



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto

Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais

Daniela Alexandra Pinto Ribeiro Nogueira

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação da Mestre Mónica Duque

Porto

2015

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

CENTRO REGIONAL DO PORTO

ESCOLA DE DIREITO

**Tributação das pessoas singulares: residentes,
não residentes e residentes não habituais**

Daniela Alexandra Pinto Ribeiro Nogueira

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação da Mestre Mónica Duque

Porto

2015

Aos meus pais,

por serem a âncora da minha vida

Agradecimentos

Esta é certamente uma tarefa ingrata, porque mesmo não sendo nosso objetivo, nos podemos esquecer de pessoas que fazem parte do nosso percurso pessoal, acadêmico ou profissional.

Em primeiro lugar quero agradecer à minha família pelo apoio e pela sua presença constante - pedras basilares da minha vida.

Um agradecimento especial à minha Mãe pelo seu amor incondicional, por caminhar comigo sempre lado a lado, por me dar força e segurança.

Ao meu Pai, pelo companheirismo e pela segurança que me transmite, a sua sensatez e compreensão não podem ficar descurados neste meu percurso acadêmico, é a fonte de equilíbrio.

À minha avó materna pela presença amiga e pelos mimos constantes. Aos meus avós paternos por estarem sempre comigo.

À minha bisavó pela lucidez e por tudo quanto ela é, a sua preocupação com a família transformam-na numa pessoa especial.

Ao meu primo Zézinho pela amizade que nos une.

Um agradecimento sentido a duas pessoas cuja presença física não está entre nós; ao meu avô, pessoa especial, a sua inteligência e integridade fizeram dele uma pessoa inesquecível, sei como estaria feliz e orgulhoso por mais esta etapa do meu percurso acadêmico; à minha tia, que sempre me acompanhou e fez parte integrante da minha vida acadêmica. Estarão sempre presentes apesar da sua ausência.

Um agradecimento especial à Mestre Mónica Duque, orientadora desta dissertação, profissional exemplar, que sempre se mostrou disponível ao longo deste percurso.

Aos meus amigos que sempre me apoiaram e me deram força para concluir esta dissertação.

Um agradecimento particular à JPAB – Sociedade de Advogados, pela compreensão demonstrada aquando das minhas ausências para levar a cabo esta dissertação.

Lista de Siglas e Abreviaturas

AT	Autoridade Tributária
CDT	Convenções sobre dupla tributação
CFI	Código Fiscal do Investimento
Cfr.	Conforme
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
DFI	Direito Fiscal Internacional
DGI	Direção Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
MOCDE	Modelo de Convenção da OCDE
n.º	Número
OCDE	Organização Europeia de Cooperação Económica
p.	Página
pp.	Páginas
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal

Índice

1 - Introdução	1
2 - Incidência Pessoal no IRS	2
2.1 - Conceito de Residentes e Não Residentes: Modo como são tributados no ordenamento jurídico português	2
2.1.1 - Residentes	3
2.1.2 – Não Residentes.....	6
2.2 - Repartição entre estados do poder de tributar: Princípio da Territorialidade.....	7
2.2.1 – Os princípios estruturais e operativos	9
2.2.2 – O princípio da residência	10
2.2.3 – O princípio da fonte	12
3 - Convenções Sobre Dupla Tributação	13
3.1 - Surgimento e funcionamento das Convenções sobre dupla tributação	13
3.2 - O Modelo de Convenção da OCDE	15
4 - Análise de Jurisprudência (CDT/articulação com o direito interno)	19
4.1 – O Acórdão do STA de 25 de março de 2009: marco fundamental.....	21
4.2 – Acórdãos subsequentes	24
4.3 – Reações da doutrina à jurisprudência estabelecida pelo STA a partir de 2009	26
5 - O regime fiscal dos Residentes Não Habituais	29
5.1 - Enquadramento.....	29
5.2 - O conceito de residente não habitual.....	30
5.2.1 - Tributação dos residentes não habituais	31
5.3 – Crítica ao regime.....	35

6 – Conclusão 37

Bibliografia..... 39

1 - Introdução

O presente trabalho versa sobre a tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais, assim, é nosso propósito debruçar-nos sobre as recentes alterações introduzidas pela Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, em particular ao nível da determinação da residência fiscal.

Assim, começaremos o nosso estudo por definir o conceito de residentes e não residentes e o modo como são tributados no ordenamento jurídico português.

Procuraremos, por outro lado fazer alusão à tributação do rendimento ao nível do Direito Fiscal Internacional e ao modo como os Estados exercem a repartição do poder de tributar, tendo por base os princípios da residência e da fonte.

Dado que ocorrem cada vez mais situações de dupla tributação internacional por via de dois Estados pretenderem aplicar as suas normas tributárias internas a uma mesma situação, faremos uma breve alusão à forma que os Estados encontraram para evitar que tal aconteça; sendo através da celebração de convenções sobre dupla tributação. A este respeito far-se-á uma breve análise ao seu modo de funcionamento, bem como uma alusão ao Modelo de Convenção da OCDE sobre o rendimento e património.

Subsequentemente procederemos a análise de jurisprudência nacional, tendo em conta os conflitos que surgem quanto à dupla tributação de pessoas singulares.

Por fim, abordaremos o regime dos residentes não habituais, dado este ser um regime inovador no ordenamento jurídico português e ser cada vez mais atrativo, sobretudo, para os pensionistas estrangeiros.

2 - Incidência Pessoal no IRS

2.1 - Conceito de Residentes e Não Residentes: Modo como são tributados no ordenamento jurídico português

No momento atual, em que se acentuam os fenómenos migratórios, traduzindo, não só as situações de mudança de país de residência a mais longo prazo, mas também as alterações temporárias por destacamento de trabalhadores para outros países, como refere João Félix Nogueira “a residência apresenta-se como o factor determinante para definir o se e a medida em que um determinado sujeito fica submetido à soberania tributária de um Estado”¹.

Todo este cenário cria novos desafios em sede de tributação em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), sendo que é a residência fiscal que baliza o âmbito de sujeição a IRS.

Até final de 2014, a aferição da residência fiscal era feita em relação à totalidade do período de tributação, pelo que, num dado ano, um contribuinte apenas poderia ser considerado, ou residente fiscal ou não residente fiscal. No entanto, isto tinha consequências a nível de tributação em IRS, pois ao ser considerado residente fiscal o contribuinte tinha de declarar não só os rendimentos obtidos em Portugal mas também os obtidos fora do país, mesmo que tais rendimentos já tivessem sido obtidos num período após a mudança de residência fiscal para fora do território nacional².

Com a publicação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que aprovou a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares³, foram introduzidas alterações substanciais na determinação da residência fiscal.

Na opinião de Glória Teixeira, “a determinação da residência para efeitos fiscais terá sido eventualmente a alteração imposta pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro com maior profundidade e impacto na vida prática dos contribuintes, especialmente se atendermos ao cada vez maior fluxo de pessoas ao nível internacional”⁴.

¹ João Félix Nogueira, «A dupla residência fiscal de pessoas singulares: enquadramento da questão nos planos internos, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, 2011, p. 211.

²http://www.jornaldenegocios.pt/opiniaocolumnistas/detalhe/residencia_fiscal_as_alteracoes_para_2015.html [consultado em 03-06-2015].

³ Doravante apenas designada por “Reforma do IRS”.

⁴ Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 87.

Dado que o IRS assume uma natureza diferente em cada um dos casos⁵, é nosso objectivo tentar clarificar os conceitos de residentes e não residentes tendo presente o regime vigente até dezembro de 2014 e as alterações introduzidas pela Reforma do IRS.

2.1.1 - Residentes

Num momento em que as migrações voltaram à ordem do dia e o fluxo migratório é uma constante, sentiu-se a necessidade de se adaptar a residência à liberdade de circulação.

Posto isto, para existir um facto tributário, para além da verificação de uma situação de facto, são necessárias, ainda, outras dimensões, como a dimensão temporal, quantitativa e espacial. Ora, tal como afirma João Sérgio Ribeiro, é precisamente na dimensão espacial que “o conceito de residência assume a natureza de elemento de conexão por excelência”⁶, expressando, por isso, a “mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado”⁷.

Assim, uma vez que a condição de residente supõe, por regra, a presença física, real ou presumida no território de um determinado Estado, a Comissão para a Reforma do IRS procurou acompanhar as mais recentes evoluções no que se refere à residência fiscal, dado que muitas das deslocações dos então residentes fiscais portugueses ocorriam no decurso de um ano fiscal, o que originava muitas dúvidas no que concerne à determinação da residência para efeitos fiscais.

Constatou-se, assim, que a legislação portuguesa continha uma “lacuna” a esse nível, dado que não levava em consideração os comentários do Modelo de Convenção da OCDE (MOCDE), sendo que, de acordo com os mesmos sempre que existe um conflito de residências fiscais, a solução deve pressupor a avaliação dos diferentes períodos do ano, uma vez que o estatuto de residente do sujeito passivo pode variar no decorrer no ano fiscal.

Assim, e para que tal lacuna fosse suprida, a resolução do conflito de residências fiscais existente fez-se com o recurso ao conceito designado como “residência fiscal

⁵ Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 11.

⁶ João Sérgio Ribeiro, «O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno», *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2012, p. 92.

⁷ Rui Duarte Morais (2014), p.11.

parcial”⁸.

O regime que vigorou até 31 de dezembro de 2014 considerava como residentes em Portugal, em determinado ano, as pessoas físicas que, nesse período, permanecessem mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional, bem como aquelas que, tendo permanecido menos tempo aqui dispusessem, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual⁹.

Na atual redação do artigo 16.º do Código do IRS (CIRS), com o objectivo de estabelecer uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e o estatuto de residente fiscal neste mesmo território, foram adaptados os dois principais critérios de determinação da residência.

Com efeito, passam a ser considerados como residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano fiscal em causa; ou, tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em qualquer altura do período referido, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residente habitual.

Assim, o contribuinte torna-se residente em Portugal desde o primeiro dia¹⁰ do período de permanência em território português. Quanto à perda de qualidade de residente esta ocorre a partir do último dia de permanência neste mesmo território, ao invés do que vinha acontecendo com o regime vigente até 31 de dezembro de 2014, que impunha que o contribuinte, caso tivesse sido residente fiscal em Portugal, fosse tributado sobre a totalidade do rendimento auferido, quer em Portugal, quer no estrangeiro, desde 1 de janeiro até 31 de dezembro do ano em causa.

Refira-se que esta era uma das regras que mais contencioso gerava entre a Autoridade Tributária (AT) e os trabalhadores em mobilidade, uma vez que, com frequência, se verificavam situações de dupla tributação de rendimentos.

