



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

**DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO DECORRENTE  
DA APLICAÇÃO CONJUNTA DAS  
CONVENÇÕES SOBRE DUPLA  
TRIBUTAÇÃO E DOS BENEFÍCIOS FISCAIS  
NACIONAIS**

Ana Catarina Silva Pimenta

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO DECORRENTE  
DA APLICAÇÃO CONJUNTA DAS  
CONVENÇÕES SOBRE DUPLA  
TRIBUTAÇÃO E DOS BENEFÍCIOS FISCAIS  
NACIONAIS**

Ana Catarina Silva Pimenta

Orientador: João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, por toda a orientação, disponibilidade e preocupação.

Aos meus queridos pais, pois sem eles nada seria possível.

Ao meu irmão pelo apoio demonstrado.

A ti, Miguel, companheiro de vida, por todas as horas que nos retirei.

À Angelina Teixeira, por me fazer acreditar e sonhar que tudo é possível.

## RESUMO

A dissertação que se apresenta centra-se na problemática da dupla não tributação emergente da conjugação dos benefícios convencionais e dos benefícios fiscais previstos no regime do residente não habitual. Pretende-se analisar as convenções no sentido de determinar se, contrariamente ao seu espírito, podem surgir situações de dupla não tributação, a propósito dos benefícios fiscais nacionais.

Nesta lógica começa-se por apresentar no Capítulo I um conjunto de noções operativas fundamentais para o enquadramento do tema-problema em análise. No Capítulo II traça-se a evolução das reações das convenções à dupla não tributação, em particular da Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património, com a finalidade de contextualizar a alteração de paradigma no combate à dupla não tributação trazida pelo movimento BEPS. O Capítulo III apresenta em pormenor todos os aspetos do regime fiscal do residente não habitual. No capítulo IV perspetiva-se de que forma podem surgir, a propósito das diversas categorias de rendimentos, situações de dupla não tributação por meio da aplicação conjunta dos benefícios de direito convencional e dos benefícios do regime do residente não habitual. Finalmente, no Capítulo V analisam-se as respostas dadas pelos diversos Estados e sugerem-se vias para futuras alterações das convenções no sentido de eliminar a dupla não tributação.

**Palavras-chave:** Dupla não tributação; Benefícios fiscais; BEPS; Regime fiscal do residente não habitual; Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património.

## *ABSTRACT*

The work presented concerns on the problem of double non-taxation arising from the combination of conventional benefits and tax benefits provided in the non-habitual resident regime. It is intended to analyze the conventions in order to determine whether, contrary to their spirit, double non-taxation situations may arise, regarding national tax benefits.

In this logic, we begin by presenting in Chapter I a set of fundamental operative notions for framing the problem-theme under analysis. In Chapter II traces the evolution of the reactions of the conventions to double non-taxation, in particular OECD Model

Tax Convention on Income and on Capital, in order to contextualize the paradigm shift in the fight against double non-taxation brought by the BEPS movement. The Chapter III presents in detail all aspects of the non-habitual resident tax regime. In Chapter IV looks how may arise, in relation to the several categories of income, double non-taxation situations through the joint application of the benefits under conventional law and the benefits of the non-habitual resident tax regime. Finally, in Chapter V, analyzes the responses given by different States and suggests ways for future amendments of the conventions in order to eliminate double non-taxation.

***Keywords:*** Double non-taxation; Tax benefits; BEPS; Non-habitual resident tax-regime; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

## ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BE	Beneficiário Efetivo
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CDT	Convenções sobre Dupla Tributação
CE	Comissão Europeia
CGAA	Cláusula Geral Antiabuso
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património
CVDT	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
DNT	Dupla Não Tributação
EF	Estado da Fonte
ER	Estado da Residência
EM	Estados-Membros
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
LGT	Lei Geral Tributária
LEO	Lei de Orçamento de Estado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
RNH	Residente(s) Não Habitual(ais)
UE	União Europeia

