributadas no Estado onde estiver a direção efetiva da empresa
- ❑ Chamada de atenção para a existência de cláusula de “*Treaty Shopping*” no Artigo 8 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março (Princípios Gerais da Relação Jurídico-Tributária) – “*os benefícios contemplados em convenções internacionais para a atenuação ou eliminação de dupla tributação não são concedidos ao residente do Estado contratante da convenção caso esta convenção seja utilizada por terceiro, não residente, daquele Estado, com o fim de obtenção dos referidos benefícios nem em qualquer situação de abuso do regime da Convenção*”

Obrigado

Samuel.Almeida@mirandalawfirm.com