Para melhor clarificação da exposição efetuada, vejamos o caso de uma pessoa que em 1 de setembro de 2015 passa a trabalhar e a residir no estrangeiro. Nos termos das regras vigentes até final de 2014, como permaneceu mais de 183 dias em Portugal seria considerado, pela totalidade do ano, residente fiscal pelo que teria de entregar uma

⁸ Este conceito foi uma das grandes novidades da Lei de Reforma Fiscal do IRS.

⁹ Rui Duarte Morais (2014), p.13.

¹⁰ De acordo com o estipulado no número 2 do artigo 16.º do CIRS, define-se o conceito de dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que incluía dormida neste território.

declaração modelo 3 com os rendimentos obtidos durante o ano de 2015, incluindo os que veio a obter no estrangeiro (e ainda que tenham também aí sido tributados).

Pelas novas regras, o referido contribuinte passa a ser considerado residente fiscal no período que vai de 1 de janeiro a 31 de agosto e, simultaneamente, não residente de 1 de setembro até 31 de dezembro de 2015¹¹.

De salientar, que o facto de até então não ser admissível a residência “fracionada” no período anual, já tinha sido alvo de críticas por Gustavo Lopes Courinha¹². Assim, na opinião deste autor a predileção do legislador pela auto-referência¹³ no que respeita à residência comprova-se no plano temporal. Sendo que, o mecanismo comum a muitas legislações fiscais - incluindo a portuguesa¹⁴ - era, de facto, “o de não admitir o fracionamento intra-anual da residência para efeitos fiscais, com a consequente não diferenciação dos rendimentos de residente e dos rendimentos de não residente”.

De acordo com o mesmo autor, o facto de o legislador estabelecer - até 31 de dezembro de 2014 – “uma unidade temporal da residência de âmbito anual, embora fosse compreensível em atenção às exigências de simplificação jurídica do sistema fiscal, revelava-se injustificada e prejudicial quanto à consideração da justiça do caso concreto”¹⁵.

Ainda ao nível do conceito de residência fiscal, com a entrada em vigor da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro foi eliminada a norma que previa o regime da residência por atração¹⁶, segundo a qual, bastava a residência em território nacional de um dos elementos a quem pertence a direção do agregado familiar para se presumirem residentes em Portugal todos os membros do mesmo.

Como expõe Manuel Faustino¹⁷, se um dos cônjuges, segundo o critério de permanência, fosse residente num país estrangeiro mas o outro cônjuge residente em Portugal, seria aquele, por atração, também considerado como residente em território

¹¹ http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/residencia_fiscal_as_alteracoes_para_2015.html [consultado em 05-06-2015].

¹² Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 98-109.

¹³ Entende o referido autor que a “qualidade de residente é, por vezes, juridicamente formulada como critério do seu próprio reconhecimento, como uma pura auto – referência”. *Ob. Cit.*, p. 84.

¹⁴ Até à entrada em vigor da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

¹⁵ Gustavo Lopes Courinha (2015), pp. 98-99.

¹⁶ Anteriormente previsto no n.º 2 do artigo 16.º do CIRS que mencionava “São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo”.

¹⁷ Manuel Faustino, «Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, Julho-Dezembro, 2009, p. 131.

Português e aqui sujeito a tributação. O que era, por vezes, gerador de “conflitos internacionais de residência”¹⁸, representando uma base de complexidade desnecessária.

Com a Reforma do IRS, a residência fiscal passa a ser aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado¹⁹, em linha com o regime regra de tributação separada dos cônjuges.

Nas situações de deslocalização de residência fiscal para país, território ou região, sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável por nacionais portugueses, constante da lista aprovada por Portaria, no ano da mudança e nos quatro anos seguintes, com a Reforma do IRS passou a prever-se que a condição de residente apenas subsiste enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região com idênticas características, nos termos dos n.ºs 6 e 7 do artigo 16.º do CIRS²⁰.

A tributação dos rendimentos dos sujeitos passivos residentes em Portugal é determinada com base no disposto no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território”. Deste modo, a tributação é efetuada numa base mundial, obedecendo, assim, ao princípio da universalidade, segundo o qual, as pessoas singulares ficam sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, sendo tributáveis relativamente a todos os seus rendimentos independentemente do local os mesmos sejam obtidos - *worldwide income principle*. “Ocorre, assim, uma extensão “extra-territorial” da lei interna”²¹.

2.1.2 – Não Residentes

Não constando no CIRS uma definição objetiva do conceito de não residente, este é apurado *a contrario*, ou seja, se o contribuinte não preencher os critérios necessários à aquisição de residência elencados no artigo 16.º do CIRS, este não usufruirá do estatuto de residente em Portugal, assumindo, por oposição, o estatuto de não residente.

¹⁸ Rui Duarte Morais (2014), p. 14.

¹⁹ Cfr. o disposto no n.º 5 do artigo 16.º do CIRS.

²⁰ http://www.pwc.pt/pt/pwcinformaco/reforma/irs14/imagens/pwc_analise_reformas2015.pdf [consultado em 09-06-2015]

²¹ Paula Rosado Pereira, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 89.

É norma: todos os Estados pretenderem tributar determinados rendimentos auferidos pelos não residentes no seu território.

No que respeita à tributação, em Portugal, dos sujeitos passivos não residentes, prevê o n.º 2 do artigo 15.º do CIRS que o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português. Por seu turno, estabelece o artigo 18.º do CIRS, quais os rendimentos que se consideram obtidos naquele território.

Assim, os sujeitos passivos não residentes são tributados “segundo o princípio da territorialidade (em sentido estrito ou da fonte, isto é, segundo o *source principle*) ou da obrigação tributária limitada”²².

Embora, de acordo com Rui Morais²³, nem sempre seja fácil de concretizar o critério da fonte económica uma vez que, não é simples determinar onde foi exercida a actividade ou o local do bem gerador do rendimento, daí que a localização da fonte do rendimento se apure, em algumas situações, através do factor da entidade devedora do rendimento (critério da fonte financeira), supondo-se que o rendimento teve origem no local onde se situa a sede ou o estabelecimento da entidade remuneradora.

De salientar, ainda, que nos termos do n.º 1 do artigo 130.º do CIRS, os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS em Portugal, devem, para efeitos tributários, designar um representante fiscal para os representar perante a AT. Caso tal não se verifique, para além de eventuais sanções, não há lugar às notificações previstas no Código.

Com a entrada em vigor da Reforma do IRS, foi introduzida a possibilidade de o representante poder renunciar à representação, tornando-se eficaz relativamente à AT, quando lhe for comunicada, tendo esta o prazo de 90 dias para proceder às alterações necessárias.

2.2 - Repartição entre estados do poder de tributar: Princípio da Territorialidade

O princípio da territorialidade no seu entendimento clássico ou tradicional significa que as leis tributárias apenas se aplicam aos factos, situações ocorridas ou localizadas no território da ordem jurídica a que pertencem, ou seja, cada Estado só tem

²² José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 474.

²³ Rui Duarte Morais (2014), p. 23.

soberania sobre os fenómenos do seu território, “independentemente de outras características que eventualmente possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo”²⁴.

A aplicabilidade deste princípio tem, por conseguinte, uma vertente negativa e uma vertente positiva, assim, no que cerne à primeira, as leis estrangeiras não se aplicam no território do país da causa. Enquanto na segunda, aos factos ocorridos num Estado, é sempre aplicada a lei desse Estado, mesmo a pessoas que não sejam nacionais do mesmo.

Assim, tradicionalmente o princípio da territorialidade reportava-se à conexão real ou objetiva entre o facto gerador do exercício de uma actividade, como o local da prestação de bens, de serviços e de trabalho ou o local de pagamento de um rendimento e o território; rejeitando a conexão com o território de elementos de carácter pessoal e subjetivo.

No entanto, com a internacionalização das trocas de bens e produtos, com a visão da economia à escala global, com a desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e com a “personalização” da tributação, houve uma transformação da visão clássica do princípio da territorialidade. Deste modo, os elementos relevantes de conexão com o território são, não só objetivos, mas também subjetivos ou pessoais como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte²⁵.

O agora referenciado encontra-se consagrado no artigo 13.º da Lei Geral Tributária (LGT). Assim, de acordo com o disposto no seu n.º 1 “Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional”, estamos aqui perante o princípio da territorialidade objetiva ou real. Por sua vez, o n.º 2 do supramencionado preceito refere que “A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos”, consagrando, assim, o princípio da territorialidade subjetiva ou pessoal.

No que respeita aos impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão relevantes do ponto de vista do direito internacional, são a fonte do rendimento e a residência do beneficiário do rendimento.

Como complemento, refira-se que “o elemento de conexão é o elemento da

²⁴ José Casalta Nabais (2015), p. 216.

²⁵ José Casalta Nabais (2015), p. 217.

previsão normativa que, fixando a «localização» de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”²⁶.

Os elementos de conexão acima referidos, nas palavras de Paula Rosado Pereira, “permitem chegar aos dois grandes princípios actualmente aceites no que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência (...) podemos mesmo classificá-los como uma das traves-mestras ou bases da construção de um sistema fiscal internacional”²⁷.

2.2.1 – Os princípios estruturais e operativos

Na visão de Paula Rosado Pereira, existem dois tipos distintos de princípios fundamentais do Direito Fiscal Internacional (DFI) no campo da tributação do rendimento, sendo eles os princípios estruturais e os princípios operativos. Estes princípios diferenciam-se pelas suas características e pelo papel que desempenham no contexto do DFI.

De modo abreviado, os princípios estruturais incidem sobre os valores que norteiam a coordenação entre os estados no que concerne “ao poder de tributar situações internacionais e à prossecução do objectivo de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional”²⁸, sendo eles: princípio da soberania, princípio da equidade e princípio da neutralidade.

Quanto aos princípios operativos, por sua vez, “referem-se a aspectos substanciais da repartição entre os Estados do poder de tributar e da eliminação da dupla tributação”²⁹. Estes princípios são considerados por Paula Rosado Pereira como menos abstratos em relação aos princípios antecedentes, contudo têm de estar em consonância com o conteúdo dos princípios estruturais. No âmbito do DFI a autora enuncia vários princípios operativos; contudo, limitar-nos-emos a referenciar o princípio da fonte e o princípio da residência, dado que uma parte do nosso estudo incide sobre estes.

²⁶ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, Almedina, Coimbra, 2014, p. 224.

²⁷ Paula Rosado Pereira (2010), p. 87.

²⁸ Paula Rosado Pereira (2010), p. 51.

²⁹ *Idem, Ibidem*, p. 51.