# ÍNDICE

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
A. NOTA INTRODUTÓRIA.....	11
B. OBJETO.....	11
1. DELIMITAÇÃO POSITIVA.....	11
2. DELIMITAÇÃO NEGATIVA.....	11
C. JUSTIFICAÇÃO DO TEMA.....	12
D. METODOLOGIA E BIBLIOGRAFIA.....	12
E. SEQUÊNCIA.....	13
<b>CAPÍTULO I – AS CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>15</b>
A. CONCEITO.....	15
B. O PAPEL DAS CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	17
1. REDUÇÃO OU ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	17
2. COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS.....	18
C. O USO IMPRÓPRIO DAS CONVENÇÕES E A DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO.....	19
<b>CAPÍTULO II - STATUS QUO DO COMBATE À DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>22</b>
A. PRELÚDIO.....	22
B. PRINCÍPIO GERAL ANTIABUSO.....	22
C. RESPOSTA DO BEPS – AÇÃO 6.....	24
D. CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO DA CMOCDE.....	27
E. CLÁUSULA SUBJECT-TO-TAX.....	30
F. CLÁUSULA SWITCH-OVER.....	31
G. O PANORAMA GLOBAL DO COMBATE À DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO.....	32
<b>CAPÍTULO III – O REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL.....</b>	<b>33</b>

A. ENQUADRAMENTO.....	33
B. CONDIÇÕES DE ACESSO AO REGIME.....	34
C. BENEFÍCIOS FISCAIS PREVISTOS NO REGIME.....	34
D. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS.....	35
1. RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE .....	35
2. RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS.....	36
3. RENDIMENTOS DE CAPITAIS, RENDIMENTOS PREDIAIS E RENDIMENTOS DERIVADOS DE MAIS-VALIAS.....	36
4. RENDIMENTOS DE PENSÕES.....	37
E. REGISTO E OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS.....	38
<b>CAPÍTULO IV – DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS.....</b>	<b>40</b>
A. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	40
B. OS DIVIDENDOS E OS JUROS.....	40
C. AS ROYALTIES.....	41
D. AS MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS.....	41
E. AS PENSÕES E REMUNERAÇÕES SIMILARES.....	42
F. CONCLUSÕES.....	43
<b>CAPÍTULO V – REFLEXÃO CRÍTICA.....</b>	<b>45</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>51</b>
A. LIVROS E ARTIGOS.....	51
B. DOCUMENTOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS.....	59

# INTRODUÇÃO

## A. NOTA INTRODUTÓRIA

A integração das economias num mercado global tem promovido uma procura incessante de investimento estrangeiro por parte dos diferentes Estados, através de normas fiscais atrativas, bem como de benefícios fiscais.

Os Estados sentem cada vez mais a necessidade de criar mecanismos fiscais para se adaptarem à globalização, sob pena de perderem competitividade económica, num espectro cada vez mais global.

Mais do que nunca, a competitividade entre os Estados tem de passar por uma política tributária eficiente, mas o que se tem assistido é a uma promoção pelos próprios Estados de regimes fiscais que procuram atrair investimento estrangeiro, frequentemente alavancadas em situações de ausência de tributação em qualquer Estado.

É neste particular contexto que surgiu o regime fiscal do residente não habitual, que procura atrair indivíduos com elevados rendimentos ou património, através da atribuição de indulgentes isenções, em sede de IRS, que, combinadas com as disposições das convenções, resultam em dupla não tributação ou tributação reduzida.

## B. OBJETO

### 1. DELIMITAÇÃO POSITIVA

A presente dissertação terá por objeto de cognição o estudo da dupla não tributação. Como exemplo prático da dupla não tributação resultante da aplicação concorrente dos benefícios convencionais e dos benefícios fiscais de direito interno escolhemos o regime fiscal do residente não habitual, porque é uma regulação pródiga em benefícios fiscais para as várias categorias de rendimentos em sede de IRS (não só no domínio das pensões, mas também nas categorias A, B, E, F e G).