Na dissertação de doutoramento de Paula Rosado Perira³⁰, encontra-se uma exposição sobre a ponderação da tributação na residência versus tributação na fonte, que enuncia, de modo desenvolvido, as principais vantagens associadas à adopção de cada um dos princípios.

2.2.2 – O princípio da residência

De acordo com o princípio da residência, o critério decisivo na atribuição da competência a um Estado para tributar é a residência, ficando, assim, os rendimentos sujeitos ao imposto do Estado em que reside o seu titular. “O princípio da residência ampara-se na ideia de que o estado em que uma pessoa singular ou colectiva reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos”³¹.

No que respeita à extensão do poder tributário do Estado da residência, o princípio da residência estabelece que deverá ser tributado todo o rendimento independentemente do local onde é originado, ou seja, passa pela adoção de um sistema de tributação universal ou ilimitada.

Apesar da reconhecida legitimidade da tributação pelo Estado da residência, este em relação a diversos tipos de rendimentos não detém um direito exclusivo de tributação devendo, por isso, em algumas situações, ser conjugado com o poder cumulativo de tributar atribuído ao Estado da fonte.

Quanto à questão da determinação da residência, esta ocupa uma posição fulcral no DFI. No entanto, compete à legislação interna dos Estados definir as circunstâncias em que alguém pode ser considerado residente no seu território, por isso, “ocorre separar as legislações que acolhem uma concepção subjectivista, das que optaram por uma concepção objectivista da residência”³².

Para a concepção subjectivista de residência, para além da presença física ou permanência num determinado território (*corpus*), a esta deve estar associada a intenção de o sujeito se tornar residente desse Estado (*animus*). Podendo a intenção ser aferida tendo por base aspetos da sua vida familiar e pessoal, ou seja, o facto de possuir residência, de se encontrarem em instituições de ensino ou desportivas ou de fazerem

³⁰ *Idem, Ibidem*, pp. 110-131.

³¹ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013, p. 98.

³² Alberto Xavier (2014), p. 283.

parte da vida social desse território, podem ser indicativos da intenção de permanência nesse Estado e determinantes da residência.

Por sua vez, para a concepção objetivista de residência basta a presença física ou permanência no território de um Estado da pessoa singular, durante um determinado período mínimo de tempo estabelecido³³ (*corpus*), não relevando, assim, a vontade do sujeito em permanecer no Estado em questão.

Os padrões tradicionais da sociedade têm vindo a ser alterados ao longo dos tempos. As pessoas, ao contrário do que sucedia no passado, já não estão fixas ou “fidelizadas” a um espaço territorial, transpõem fronteiras por diversos motivos, sejam eles económicos ou profissionais. Assim, o conceito de residência está a transformar-se, limitando a possibilidade de um Estado apurar, para fins fiscais, as situações tributárias dos seus residentes que ocorram fora do seu país.

De acordo com Rui Morais³⁴, actualmente, os contribuintes facilmente podem sedear em paraísos fiscais determinadas fontes de rendimento, sendo, por isso, aconselhável que o primado da tributação coubesse ao país de origem dos rendimentos, ao país da fonte. Não sendo esta a tendência adotada pela União Europeia. A regra, na prática internacional, é a partilha do direito à tributação entre os Estados da fonte e da residência, verificando-se, portanto, de uma tributação cumulativa, cabendo ao Estado da residência na eliminação da dupla tributação internacional.

No entanto, a tendência atual vai no sentido de alterar tais regras de cumulação, atribuindo-se, cada vez mais, ao país da residência o direito exclusivo à tributação³⁵.

Rui Morais explica que “à medida que os países se desenvolvem, ganha maior importância o aspecto internacional das economias, parte significativa daquilo que os Estados entendem ser a sua «base de tributação» desloca-se para o estrangeiro”³⁶. A tendência é que os países mais desenvolvidos perspetivem os seus interesses fiscais na ótica da residência, tentando, assim influenciar os seus parceiros com menos recursos económicos.

³³ A legislação interna do Estado português adotou a concepção objetivista, de acordo com o previsto no artigo 16.º do CIRS.

³⁴ Rui Duarte Morais, *Os impostos no Século XXI*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 373-374.

³⁵ A Diretiva 2003/48/CE, de 3 de junho de 2003 e a Diretiva 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003 são dadas como exemplo por Rui Morais para sustentar o referido.

³⁶ Rui Duarte Morais (2004), pp. 373-374.

2.2.3 – O princípio da fonte

De acordo com o princípio da fonte, por sua vez, o critério decisivo na atribuição da competência a um Estado para tributar é o local de origem ou proveniência dos rendimentos. Assim, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do Estado em que tenham origem, independentemente de os titulares dos rendimentos serem nacionais ou estrangeiros e residentes ou não desse Estado. “O princípio da fonte ampara-se na ideia de que o estado em que um concreto rendimento tem origem é aquele cuja ação mais contribui para a respectiva formação”³⁷.

Ao contrário do que sucede no princípio da residência, a extensão do poder tributário do Estado da fonte, passa pela adopção de um sistema de tributação limitada, ou seja, apenas são tributados os rendimentos provenientes de fontes localizadas no território desse Estado.

A localização da fonte de certos tipos de rendimentos nem sempre é fácil de determinar. Assim, para atenuar as dificuldades existentes em determinar o lugar do exercício da actividade, houve a necessidade de recorrer a dois conceitos de fonte³⁸: fonte do rendimento e fonte de pagamento.

A fonte do rendimento é um conceito económico respeitante à produção do rendimento, trata-se, portanto, da fonte de rendimento propriamente dita. Correspondendo, por seu turno, ao lugar em que é exercida a actividade.

Por sua vez, a fonte de pagamento é um conceito financeiro referente à realização do rendimento, ou seja, “o Estado da fonte é aquele onde o rendimento é disponibilizado ou pago”³⁹.

³⁷ Sérgio Vasques (2013), p. 99.

³⁸ Paula Rosado Pereira (2010), pp. 106-107; Alberto Xavier (2014), pp. 297-298.

³⁹ Paula Rosado Pereira (2010), p. 106.

3 - Convenções Sobre Dupla Tributação

3.1 - Surgimento e funcionamento das Convenções sobre dupla tributação

Num mundo cada vez mais aberto a trocas comerciais, tendo em conta a globalização, as fronteiras vão desaparecendo, o que contribui para que os cidadãos circulem livremente e os Estados estabeleçam relações económicas entre si. Este novo paradigma levou à alteração da realidade internacional, havendo um crescente número de situações em que “a obtenção do rendimento é conexas com mais de um ordenamento tributário”⁴⁰, dando origem a situações de dupla tributação internacional.

Esta situação ocorre quando dois Estados pretendem aplicar as suas normas tributárias internas a uma mesma situação.

Para melhor clarificação, tenhamos como exemplo o aludido por Vera Vieira Nunes “Quando um contribuinte residente no nosso país obtém rendimentos no estrangeiro, esses montantes poderão ser sujeitos a imposto no país onde são pagos, às taxas de retenção aí vigentes, mas também Portugal poderá tributar esses rendimentos, visto o contribuinte ser considerado aqui residente”⁴¹.

Assim, estamos perante uma situação de dupla tributação quando se verifica a regra das quatro identidades: (i) identidade do objecto, (ii) identidade do sujeito, (iii) identidade do período tributário e (iv) identidade do imposto⁴², o que poderá implicar uma carga excessiva para o sujeito passivo.

Tal como refere Rui Morais “Não cabe aqui analisar os critérios que permitirão concluir pela verificação de cada uma dessas identidades. Bastar-nos-á a ideia de que está em causa a pretensão de dois Estados tributarem, na titularidade de uma pessoa, o mesmo rendimento (em impostos sobre o rendimento), relativamente a um mesmo ano”⁴³.

Confrontados os Estados com o problema da dupla tributação, uma vez que esta, por um lado, acarreta graves consequências a nível económico, colocando entraves ao

⁴⁰ Paula Rosado Pereira (2010), p. 27.

⁴¹ Vera Vieira Nunes (2010-10-04), “Convenções para evitar a dupla tributação”, *Jornal de Negócios*, disponível online em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/JornalNegocios4Out.pdf> [consultado em 10-06-2015].

⁴² Alberto Xavier (2014), p. 33.

⁴³ Rui Duarte Morais, «Dupla Tributação Internacional em IRS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, 2008, p. 111.

investimento estrangeiro e à livre circulação de capitais e por outro, implica uma violação da justiça fiscal atendendo ao facto de poder resultar para os contribuintes um excesso de carga tributária, os Estados sentiram a necessidade adotar medidas para que a situação fosse solucionada.

A este propósito, Maria Celeste Cardona refere que “Se tivermos presente que um dos factores condicionadores da decisão de investir num determinado espaço geográfico é o respectivo planeamento fiscal, compreendemos facilmente que a comunidade internacional procure encontrar formas que visem eliminar um dos obstáculos mais significativos à referida internacionalização da economia: estamos a falar da dupla tributação internacional”⁴⁴.

Assim, a forma mais equilibrada que os Estados encontraram para evitar a dupla tributação, dado não existirem normas internas comuns aos diversos ordenamentos jurídicos, foi a celebração de Convenções para evitar a dupla tributação (CDT).

As CDT são acordos escritos celebrados entre dois Estados, cujo objectivo principal é negociar formas destinadas a evitar ou eliminar a dupla tributação e evasões fiscais internacionais, assim, “cada um dos Estados abdica de uma parte dos seus poderes tributários, na condição de que o outro Estado contratante faça o mesmo”⁴⁵.

Todavia, se é verdade que as CDT reúnem um amplo consenso internacional relativamente a princípios técnicos de DFI nos quais se baseiam⁴⁶, é também unanime na doutrina, de acordo com Alberto Xavier⁴⁷, que as convenções desempenham uma função negativa como consequência do princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação, pois nenhum tributo pode ser exigido senão com suporte na Lei. Como tal, e para que exista uma tributação válida é, efetivamente, necessária uma norma convencional que a permita e, ainda, uma norma interna que a imponha.

Cada convenção estabelece um acordo nos termos do qual cada Estado contratante assume o compromisso de evitar a dupla tributação internacional optando, de entre o princípio da residência e o princípio da fonte, pelo modo de distribuição do poder tributário e o método de eliminação da dupla tributação que estes julguem ser os mais indicados tendo em conta os seus interesses.

Assim, a atribuição do poder de tributar é realizada, pelas normas da CDT, ao

⁴⁴ Célia Santos Ferreira, *A interpretação dos tratados contra a dupla tributação*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2014, p. 8.

⁴⁵ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 80.

⁴⁶ Sendo eles o Princípio da residência e o Princípio da Fonte.

⁴⁷ Alberto Xavier (2014), pp. 121-122.

Estado da fonte, ao Estado da residência ou simultaneamente a ambos, nos termos dos artigos 6.º a 22.º do MOCDE.

Após o reconhecimento da competência para tributar, o Estado com legitimidade para tal, exerce-a tendo por base as suas leis tributárias, a não ser que a própria convenção estipule algo contrário. Deste modo, as disposições convencionais, por serem normas do Direito Internacional, podem afastar a aplicação do disposto nas leis internas dos Estados, caso se verifique alguma incompatibilidade com o consagrado na CDT aplicável.

Nas situações em que a aplicação das regras de partilha da competência tributária consagradas nas convenções não tenha admitido a possibilidade de evitar a dupla tributação, acontecendo, por vezes, nas situações de competência cumulativa entre o Estado da fonte e Estado da residência, são aplicados os métodos de eliminação da dupla tributação previstos nos artigos 23.º-A e 23.º-B do MOCDE.

Como refere Paula Rosado Pereira, “o prestígio e a influência das Convenções Modelo, principalmente da OCDE, têm contribuído largamente para que a celebração de CDT continue a ser encarada, pelos Estados, como uma forma especialmente eficaz e adequada de regular as situações tributárias internacionais e de ultrapassar o problema da dupla tributação internacional”⁴⁸.

Finalmente, e à semelhança do que acontecia noutros países Portugal, por imposição dos mercados internacionais, viu-se na contingência de acelerar, nos últimos anos, a celebração de CDT sobre o rendimento. Daí que até 5 de março de 2015 tenha celebrado 64 convenções e 7 estejam já com a negociação concluída ou a ser negociada⁴⁹, com importantes parceiros comerciais.

3.2 - O Modelo de Convenção da OCDE

O Modelo de Convenção da OCDE sobre o rendimento e património tem, efetivamente, enorme influência aquando da celebração das CDT.

A primeira versão do MOCDE e dos respectivos comentários foi publicada em 1963, tendo surgido após a criação da Organização de Cooperação e Desenvolvimento

⁴⁸ Paula Rosado Pereira (2010), p. 33.

⁴⁹ A lista das convenções em vigor encontra-se disponível no site do portal das Finanças: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/20EBAC5D-26AD-4719-A07B-E5728C7F555B/0/Tabela_CDTs_2015.pdf. [consultado em 10-06-2015].

Económico (OCDE)⁵⁰. Nos anos subsequentes, o MOCDE e os seus comentários foram continuamente revistos e adaptados à realidade internacional. Refira-se que as diversas revisões se têm marcado pela preocupação em colmatar as lacunas sentidas no que diz respeito à repartição do poder tributário entre os Estados.

Após esta breve abordagem centremo-nos agora no conceito de residência e o enquadramento que este detém no contexto do MOCDE. “Para além da sua utilização pelo Direito nacional, também o Direito Internacional Fiscal reserva um papel determinante à *residência*”⁵¹.

O artigo n.º 1 do MOCDE começa por referir que apenas as pessoas que sejam residentes de um ou de ambos os Estados podem aceder às vantagens da presente Convenção.

O Modelo de Convenção aborda no seu artigo 4.º o conceito de residência, embora este não seja internacionalmente autónomo, dado que está dependente do direito interno dos Estados contratantes no que toca à determinação concreta da residência. Assim, a qualificação como residente “tem apenas por limite a natureza da conexão adotada, que deve ser o domicílio, a residência, o local da direcção ou qualquer outro critério de natureza análoga”⁵². Todavia, a expressão do n.º 1 não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou a património aí situado.

Tendo por base os ensinamentos de Gustavo Lopes Courinha, este é da opinião de que quando o n.º 1 do artigo 4.º refere que a sujeição a imposto por virtude da legislação de cada Estado far-se-á por “qualquer outro critério de natureza similar”, “quer dizer, por outro critério que tenha uma natureza pessoal e físico-territorial (...) ficam, portanto, vedadas em sede convencional as conexões subjectivas meramente jurídicas ou puramente artificiais, destituídas de evidências físicas reais”⁵³. Sendo, assim, admitidos outros critérios tais como a “permanência num determinado país por um certo período de tempo” ou a “sede estatutária”.

Com alguma frequência surgem situações de dupla tributação internacional associadas à atribuição da qualidade de residente. Esta situação ocorre porque ambos os

⁵⁰ A Convenção que criou a OCDE foi assinada em 14 de dezembro de 1960, em substituição da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE).

⁵¹ Gustavo Lopes Courinha (2015), p. 66.

⁵² Alberto Xavier (2014), p. 291.

⁵³ Gustavo Lopes Courinha (2015), pp. 69-70.

Estados se arrogam o direito de tributar o sujeito passivo ilimitadamente, dado que, cada um deles considera que o mesmo é residente no seu território.

A forma de assegurar a resolução do problema da dupla residência tem passado pela introdução, nas CDT de normativos semelhantes aos consagrados no n.º 2 do artigo 4.º do MOCDE. Assim, se em ambos os Estados contratantes tiver ocorrido uma tributação a título de residente, dever-se-á recorrer às regras de desempate (*tie breaker rules*).

De acordo com tais critérios, a pessoa singular deverá ser considerada residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição, caso tenha habitação permanente em ambos os Estados será considerada residente com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais). Se não puder ser determinado este último Estado ou se não tiver habitação permanente em nenhum deles, será considerada residente no Estado em que permanece habitualmente, se permanecer habitualmente em ambos ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerado residente apenas do Estado de que é nacional. Por fim, se essa mesma pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, caberá às autoridades competentes dos Estados contratantes solucionar a questão através de um procedimento amigável (artigo 25.º MOCDE).

De salientar que os critérios acima referidos são de aplicação sucessiva, segundo a prioridade constante do n.º 2 do artigo 4.º do MOCDE.

De acordo com Alberto Xavier, deve ter-se, “enfim, presente, que a determinação da única residência fiscalmente relevante reveste a natureza de uma *questão prévia* na sistemática aplicação dos tratados de dupla tributação”⁵⁴.

Apenas uma breve nota referente ao n.º 3 do artigo 4.º do MOCDE, dado que este se destina a entidades que não sejam uma pessoa singular. Este artigo vem dar resposta aos casos de dupla residência através do critério da direção efetiva, “segundo o qual o Estado da residência convencional do contribuinte será aquele onde se comprovar estar situada aquela”⁵⁵.

O poder de tributar, na maioria dos casos, é atribuído ao Estado da residência de acordo com o MOCDE. É o que decorre do estipulado dos artigos 6.º a 22.º do MOCDE.

É da competência exclusiva do Estado da residência tributar os seguintes

⁵⁴ Alberto Xavier (2014), p. 293.

⁵⁵ Gustavo Lopes Courinha (2015), p. 81.

rendimentos: os lucros das empresas (artigo 7.º); os rendimentos de empresas de navegação (artigo 8.º); os rendimentos provenientes de mais-valias mobiliárias (n.º 5 do artigo 13.º); os rendimentos de profissões dependentes e independentes (nos termos dos artigos 15.º e 7.º, respectivamente); os rendimentos provenientes das pensões privadas (artigo 18.º); e, ainda, os rendimentos auferidos pelos estudantes (artigo 20.º).

Por outro lado, compete ao Estado da fonte tributar exclusivamente os rendimentos provenientes de remunerações e funções públicas (artigo 19.º).

Quanto aos rendimentos tributáveis cumulativamente no Estado da fonte e no Estado da residência, o MOCDE enuncia os seguintes: os rendimentos imobiliários (artigo 6.º); as mais-valias imobiliárias (artigo 13.º); rendimentos provenientes dos membros dos conselhos de administração (artigo 16.º); por fim, os rendimentos auferidos pelos artistas e desportistas (artigo 17.º).

Por último, os rendimentos tributáveis cumulativamente no Estado da fonte, sendo essa competência limitada, e no Estado da residência, são os dividendos (artigo 10.º), os juros (artigo 11.º) e os royalties (artigo 12.º).

4 - Análise de Jurisprudência (CDT/articulação com o direito interno)

Se as regras de desempate das CDT celebradas por Portugal, no que respeita aos problemas de dupla residência de pessoas singulares, têm como base o estipulado no n.º 2 do artigo 4.º do MOCDE, recentemente, no âmbito da jurisprudência portuguesa, nomeadamente a nível do próprio Supremo Tribunal Administrativo (STA), tem vindo a consolidar-se um novo entendimento quanto à resolução deste tipo de conflitos, assim, as regras de desempate referidas deixam de ser tidas em consideração procedendo-se à aplicação do n.º 1 do referido artigo, “mais exactamente a partir de uma re-leitura do conceito de residente”⁵⁶.

O acórdão de 25 de março de 2009⁵⁷ surgiu como um acórdão inovador e paradigmático nesta matéria, tendo a doutrina por ele fixada sido seguida nas decisões subsequentes, designadamente: (i) acórdão de 08 de julho de 2009⁵⁸; (ii) acórdão de 08 de setembro de 2010⁵⁹; (iii) acórdão de 27 de outubro de 2010⁶⁰; (iv) acórdão de 12 de janeiro de 2011⁶¹; (v) acórdão de 24 de fevereiro de 2011⁶².

Até ao acórdão de 25 de março de 2009 o STA atribuía prevalência ao conceito interno de residência sobre as normas convencionais.

O acórdão do STA de 15 de março de 2006 ilustra bem o estado da jurisprudência do STA anterior ao acórdão paradigmático de 25 de março de 2009.

O impugnante apresentou em 06 de março de 1998 a declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 1997, como respectivo anexo J, no qual indicava os rendimentos da categoria A obtidos na Alemanha e o imposto aí retido, dessa declaração resultou a liquidação do imposto. Não satisfeito com a liquidação efetuada, o impugnante apresentou reclamação graciosa, alegando já se ter verificado a retenção na fonte do imposto devido na Alemanha, pelo que, ao abrigo da CDT Portugal/Alemanha,

⁵⁶João Félix Nogueira (2011), p. 213.

⁵⁷Processo n.º 068/09 e que teve como juiz-relator a Conselheira Isabel Marques da Silva, disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

⁵⁸Processo n.º 0382/09 e que teve como juiz-relator o Conselheiro Jorge de Sousa, disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

⁵⁹Processo n.º 0461/10 e que teve como juiz-relator o Conselheiro Jorge Lino, disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

⁶⁰Processo n.º 0462/10 e que teve como juiz-relator a Conselheira Dulce Neto, disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

⁶¹Processo n.º 0882/10 e que teve como juiz-relator o Conselheiro Valente Torrão, disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

⁶²Processo n.º 0876/10 e que teve como juiz-relator a Conselheira Isabel Marques da Silva, disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

já não podia ser tributado em Portugal.