Explorar-se-á os mecanismos previstos nas convenções destinados a combater a dupla não tributação, de modo a averiguar se, no domínio das críticas reflexivas, tais dispositivos já existentes conseguem resolver (definitivamente ou servirem de fonte de inspiração) a dupla não tributação ou tributação reduzida que os rendimentos estrangeiros auferidos por residentes não habituais beneficiam.

### 2. DELIMITAÇÃO NEGATIVA

No nosso estudo tomaremos somente em conta a dupla não tributação resultante do aproveitamento conjunto das vantagens fiscais conferidas pelos tratados e dos benefícios fiscais previstos no direito interno, a propósito do regime fiscal do residente não habitual.

Investigaremos apenas os mecanismos de combate à dupla não tributação previstos nas convenções, em particular os previstos na CMOCDE.

Na análise do regime fiscal do residente não habitual trataremos exclusivamente da tributação dos rendimentos de fonte estrangeira auferidos por residentes não habituais, pois só quanto a estes se põe o problema da dupla não tributação, em virtude da aplicação concomitante dos preceitos convencionais e do normativo de eliminação da dupla tributação jurídica internacional.

### **C. JUSTIFICAÇÃO DO TEMA**

A definição do tema do presente estudo deve-se à crescente relevância da problemática da dupla não tributação no discurso tributário atual, desde logo evidenciada pelo movimento BEPS da OCDE, e pelo facto de as respostas dadas, quer pelos Estados, quer pelas organizações internacionais, serem díspares, o que conduz a que o mesmo tenha um maior interesse, quer numa vertente académica, mas sobretudo numa vertente prática.

O universo sucessivo de críticas lançadas ao regime fiscal do residente não habitual, em razão da dupla não tributação que este permite conjugado com as disposições das convenções, despertou a nossa curiosidade para o tema. Pois: será que o regime do residente não habitual permite uma efetiva dupla não tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro? Na afirmativa, quais as categorias de rendimentos auferidas por residentes não habituais que beneficiam de uma dupla não tributação? Será possível reagir contra a dupla não tributação dos residentes não habituais no quadro dos dispositivos já existentes ou é necessário a introdução de novos mecanismos ao nível do direito convencional?

As interrogações que acabamos de formular encorajaram-nos a dedicar o nosso esforço reflexivo a este tema, definindo-o, assim, como objeto de investigação do nosso estudo.

### **D. METODOLOGIA E BIBLIOGRAFIA**

Após balizado o objeto do nosso estudo, cabe delimitar a metodologia utilizada.

A discussão do mote será feita através de um cuidado exame de artigos doutrinários, de relatórios e de outros documentos de organizações internacionais, em particular da Comissão Europeia e da OCDE.

Além disso, o nosso estudo baseou-se na análise da Convenção Modelo da OCDE e respetivos Comentários, na sua versão mais recente (2017), pelo facto de a generalidade das convenções celebradas por Portugal obedecerem, nas suas linhas mestras, ao Modelo de Convenção da OCDE.

Na produção escrita da presente dissertação, seguimos o manual de estilo da Universidade Católica Portuguesa (Escola do Porto).

As traduções, quer de trechos de artigos científicos, bem como de normativos legais, são da exclusiva responsabilidade da autoria.

Os dispositivos normativos indicados na presente dissertação estão de acordo com a legislação em vigor à data da entrega da mesma.

## **E. SEQUÊNCIA**

Pretendemos através da dissertação que agora iniciamos familiarizar o leitor com esta temática. Este exercício será feito ao longo de vários capítulos.

No primeiro capítulo procederemos a um enquadramento geral das convenções sobre dupla tributação, demonstrando que, apesar de inicialmente direccionadas para eliminar a dupla tributação internacional, as convenções, impulsionadas pelo movimento BEPS, encaminharam as suas preocupações para o combate à fraude e evasão fiscais, especialmente no domínio da dupla não tributação.