A referida tributação ocorreu porque o impugnante foi considerado pela Administração Fiscal residente em Portugal por aqui ter habitação permanente e porque o seu cônjuge aqui residia.

Foram consideradas as pretensões do impugnante quanto às deduções efetuadas no que diz respeito à retenção na fonte, quanto ao IRS retido na fonte, só foi considerado parcialmente, após com comunicação da Administração Fiscal Alemã de que o imposto retido naquele território foi inferior ao declarado pelo impugnante.

Por despacho do Chefe de Finanças foi deferido parcialmente o pedido, tendo sido deduzida impugnação pelo sujeito passivo. Por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Penafiel foi julgada procedente a impugnação deduzida por “A” e mulher contra a liquidação de IRS relativa a 1997, que conseqüentemente anulou.

Não se conformando com esta decisão, a Fazenda Pública recorreu para o STA, tendo este concedido provimento ao recurso apresentado, revogando a sentença recorrida e julgando improcedente a impugnação judicial.

Na análise da questão, o STA que [Nos termos do art. 4.º, n.º 1, da Convenção, cumpre ao direito interno, - “à legislação” -, de cada um dos Estados definir a residência do contribuinte, “devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar”].

O STA considerou, ainda que, nos termos do artigo 16.º, n.º 2 do CIRS “serão sempre havidos como residentes em território português, as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo” e concluiu que o impugnante era residente em Portugal, ainda que face à lei alemã pudesse também ser considerado como residente na Alemanha.

Deste modo, o STA depois de entender que existia uma situação de dupla residência, sendo função da Convenção definir qual das duas devia prevalecer, estabeleceu que estava determinado como país de residência Portugal, apesar de existir competência tributária cumulativa de Portugal e da Alemanha e de, por essa razão, caber a Portugal (enquanto Estado de residência) eliminar a dupla tributação.

O STA fundamentou a decisão tendo, essencialmente, por base o disposto no n.º 2 do artigo 16.º do CIRS (na versão vigente à data) alegando que “serão sempre havidos como residentes em território português, as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo”.

Este acórdão teve, assim, por base a estrutura da norma, classificando-a como uma presunção *juris et de jure*⁶³ de residência em Portugal, das pessoas que constituem o agregado familiar desde que aí resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo. Em conclusão, neste caso, o conceito convencional de residência não prevaleceu face às normas do direito interno.

4.1 – O Acórdão do STA de 25 de março de 2009: marco fundamental

De referenciar que os acórdãos de 25 de março de 2009 e de 08 de julho de 2009 se referem a uma mesma constelação fáctica, isto porque, se trata do mesmo casal, com as mesmas fontes de rendimento e permanências territoriais, excetuando o ano fiscal em causa⁶⁴, sendo a matéria em tudo idêntica em ambos os acórdãos⁶⁵. Neste segmento procederemos ao seu enquadramento fáctico e normativo.

O sujeito em questão “A” é nacional português, no entanto, reside em território Alemão há mais de três décadas (concretamente, desde 05/04/1973), sendo que, nos exercícios fiscais em apreço, apenas se deslocou a Portugal durante o período de férias de verão. Nesse período auferiu rendimentos provenientes do trabalho dependente na Alemanha, sendo aí sujeito a tributação sobre esses rendimentos, na qualidade de residente nesse país.

Acontece que, o sujeito “A” é casado com “B” e tem um filho “C”, ambos a viver em território português⁶⁶. Nos anos de 1997 e 1999 “B” era doméstica, não auferindo qualquer rendimento e o filho era economicamente independente desde 1994⁶⁷, apesar de residir com a mãe.

A Administração Fiscal portuguesa, por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 16.º do CIRS⁶⁸, que à data dos factos consagrava, entre os critérios de residência, o da residência por atração, considerou que “A” era residente em Portugal, liquidando o

⁶³ Esta presunção absoluta foi transformada em mera presunção legal com entrada em vigor da nova redação do artigo 16.º do CIRS em 2006.

⁶⁴ Respectivamente aos exercícios fiscais de 1997 e 1999.

⁶⁵ Como referido pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer ao dado no Acórdão de 08 de julho de 2009.

⁶⁶ Conforme descrito na matéria de facto “B” apenas passou a residir em território Alemão desde 23/03/2000.

⁶⁷ De acordo com os §13e 14, respectivamente, da matéria de facto assente dos acórdãos.

⁶⁸ O qual mencionava que “São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo”.

imposto que, nessa condição, seria devido.

“A” e “B”, não se conformando com as liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 1997 e 1999, deram entrada no extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa de uma impugnação tendo por objecto as liquidações oficiosas de IRS. Após apreciação, a Administração Fiscal procedeu às revogações parciais dos atos impugnados de IRS e juros compensatórios, dando razão aos impugnantes na aplicabilidade do crédito de imposto nos termos do artigo 24.º da CDT celebrada entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha, pelo montante já pago na Alemanha.

Destas decisões foram deduzidos por “A” e “B” recurso para o STA pedindo a revogação integral das decisões recorridas e a sua substituição por outras que determinem a anulação integral das liquidações em causa.

A questão objeto desse recurso jurisdicional é a de saber se o impugnante “A” para efeito de aplicação da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital⁶⁹, deve considerar-se residente em território português, questão cuja decisão implica a interpretação do artigo 4.º da referida CDT.

Para apreciação do recurso, o STA começou por centrar-se na determinação do que seria a residência do impugnante “A”, tendo por base o n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha. Tendo considerado que “o conceito de residência «fiscal» para efeitos de direito interno será plenamente aplicável nas situações que apenas apresentem conexão com a ordem jurídica nacional ou nas situações em que, havendo embora conexão com outra ordem jurídica, não há vinculação por via convencional do Estado Português com o Estado com o qual essa conexão se verifica”.

Não sendo o caso da Alemanha, dado que esta celebrou com Portugal uma CDT. Portanto, nas relações entre Portugal e a Alemanha, no que aos impostos sobre o rendimento e sobre o capital diz respeito, deve prevalecer o conceito convencional de residência, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno.

Chegados à conclusão que será de aplicar ao caso o conceito convencional de residência e tendo por base o n.º 1 do artigo 4.º da CDT, chegou-se à conclusão que o mesmo remete a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna. No entanto, esta remissão não significa uma remissão incondicional, uma vez

⁶⁹ Aprovada para ratificação pela Lei N.º 12/82, de 3 de junho.

que a análise da residência é feita individualmente, pessoa a pessoa, independentemente da situação pessoal e familiar (conjugal) do sujeito passivo.

O acórdão chega, ainda, à conclusão que os critérios atendíveis para efeitos da “CDT Portugal/Alemanha para determinar a qualidade de residente convencional do impugnante “A” têm de ser similares aos elencados no n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha (domicílio, residência, local de direcção), pelo que têm de ser critérios que exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo aceitável para efeitos convencionais um mero critério de “residência por dependência”, por não exprimir por si mesmo qualquer conexão efectiva e real da maior parte das suas actividades económicas ao território português”.

O STA considerou, ainda, que o sujeito é residente na Alemanha desde 1973 e que somente se deslocou a Portugal nas férias de verão, sendo indiferente para efeitos de determinação da residência fiscal convencional o facto de a esposa residir em Portugal, não apresentando, assim, o sujeito “uma conexão efetiva e real com o território português, que o permita qualificar como residente nos termos da noção convencional”⁷⁰.

O STA concluiu que “para efeitos de aplicação da CDT Portugal/Alemanha, o impugnante A...deve considerar-se residente apenas na Alemanha, sendo ilegal, por violação do artigo 4.º, n.º 1 da CDT Portugal/Alemanha, a sua qualificação como residente (fiscal) em Portugal que a Administração Fiscal Portuguesa lhe atribui”.

Resolvida a questão por aplicação do n.º 1 do artigo 4.º, o STA considerou desnecessário recorrer-se aos critérios de desempate previstos no n.º 2 do referido preceito.

Posteriormente foram proferidos outros acórdãos que apresentam um circunstancialismo fático similar e seguem a mesma orientação, assim, e por esse motivo, far-se-á apenas uma breve abordagem aos factos que estiveram na base dos recursos para o STA.

⁷⁰ João Félix Nogueira (2011), p. 219.

4.2 – Acórdãos subsequentes

Quanto ao acórdão de 08 de setembro de 2010, o recurso foi interposto pela Fazenda Pública atendendo que o TAF Coimbra julgou procedente a impugnação judicial, determinando a anulação das liquidações e deferiu o pedido de restituição da quantia indevidamente paga.

Nos autos, discute-se as liquidações de IRS dos anos 1997 e 1998 referentes aos rendimentos (da categoria A) obtidos pelo impugnante como trabalhador emigrante na Alemanha. O impugnante trabalhou, durante 196 dias do ano de 1997 e durante 365 dias do ano de 1998, para a empresa B em Berlim.

O impugnante preencheu e entregou nos serviços fiscais da República da Alemanha as declarações de rendimentos relativas aos anos fiscais vindos de referir. Em Portugal não foram declarados os rendimentos auferidos na Alemanha, vindo posteriormente o impugnante a ser notificado para proceder ao pagamento voluntário do imposto sobre o IRS, relativos aos anos de 1997 e 1998. De referir que a mulher do impugnante permaneceu em Portugal nos períodos referidos.

Não se conformando com tais liquidações foi deduzida impugnação. A sentença recorrida determinou a anulação das liquidações e deferiu o pedido de restituição da quantia indevidamente paga, tendo por isso a Fazenda Pública recorrido para o STA. O STA negou provimento ao recurso da Fazenda Pública, socorrendo-se da fundamentação sufragada no acórdão analisado anteriormente.

O acórdão de 27 de outubro de 2010 tem como base, novamente, o recurso interposto pela Fazenda Pública atendendo que o TAF de Coimbra julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “A” e esposa “B” contra o ato de liquidação do IRS no ano de 1998.

Nos autos, discute-se a liquidação de IRS do ano de 1998 referente aos rendimentos (da categoria A) obtidos pelo impugnante como trabalhador emigrante na Alemanha.

Nesse período, o impugnante trabalhou e residiu durante 365 dias do ano de 1998 (com exceção do período de férias anual de 3 semanas) na Alemanha, mas manteve em território português a habitação sua, do seu cônjuge e agregado familiar em condições de a habitar.

Na declaração modelo 3, referente ao ano de 1998, apresentada em Portugal pelo

casal, foram declarados como únicos rendimentos de ambos, os rendimentos auferidos na Alemanha pelo impugnante. Na sequência da apresentação da declaração referida vieram os impugnantes a ser notificados para proceder ao pagamento voluntário do imposto sobre o IRS, relativo ao ano de 1998. Na liquidação, não foi deduzido o imposto objecto de retenção na fonte na Alemanha.