No segundo capítulo centrar-nos-emos numa análise geral dos mecanismos de combate à dupla não tributação previstos nas convenções fiscais, em especial na CMOCDE, com a finalidade de traçar um panorama global do ponto da situação no que diz respeito a esta problemática, que tem gerado avultadas perdas de receita.

No capítulo terceiro explicaremos o regime fiscal dos residentes não habituais, mormente os benefícios fiscais concedidos aos rendimentos estrangeiros.

No capítulo quarto estudaremos, em exclusividade, o nosso objeto central de investigação: estudo exaustivo da dupla não tributação ou tributação atenuada que pode emergir a propósito de cada uma das categorias de rendimentos de fonte estrangeira auferidos por residentes não habituais, como resultado da aplicação conjunta dos preceitos de direito convencional e do artigo 81.º do CIRS.

No capítulo V faremos a nossa reflexão crítica, através da enunciação de propostas de solução originais que possam pôr termo à dupla não tributação dos rendimentos externos dos residentes não habituais, na perspectiva do Estado da fonte e do Estado da residência.

Por fim, faremos uma exposição conclusiva, salientando os pontos mais importantes do nosso estudo.

# CAPÍTULO I

## AS CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO

### A. CONCEITO

A plurilocalização das relações tributárias no espaço leva a que vários ordenamentos jurídicos se considerem com vocação para aplicar as suas regras de incidência, de acordo com os diversos elementos de conexão adotados por cada um desses ordenamentos, ocorrendo deste modo uma dupla tributação internacional.

Os Estados conscientes das consequências desta cumulação de tributações ao nível das relações transfronteiriças, nomeadamente quanto à atração do investimento e ao aumento da motivação para a fraude, evasão e planeamento, entenderam que a solução mais concertada e equilibrada para eliminar a dupla tributação internacional é a celebração de tratados bilaterais, vulgarmente conhecidos como convenções sobre dupla tributação<sup>1</sup>.

Pode definir-se assim as CDT como tratados internacionais de foro fiscal que se traduzem em acordos escritos de vontades entre Estados soberanos<sup>2</sup>, cujo objetivo é a regulamentação jurídica das situações tributárias internacionais, de modo a eliminar ou atenuar o fenómeno da dupla tributação internacional, através de cedências mútuas de soberania fiscal acordadas pelos Estados contratantes<sup>3</sup>.

Num primeiro momento, as CDT começam por articular a distribuição do poder de tributar entre os Estados contratantes, de forma a prevenir a ocorrência de dupla tributação internacional. Ulteriormente, num segundo momento, as CDT preveem métodos de eliminação da dupla tributação, para lidar com as situações nas quais a aplicação das

---

<sup>1</sup> Muitas vezes designadas também por “convenções fiscais” ou “acordos em matéria de dupla tributação”. As duas principais convenções modelo, que têm sido referências internacionais nas negociações bilaterais dos tratados fiscais e nos trabalhos realizados por organizações internacionais em matéria de dupla tributação e problemas conexos, são a Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património e a Convenção Modelo das Nações Unidas.

<sup>2</sup> Estas convenções são, na sua maioria, bilaterais, mas também existem convenções fiscais multilaterais, como a Convenção Multilateral no âmbito do BEPS.

<sup>3</sup> De acordo com o IBFD Glossary, o termo “convenção sobre dupla tributação” pode ser definido como: “Term generally used to denote an agreement between two (or more) countries for the avoidance of double taxation. In fact there are various types of tax treaty of which the most common are treaties for the avoidance of double taxation of income and capital (usually known as a comprehensive income tax treaty). Such treaties are also commonly expressed to be aimed at the prevention of fiscal evasion. In avoiding double taxation, such treaties also provide for the distribution between the treaty partners of the rights to tax, which rights may either be exclusive or shared between the treaty partners. Measures in such treaties to prevent tax evasion typically include exchange of information provisions and other forms of mutual assistance. Such treaties are generally entered into in order to facilitate international commerce and investment”.

regras de repartição do poder tributário consagradas não tenha permitido evitar a dupla tributação.