Depois de deduzida reclamação graciosa, sem sucesso, a liquidação foi impugnada. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação, baseando-se na doutrina que emana dos acórdãos do STA de 25 de março de 2009 e de 8 de julho de 2009, já por nós analisados. A Fazenda Pública recorreu da decisão e, de novo, o STA negou provimento ao recurso, baseando a sua decisão nos mesmos acórdãos em que se baseou a sentença recorrida.

Procedemos agora à análise do acórdão de 12 de janeiro de 2011, em que a Fazenda Pública veio recorrer da decisão do TAF de Coimbra que julgou procedente a impugnação deduzida por “A”, contra a liquidação oficiosa de IRS do ano de 2001 e respetivos juros compensatórios.

Discute-se nos autos a liquidação adicional de IRS do ano de 2001, na parte em que encontra afetada pelos rendimentos (da Categoria A), obtidos pelo impugnante como trabalhador emigrante na Alemanha. O impugnante exerceu a sua actividade profissional na Alemanha durante mais de 20 anos. Em Portugal residiam a sua esposa e as suas filhas.

No ano de 2001, o impugnante auferiu na Alemanha rendimentos de trabalho dependente e por conta desses rendimentos pagou impostos na Alemanha. A Direcção Geral dos Impostos (DGI) emitiu, em dezembro de 2005, a liquidação oficiosa em sede de IRS referente aos rendimentos do ano de 2001 e juros compensatórios. O impugnante foi notificado que a declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2001 iria ser objecto de correção.

Foi dado como provado em 1.^a instância que o impugnante no ano de 2001 trabalhou 12 meses na Alemanha, tendo usufruído de 30 dias de férias.

Perante tal liquidação adicional, foi deduzida impugnação, tendo a sentença recorrida julgado a mesma procedente. A decisão foi alvo de recurso pela Fazenda Pública e o STA negou provimento ao recurso apresentado, confirmando-se a decisão recorrida com a consequente procedência da impugnação e anulação da liquidação impugnada, baseando, mais uma vez, a sua decisão no acórdão de 25 de março de 2009.

Por último, procedemos à análise do acórdão de 24 de fevereiro de 2011; o

recurso foi interposto pela Fazenda Pública dado que, o TAF de Coimbra julgou totalmente procedente a impugnação deduzida por “A” contra as liquidações de IRS referentes aos anos de 1997 e 1998.

Nos autos, discute-se as liquidações de IRS dos anos de 1997 e 1998 referentes aos rendimentos (da categoria A) obtidos pelo impugnante como trabalhador emigrante na Alemanha. O impugnante, actualmente reformado por invalidez, exerceu a sua actividade profissional na Alemanha durante mais de 20 anos, tendo mantido uma segunda residência em território nacional, onde apenas permanecia durante de férias, correspondente a 30 dias ao ano.

O impugnante foi tributado na Alemanha pelos rendimentos auferidos em território Alemão anos de 1997 e 1998, provenientes de trabalho por conta de outrem.

A DGI emitiu, em 2002, as liquidações adicionais em sede de IRS referentes aos anos vindos de referir.

Mais resultou provado que o impugnante e a sua esposa, nos anos de 1997 e 1998, apresentaram, em Portugal, declarações conjuntas de rendimento de IRS modelo 2, acompanhadas dos respetivos anexos B1, e F, tendo, ainda, apresentado no ano de 1998 o anexo H.

Depois de deduzidas reclamações gratuitas e recurso hierárquico, sem sucesso, as liquidações foram impugnadas. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação, a decisão foi alvo de recurso pela Fazenda Pública e o STA negou provimento ao recurso apresentado, confirmando-se a decisão recorrida, baseando, mais uma vez, a sua decisão no acórdão de 25 de março de 2009 e subsequentes.

4.3 – Reações da doutrina à jurisprudência estabelecida pelo STA a partir de 2009

Concordantes com a decisão, considerada pioneira, tomada pelo STA no acórdão de 25 de março de 2009, temos Gustavo Lopes Courinha⁷¹ e Rui Morais. Nos ensinamentos do precedente autor, “o interesse deste acórdão está não na decisão propriamente dita mas sim na sua fundamentação”⁷², referindo o mesmo que se tivéssemos em consideração o n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, resultaria que “A” também

⁷¹ Gustavo Lopes Courinha (2015), p. 88.

⁷² Rui Duarte Morais, «A Residência e as Convenções de Dupla Tributação», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 2, 2009, pp. 218 ss.

deveria ser considerado como residente fiscal em Portugal. Estaríamos, assim, no entendimento da jurisprudência dominante perante um conflito positivo de residências a ser dirimido por aplicação das regras de desempate previstas no n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha.

Este acórdão, ainda no entender de Rui Morais, vai mais longe, situando a questão a “montante”, uma vez que, para que ocorra um conflito de residências será necessário que o sujeito passivo seja, legitimamente, havido como residente nos dois Estados. Para que tal se verifique é necessário apurar se o elemento de conexão previsto na lei interna é legítimo, não bastando que resulte da lei interna de cada um dos Estados a qualificação como residente.

No caso, não existia dúvida no que diz respeito à legitimidade da qualificação de “A” como residente na Alemanha, era, sim, questionada a legitimidade do elemento de conexão utilizado pela lei portuguesa para que este fosse considerado como residente em Portugal.

Assim, quando as normas nacionais se proponham sujeitar a tributação factos que ocorram fora das fronteiras desse Estado devem obedecer ao princípio da razoabilidade. No caso em apreço, e seguindo o pensamento de Rui Morais, “a razoabilidade do elemento de conexão em que Portugal fundava a sua pretensão podia ser aferido a partir de normas convencionais, das disposições da CDT Portugal/Alemanha, ou seja, não existia a necessidade de invocar princípios de direito internacional”⁷³.

De referir, por fim, que para Rui Morais a questão mais relevante e inovadora deste acórdão residiu no facto de este considerar que o n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha obriga a que a análise da questão da residência deva ser feita individualmente, ou seja, pessoa a pessoa, não devendo assumir relevância a situação familiar do sujeito passivo.

Em comentários discordantes ao acórdão de 25 de março de 2009, surgem João Sérgio Ribeiro⁷⁴ e João Félix Nogueira⁷⁵.

Para João Sérgio Ribeiro, os defensores do conceito convencional de residência, fazem-no à margem, quer do estipulado no MOCDE, quer do respectivo comentário; assim, não só põem em causa a aplicabilidade das próprias CDT, como “infligem uma

⁷³ Rui Duarte Morais (2009), p. 219.

⁷⁴ João Sérgio Ribeiro (2012), pp. 98-99.

⁷⁵ João Félix Nogueira (2011), pp. 226 ss.

erosão injustificável às receitas fiscais, sem que os benefícios que daí decorram para o sujeito passivo sejam sequer claros”⁷⁶. O autor defende ainda, que, no que respeita às pessoas singulares, o conceito de residência deve ser alicerçado nas normas de direito interno, dado que não existe um conceito autónomo de residência a nível convencional.

João Félix Nogueira faz uma análise exaustiva ao acórdão, pelo que nos focaremos apenas em algumas passagens do autor.

O autor sublinha que todo o acórdão se centrou no plano internacional, quando no seu entender a questão poderia ter sido resolvida se fosse considerada no plano interno. Por outro lado, sustenta ainda que o sistema só pode funcionar, verdadeiramente se o conceito de residência mencionado na CDT for associado apenas às noções internas, permitindo, assim, que todos os que são tributados pelo seu rendimento mundial tenham acesso aos mecanismos convencionais.

Segundo o mesmo autor, a decisão do acórdão “parece cometer uma espécie de *circulus in demonstrando*⁷⁷: o dispositivo que se utiliza para sustentar a inaplicabilidade da norma interna é o dispositivo convencional, sendo que a convenção, face à desaplicação desse mesmo artigo não se mostra aplicável”⁷⁸. Ou seja, se por um lado se usa um dispositivo convencional para afastar a aplicabilidade do dispositivo interno, por outro lado, ignora-se que o mesmo constitui a base de legitimidade de acesso ao sistema convencional.

O autor chama, finalmente, a atenção para a circunstância de a linha jurisprudencial em apreço, caso não seja revista e continue a ser aplicada, poder trazer um “forte impacto sobre o equilíbrio do sistema normativo tributário-internacional português tal como pode conduzir a uma considerável perda de receitas”⁷⁹.

⁷⁶ João Sérgio Ribeiro (2012), pp. 98-99.

⁷⁷ Como refere João Félix Nogueira a expressão significa, em português corrente, uma espécie de “pescadinha de rabo na boca”.

⁷⁸ João Félix Nogueira (2011), p. 245.

⁷⁹ João Félix Nogueira (2011), p. 246.

5 - O regime fiscal dos Residentes Não Habituais

5.1 - Enquadramento

O mundo está em constante mudança e Portugal não é uma exceção. Sabemos que associados ao espírito de mudança estão subjacentes os novos desafios que a sociedade atravessa, impostos, por vezes, pelas instâncias nacionais e internacionais. Por outro lado, “a supressão de fronteiras comerciais e dos principais entraves à livre circulação de pessoas, bens e capitais em resultado de formas de integração regional multinacional e da abertura dos mercados a uma escala planetária”⁸⁰ está a transformar a sociedade atual, logo o sistema fiscal português não pode ficar alheio a esta realidade.

Assim, e à semelhança do que já tinha sido implementado noutros países, tais como: Reino Unido, França, Holanda, Dinamarca, Suíça ou Espanha, foi publicado em Portugal, em 2009, o Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento (CFI), o qual estabeleceu o regime fiscal dos residentes não habituais em sede de IRS.

Este regime, inovador no contexto da legislação fiscal portuguesa, “conduz a que os instrumentos de política internacional do nosso país devam funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”⁸¹, contribuindo, desse modo, ao estímulo da competitividade da economia nacional.

Com este regime Portugal pretende atrair, por um lado, os chamados *High Net Worth Individuals* (HNWI), ou seja, indivíduos com rendimento ou património líquido muito elevado, e que, por esse motivo, facilmente se podem deslocar entre os vários Estados, sendo particularmente “sensíveis aos estímulos fiscais, no que diz respeito às suas decisões de localização e escolha de residência principal”⁸².

Por outro lado, este regime especial pretende atrair mão de obra qualificada para desempenhar atividades de elevado valor acrescentado, incluindo-se aqui, quadros

⁸⁰ Rui Nascimento, Tiago Machado Graça & Marcos Ramos, «O novo regime fiscal do residente não habitual. O contribuinte volátil e o *headhunting* fiscal na captação de investimento», *Os 10 anos de investigação do CIJE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 858.

⁸¹ Cfr. Preâmbulo do DL n.º 249/2009, de 23 de setembro.

⁸² BDO & Associados, SROC, Lda., *Estudo sobre o ordenamento jurídico-tributário português na perspetiva da análise do seu impacto na competitividade da economia portuguesa, face à necessidade da sua internacionalização e com vista à criação de emprego*, 2014, p. 33, disponível em: <http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/06/2014-04-Estudo-sobre-Ordenamento-Juridico-Tribut%C3%A1rio-Portugu%C3%AAs.pdf>

estrangeiros e trabalhadores nacionais com residência atual fora do país, podendo estes ser uma mais valia para as empresas nacionais, que com o seu saber e conhecimento contribuiriam para impulsionar a produtividade das empresas e a alavancagem da economia nacional.

5.2 - O conceito de residente não habitual

De acordo com a lei fiscal vigente, consideram-se residentes não habituais em Portugal, nos termos do artigo 16.º, n.ºs 1, 2 e 8 do CIRS, as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território português, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa. Caso tenham aí permanecido menos tempo, torna-se necessário que disponham em Portugal de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, num qualquer dia do período atrás referido⁸³. De referir que os sujeitos passivos, quando solicitarem a inscrição como residentes não habituais, não podem ter sido tributados como residentes fiscais em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores.

Para o reconhecimento do estatuto de residente não habitual⁸⁴ por parte da AT, o sujeito passivo deverá solicitar a sua inscrição, junto das entidades competentes, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente neste território.

Após o cidadão ser considerado residente não habitual pelas autoridades fiscais portuguesas adquire o direito de ser tributado como tal por um período de dez anos consecutivos e improrrogáveis.

Pese embora este regime tenha sido criado em 2009, a verdade é que devido às críticas apontadas relativamente à excessiva burocratização e morosidade de todo o processo, acabando o mesmo por não ter o sucesso esperado, em 2012 através da Circular 9/2012⁸⁵, de 3 de agosto, foram simplificados e esclarecidos alguns procedimentos administrativos nomeadamente à condição de acesso a este regime.

⁸³ http://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2015/abr_2015/Fisco-esclarece-regime-de-residencia-parcial-em-IRS.aspx [consultado em 15-06-2015].

⁸⁴ Refira-se que a obtenção deste estatuto não é automática, carecendo de apreciação e aprovação por parte das autoridades fiscais.

⁸⁵ A Circular referida veio simplificar e atualizar os procedimentos administrativos constantes na Circular 2/2010, de 6 de maio.

Antes de agosto de 2012 era exigido, ao contribuinte, para efeitos de inscrição neste regime, a apresentação de certificados de residência fiscal e de tributação no estrangeiro, referente aos cinco anos anteriores à sua vinda para território português. Presentemente, apenas bastará que o sujeito passivo apresente no ato de inscrição uma declaração em que não se verificaram os requisitos necessários para ser considerado residente em território português, em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que pretenda que tenha início a tributação como residente não habitual⁸⁶.

A verdade é que, com a simplificação e clarificação dos procedimentos administrativos *supra* referidos, os pedidos de adesão subiram consideravelmente. Desde a criação deste regime, em 2009, o Estado recebeu 1630 pedidos de adesão (dos quais 183 foram rejeitados), 1078 só no ano de 2013, o que representa um aumento de 98% face aos anos anteriores, estando a Polónia, a Holanda, a Irlanda, a Suíça, o Brasil e a França entre os países com mais inscritos⁸⁷.

5.2.1 - Tributação dos residentes não habituais

Verificados os requisitos essenciais para a obtenção do estatuto de residente não habitual, propomo-nos, de seguida, analisar em que consiste o regime fiscal aplicável a estes sujeitos. Importa, por isso, agora referir quais os rendimentos sujeitos a tributação e em que termos a mesma se efetua tendo em consideração a origem dos rendimentos.

1. Rendimentos de fonte interna (obtidos em Portugal)

Nos termos do n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, “são elegíveis para efeitos do regime fiscal do residente não habitual os rendimentos líquidos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e B (rendimentos empresariais e profissionais) em território português”⁸⁸ auferidos em atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de

⁸⁶ Cfr. ponto número 2 da Circular 9/2012, de 3 de agosto.

⁸⁷ Ana Brito (2014-01-16), “Mais de mil estrangeiros pedem para pagar menos imposto em Portugal”, *Jornal O Público*, disponível online em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/mais-de-mil-estrangeiros-pedem-para-pagar-menos-impostos-em-portugal-1619255?page=-1> [consultado em 16-06-2015].

⁸⁸ Rui Nascimento, Tiago Machado Graça & Marcos Ramos (2010), p. 866.

janeiro, sendo estes tributados em IRS à taxa especial de 20%, se não for exercida a opção pelo seu englobamento. Refira-se que o valor da taxa não sofreu alteração dado que, a Comissão para a Reforma do IRS considerou “que uma qualquer alteração (para mais, sendo no sentido da sua elevação) comprometeria decisivamente a atratividade do sistema dos residentes não habituais”⁸⁹.

No que respeita aos restantes rendimentos obtidos pelos residentes não habituais das categorias A e B, não considerados de elevado valor acrescentado, e aos rendimentos das restantes categorias⁹⁰, serão tributados às taxas gerais e progressivas de IRS (que variam entre 14,5% e 48%)⁹¹.

A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro elenca como atividades de elevado valor acrescentado as atividades desenvolvidas por: (i) arquitetos, engenheiros e técnicos similares; (ii) artistas plásticos, atores e músicos; (iii) auditores; (iv) médicos e dentistas; (v) professores; (vi) psicólogos; (vii) profissões liberais, técnicos e assimilados; e (viii) investidores, administradores e gestores.

No entanto, com a Reforma do IRS foram introduzidos mais dois itens - pilotos de aviação civil e atuários – à lista de profissões já existente “porquanto se constatou existirem razões objetivas para a criação de estímulos à fixação destes profissionais em Portugal”⁹².

2. Rendimentos de fonte externa (obtidos no estrangeiro)

A atribuição do estatuto de residente não habitual em Portugal pressupõe uma residência, pelo menos prévia, noutro país. Sendo, por isso, regra os sujeitos passivos serem beneficiários de rendimentos com fonte ou origem fora de Portugal.

“Tendo em vista a competitividade do regime, o legislador teve a preocupação de evitar a dupla tributação destes rendimentos auferidos no estrangeiro, optando, para

⁸⁹ Rui Duarte Morais, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, disponibilizado aos alunos no sítio da disciplina de Direito Fiscal (2014/2015), no campus online da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p.33.

⁹⁰ Categorias E (rendimentos de capitais); F (rendimentos prediais); G (incrementos patrimoniais) e H (pensões).

⁹¹ Cfr. Artigo 68.º do CIRS.

⁹² Rui Duarte Morais, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, disponibilizado aos alunos no sítio da disciplina de Direito Fiscal (2014/2015), no campus online da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p.34.

sua correcção, pelo método da *isenção com progressividade*⁹³. Deste modo, os rendimentos de fonte estrangeira não são considerados para efeitos de tributação em Portugal, embora sejam englobados em conjunto com os rendimentos de fonte interna que não estejam abrangidos pela taxa especial de 20%.

Com efeito, e para que se verifique a eliminação da dupla tributação jurídica internacional o artigo 81.º do CIRS prevê as seguintes condições:

2.1. Rendimentos da Categoria A

Os rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente) obtidos no estrangeiro por residentes não habituais estão isentos de tributação em Portugal desde que se verifique uma das condições previstas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS. Ou seja, os rendimentos desta categoria terão que ser tributados no Estado da fonte (Estado contratante), em conformidade com CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou nos casos em que não exista uma CDT celebrada por Portugal, os mesmos terão que ser tributados no Estado de origem desde que ao abrigo do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, o rendimento não possa ser considerado obtido em Portugal.

2.2. Rendimentos das Categorias B, E, F e G

Os rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) provenientes de uma fonte estrangeira, auferidos por residentes não habituais, em resultado de atividades de elevado valor acrescentado de carácter científico, artístico ou técnico, bem como das categorias E (rendimentos de capitais), F (rendimentos prediais) e G (incrementos patrimoniais), encontram-se isentos de imposto em Portugal, nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS desde que, alternativamente possam ser tributados no país de origem de acordo com a CDT celebrada entre Portugal e esse país; ou possam ser tributados no outro país de acordo com o MOCDE nos termos das observações e reservas formuladas por Portugal. Caso não exista qualquer CDT celebrada entre Portugal e o outro país, esta isenção só poderá ser aplicada se o Estado

⁹³Marta Ramos Mendes, «Análise do regime fiscal do residente não habitual à luz do princípio da não discriminação no direito europeu», *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2012, p. 263.

de origem não constar da lista aprovada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro⁹⁴, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

2.3. Rendimentos da **Categoria H**

Por último, no que respeita aos rendimentos da categoria H (pensões) obtidos no estrangeiro, por residentes não habituais, os mesmos estão isentos de tributação em Portugal, nos termos do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, desde que, sejam tributados no Estado da fonte em conformidade com acordo de dupla tributação celebrado entre Portugal e esse Estado, ou, alternativamente, não sejam de considerar obtidos em território português, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS.

Assim, é possível que este tipo de rendimentos não seja sujeito a tributação nem em Portugal nem no Estado da fonte, atendendo à alínea b) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS. Ou seja, se a alínea a) exige a tributação efetiva no estado contratante, o mesmo não acontece ao abrigo da alínea b), dado que este não refere a mera sujeição no Estado da fonte desses rendimentos⁹⁵.

Na opinião de Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, “o aligeiramento dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da Categoria H foi intencional”⁹⁶, com o objectivo de atrair os pensionistas e reformados.

Portugal é naturalmente um país com vários fatores de atração. A sua localização geográfica, o sol, os extensos areais, os bons cuidados de saúde, a boa qualidade na habitação e sobretudo uma carga fiscal mais baixa atrai cada vez mais pessoas com algum poder de compra, nomeadamente, reformados estrangeiros, aliando, assim, as potencialidades do país há possibilidade de escapar às elevadas cargas fiscais do seu país de origem.

⁹⁴ Primeira alteração à Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

⁹⁵ Raquel Mesquita, *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2014, p. 35.

⁹⁶ Ricardo da Palma Borges & Pedro Ribeiro de Sousa, «O novo regime fiscal dos residentes não habituais», *Fiscalidade*, n.º 40, Outubro-Dezembro, 2009, p. 24.

Estes residentes não habituais podem, deste modo, “estar a usufruir de um «paraíso fiscal», em matéria de IRS, mas consomem e compram casa, dinamizando o mercado imobiliário e pagando os respectivos impostos”⁹⁷.