Na celebração de uma convenção fiscal, os Estados contratantes aceitam uma obrigação fiscal internacional, comprometendo-se a renunciar, total ou parcialmente, a imposições fiscais em determinadas situações, sendo livres de decidir a forma como repudiarão os direitos fiscais<sup>4</sup>.

As CDT delimitam, por via convencional, as pretensões tributárias que as suas leis internas já preveem, uma vez que se limitam a restringir a aplicação do direito fiscal doméstico, mediante uma repartição dos poderes tributários entre os Estados contratantes, estabelecendo, para as diferentes categorias de rendimentos, as competências fiscais do Estado da fonte e do Estado da residência.

Deste modo, as convenções fiscais definem tão-só um modo operativo de eliminar a dupla tributação através da repartição dos poderes de tributar, impondo restrições aos direitos de tributação do Estado da fonte do rendimento, por um lado, e estabelecendo a obrigação do Estado da residência de eliminar a dupla tributação mediante a concessão de uma isenção<sup>5</sup> (artigo 23.º-A da CMOCDE) ou de um crédito fiscal<sup>6</sup> (artigo 23.º-B da CMOCDE), por outro.

O Estado de residência não tem, em geral, limitações no poder de tributar: ou tem o direito exclusivo de tributar, estando o Estado da fonte impedido de o fazer, inexistindo, nesse caso, dupla tributação; ou não tem esse poder exclusivo e existe competência cumulativa de tributação pelo Estado da residência e pelo Estado da fonte, cabendo ao Estado da residência a obrigação de eliminar a dupla tributação através do método da isenção ou do método de crédito de imposto.

---

<sup>4</sup> LANG, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, p.32.

<sup>5</sup> No método da isenção (*exemption method*) os rendimentos de fonte estrangeira são isentos do imposto devido no Estado da residência. A isenção pode ser integral ou com progressividade. Temos isenção integral quando o rendimento tributável no Estado da fonte não é tido em consideração pelo Estado da residência para efeitos fiscais. Temos isenção com progressividade, isenção qualificada ou método da taxa efetiva quando o rendimento estrangeiro, apesar de não ser tributado, é tomado em consideração para a determinação da taxa a aplicar ao rendimento tributado no Estado da residência. O método da isenção com progressividade foi adotado, para a generalidade dos rendimentos isentos, na maioria das convenções celebradas por Portugal.

<sup>6</sup> No método de imputação ou crédito de imposto (*tax credit*), o Estado da residência concede um crédito ao contribuinte pelos impostos pagos no Estado da fonte, desde que este imposto que o mesmo pagou na fonte seja de natureza equivalente ao imposto que pagaria no Estado da residência. O método de imputação comporta duas variantes: a imputação integral e a imputação ordinária. Nos sistemas de imputação integral o contribuinte é reembolsado pela totalidade do imposto pago no Estado da fonte. Nos sistemas de imputação ordinária, o contribuinte não é reembolsado pelo que haja pago a mais no Estado da fonte relativamente ao que pagaria pelos mesmos rendimentos no Estado da residência, isto é, a imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial do imposto estrangeiro, se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos.

## **B. O PAPEL DAS CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Presentemente, a CMOCDE, para além do seu objetivo primordial de eliminar ou atenuar a dupla tributação, através da alocação dos poderes tributários (arts. 6.º a 22.º), tem também em consideração outros objetivos, designadamente a prevenção da fraude e evasão fiscais, a prevenção de certas formas de discriminação internacional fiscal (art. 24.º), a eliminação da dupla não tributação, a cooperação administrativa entre autoridades fiscais (art. 25.º), a resolução de litígios (art. 26.º) e a assistência na cobrança de créditos fiscais (art. 27.º).