De acordo com Pascoal Gonçalves do Grupo Imobiliário Libertas⁹⁸, houve mais de 40% de reformados estrangeiros à procura de uma casa em Portugal em 2013 face ao ano anterior (o maior aumento de procura foi de franceses), o que se poderá explicar pelo facto de apenas em 2012 terem sido simplificados alguns procedimentos administrativos, como referenciado anteriormente.

Vejamos o caso de um casal de franceses que se instalou na zona Oeste. O casal Joëlle e Dominique Pouplier, de 62 e 65 anos, respectivamente, decidiu instalar-se em Portugal, atraídos pelo mar, pelo golfe e pelo clima ameno, associado aos benefícios fiscais que Portugal lhes oferecia. Era, portanto, o reverso de França, onde o custo de vida é elevado e os seus “impostos quase confiscatórios”.

O estatuto de residente não habitual conseguiu após a sua chegada, veio contribuir decisivamente para a sua fixação no nosso país. Assim, decidiram vender a habitação que possuíam no sul de França e adquiriram uma propriedade nas Caldas da Rainha. Com pensões de reforma elevadas sobre as quais incidia, no país de origem, uma alta taxa de impostos aproveitaram o regime fiscal português, atribuído aos residentes não habituais, que lhes permite não pagar IRS durante 10 anos sobre a sua reforma.

Este será, porventura, um entre muitos exemplos dos pensionistas estrangeiros que escolhem Portugal para fixar a sua residência, tendo por base o regime fiscal que o Governo português lhes proporcionou.

5.3 – Crítica ao regime

Em jeito de conclusão, poder-se-á dizer que o regime fiscal aplicado aos residentes não habituais foi e continua a ser alvo de críticas que na opinião de Rui

⁹⁷ Alexandra Correia & Clara Teixeira (2014-06-06), “Portugal paraíso fiscal”, *Revista Visão*, disponível online em: <http://visao.sapo.pt/portugal-o-eldorado-fiscal-para-estrangeiros=f782835>. [consultado em 17-06-2015].

⁹⁸Dados retirados da reportagem da Euronews, disponível em: <http://pt.euronews.com/2014/07/25/portugal-um-paraíso-para-os-reformados-estrangeiros/> [consultado em 17-06-2015].

Morais⁹⁹ são pertinentes, sobretudo no que diz respeito aos benefícios que os residentes não habituais gozam durante 10 anos. Usufruindo estes de um regime fiscal privilegiado relativamente aos rendimentos auferidos, em território português, no exercício de “atividades de elevado valor acrescentado” dado que lhes permitirá pagar uma taxa de IRS de apenas 20%, o que pode originar situações de desigualdade.

De acordo com a Comissão para a Reforma do IRS, constatou-se que este regime não atraiu os profissionais de “alto valor acrescentado” que seria espectável, ao invés do que sucedeu com o número elevado de pensionistas que optaram por fixar residência no nosso país. Uma das razões apontadas reside no facto de os requisitos exigidos em relação a algumas das profissões elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro serem de difícil aplicabilidade.

Quanto aos benefícios concedidos aos pensionistas, estes nem sempre são aceites pacificamente se tivermos em consideração o aumento da carga fiscal aplicada, nos últimos anos, aos contribuintes portugueses. No entanto, cremos que a implementação deste regime veio contribuir, em certa medida, para a alavancagem da economia portuguesa, para além de que, já existiam sistemas semelhantes em outros países, colocando-se, portanto, Portugal em pé de igualdade em relação aos mesmos.

Refira-se, por fim, que a Comissão para a Reforma do IRS, no seu Projeto propôs a extensão da isenção, que atualmente se aplica aos pensionistas, às mais-valias mobiliárias e aos rendimentos de capital obtidos no estrangeiro por residentes não habituais. Contudo, esta proposta não foi aceite pelo Governo o que, como afirma Rui Morais foi uma “ «oportunidade perdida» no atracão de capital, de que o país tanto necessita”¹⁰⁰.

⁹⁹ Rui Duarte Morais, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, disponibilizado aos alunos no sítio da disciplina de Direito Fiscal (2014/2015), no campus online da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

¹⁰⁰ Rui Duarte Morais, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, disponibilizado aos alunos no sítio da disciplina de Direito Fiscal (2014/2015), no campus online da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p.34.

6 – Conclusão

Com base no estudo que levamos a efeito, podemos constatar que a mobilidade das pessoas entre territórios é cada vez mais uma realidade. O fluxo migratório é uma constante, provocado, muitas vezes, pelas situações de crise que os países atravessam.

No que a Portugal diz respeito, tem-se vindo a verificar um crescente aumento do número de portugueses que se deslocam para outros países, quer pela procura de trabalho quer “por força da reconversão do negócio de muitas empresas”¹⁰¹, impondo, desta forma, que muito do seu capital humano seja destacado para exercer as suas funções no estrangeiro.

Dado que muitas das deslocações dos então residentes fiscais portugueses ocorriam no decurso de um ano fiscal, tornava difícil a determinação da residência para efeitos fiscais. Assim, a Comissão para a Reforma do IRS entendeu que o conceito de residente fiscal devia ser alterado, passando a solução pela introdução no nosso ordenamento jurídico de um novo conceito – residência fiscal parcial, por forma a garantir uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e o estatuto de residente fiscal.

As CDT têm aqui um papel fulcral, dado que impõem o estabelecimento de limites ao poder de tributar dos Estados contratantes. Estes têm que estabelecer quais os elementos de conexão que consideram relevantes para efeitos de tributação. Concluindo-se que os elementos de conexão relevantes, do ponto de vista do direito internacional, no que respeita aos impostos sobre o rendimento são, a fonte do rendimento e a residência do beneficiário. Permitindo-nos, assim, chegar aos dois grandes princípios internacionalmente aceites no que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência.

Podemos constatar que o elemento de conexão da residência prevalece na tributação dos rendimentos do sujeito passivo no entanto, com alguma regularidade, surgem situações de dupla tributação internacional associadas à atribuição da qualidade de residente. Assim, a resolução deste tipo de problema passa por aferir qual dos Estados é o da residência, para tal devem tidos em consideração os critérios consagrados

¹⁰¹ Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Projeto da Reforma do IRS, Setembro de 2014, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, disponível em: <http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>, p. 49. [consultado em 25-04-2015].

no artigo 4.º do MOCDE, acabando este por remeter para legislação interna de cada país.

Da análise efetuada à jurisprudência nacional, no que respeita aos problemas de dupla residência de pessoas singulares, recentemente, com a publicação do acórdão de 25 de março de 2009, considerado inovador e paradigmático, tem vindo a consolidar-se um novo entendimento quanto à resolução deste tipo de conflitos, passando a atribuir-se prevalência às normas convencionais em detrimento do conceito interno de residência. Tendo a doutrina por ele fixada vindo a ser seguida nas decisões subsequentes do STA sobre a mesma problemática.

Contudo, podemos constatar pela investigação por nós efetuada, que a doutrina não é unanime quanto à decisão proferida pelo acórdão de 25 de março de 2009.

Por fim, quanto aos residentes não habituais, apesar de este regime ter sido implementado no sistema legislativo português em 2009¹⁰² com o objectivo de atrair, por um lado, indivíduos com rendimento ou património líquido muito elevado, nomeadamente pensionistas, e por outro mão de obra qualificada para desempenhar funções de elevado valor acrescentado, a verdade é que devido às críticas que lhe eram imputadas quanto excessiva burocratização e morosidade de todo o processo houve a necessidade de simplificar os procedimentos administrativos através da criação da Circular de 9/2012.

No entanto, é de referir que com a simplificação e clarificação dos procedimentos os pedidos de adesão ao regime, sobretudo por pensionistas, subiram significativamente.

¹⁰² Com a publicação do DL n.º 249/2009, de 23 de setembro.

Bibliografia

BORGES, Ricardo da Palma & SOUSA, Pedro Ribeiro de, «O novo regime fiscal dos residentes não habituais», *Fiscalidade*, n.º 40, Outubro-Dezembro, 2009, pp. 5-57.

BRITO, Ana (2014-01-16), “Mais de mil estrangeiros pedem para pagar menos imposto em Portugal”, *Jornal O Público*, disponível online em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/mais-de-mil-estrangeiros-pedem-para-pagar-menos-impostos-em-portugal-1619255?page=-1>.

Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Projeto da Reforma do IRS, Setembro de 2014, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, (<http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>).

CORREIA, Alexandra & TEIXEIRA, Clara (2014-06-06), “Portugal paraíso fiscal”, *Revista Visão*, disponível online em: <http://visao.sapo.pt/portugal-o-eldorado-fiscal-para-estrangeiros=f782835>.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, Almedina, Coimbra, 2015.

DOURADO, Ana Paula, *Princípios de Direito Tributário Internacional*, 1998.

FAUSTINO, Manuel, «Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, Julho-Dezembro, 2009, pp. 99-147.

FERREIRA, Célia Santos, *A interpretação dos tratados contra a dupla tributação*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2014.

MENDES, Marta Ramos, «Análise do regime fiscal do residente não habitual à luz do princípio da não discriminação no direito europeu», *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2012, pp. 257-282.

MESQUITA, Raquel, *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2014.

- MORAIS, Rui Duarte, *Os impostos no Século XXI*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
- MORAIS, Rui Duarte, «Dupla Tributação Internacional em IRS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, 2008, pp. 109-127.
- MORAIS, Rui Duarte, «A Residência e as Convenções de Dupla Tributação», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 2, 2009, pp. 217-223.
- MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014.
- MORAIS, Rui Duarte, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, disponibilizado aos alunos no sítio da disciplina de Direito Fiscal (2014/2015), no campus online da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.
- NASCIMENTO, Rui, GRAÇA, Tiago Machado & RAMOS, Marcos, «O novo regime fiscal do residente não habitual. O contribuinte volátil e o *headhunting* fiscal na captação de investimento», *Os 10 anos de investigação do CIJE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 857-880.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015.
- NOGUEIRA, João Félix, «A dupla residência fiscal de pessoas singulares: enquadramento da questão nos planos internos, europeu e internacional à luz da recente da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, 2011, pp. 209-247.
- NUNES, Vera Vieira (2010-10-04), “Convenções para evitar a dupla tributação”, *Jornal de Negócios*, disponível online em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/JornalNegocios4Out.pdf>.
- PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, Coimbra, 2010.
- PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional-Casa da moeda, Lisboa, 1984.

PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 5.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2012.

RIBEIRO, João Sérgio, «O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno», *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2012, pp. 89-100.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2015.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição Actualizada, Almedina, Coimbra, 2014.