Na verdade, resulta do próprio título e preâmbulo da CMOCDE, que a celebração das convenções sobre dupla tributação é motivada pela eliminação da dupla tributação dos impostos sobre o rendimento e o património, bem como pela prevenção da evasão e da fraude fiscais. Porém, nem sempre foi assim. É precisamente a evolução das funções das CDT que abordaremos doravante.

### **1. REDUÇÃO OU ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Da análise da terminologia CDT percebe-se imediatamente que, como o próprio nome indica, uma CDT tem como objetivo evitar e/ou eliminar a dupla tributação.

De facto, a dupla tributação internacional constitui um dos maiores entraves às relações comerciais e de investimento transfronteiras, mas também à promoção de trocas de bens e serviços e à circulação de capitais e de pessoas<sup>7</sup>. Além disso, o risco de as empresas e os particulares verem o mesmo rendimento tributado em mais do que um Estado-Membro, decorrente da falta de coordenação entre os sistemas fiscais nacionais, configura um obstáculo ao bom funcionamento do mercado interno<sup>8</sup>.

Torna-se assim imperioso a eliminação ou redução da dupla tributação internacional, que possa incidir sobre os residentes de ambos os Estados, de modo a eliminar ou reduzir quaisquer entraves à livre circulação do comércio internacional, do investimento, da tecnologia e dos bens e serviços, conduzindo, por conseguinte, ao desenvolvimento das relações económicas e comerciais internacionais e promovendo uma melhor alocação e uso dos recursos económicos, tanto interna como internacionalmente<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> OCDE, Introdução da CMOCDE, parágrafos 1 e 15.2.

<sup>8</sup> Comunicação (2011) 712 final da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre Dupla Tributação no Mercado Único.

<sup>9</sup> PANAYI, Christiana, *Limitation on Benefits and State Aid*, p. 83.

Tendo em vista a remoção ou atenuação dos referidos obstáculos, os Estados celebram CDT, onde regulam e definem a distribuição de direitos de tributação em situações em que há transações transfronteiriças.

Logra-se a finalidade de eliminar a dupla tributação através da introdução de definições comuns nas convenções fiscais, da atribuição do direito de tributar categorias de rendimento a um Estado ou a outro, ou parcialmente a ambos, e, por último, da previsão da isenção ou do mecanismo do crédito de imposto para alcançar a eliminação da dupla tributação<sup>10</sup>.

A dupla tributação internacional ocorre sempre que exista identidade do facto tributário e pluralidade de normas de sujeição relativas a diferentes ordenamentos jurídicos, fazendo com que em dois ou mais ordenamentos tributários sejam pagos, pela mesma entidade, mais que um imposto de igual natureza, relativamente ao mesmo período. Ou seja, em sentido técnico-jurídico, ocorre uma dupla tributação quando se verifica a regra das quatro identidades: do objeto, do sujeito passivo, do período tributário e do imposto<sup>11</sup>.

Nestes termos, a dupla tributação jurídica internacional pode ser definida como a incidência, em mais do que um Estado, de impostos equiparáveis, relativamente ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo facto gerador de imposto, e ao mesmo período de tributação do rendimento<sup>12</sup>. Conceito distinto é o de dupla tributação económica internacional, no qual a identidade do objeto coexiste com a diversidade dos sujeitos.

Com efeito, o elemento essencial da distinção dos conceitos supra definidos consiste no facto de o primeiro dizer respeito ao mesmo sujeito passivo, enquanto que o segundo se refere a sujeitos passivos distintos.

## **2. COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS**

Com a internacionalização das empresas, a liberdade de circulação de pessoas e de capitais e os avanços tecnológicos, a luta contra a fraude<sup>13</sup> e a evasão fiscais<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> WEEGHEL, Stef van, *The Improper Use of Tax Treaties*, p. 33

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, p. 31 e ss.

<sup>12</sup> OCDE, Introdução da CMOCDE, parágrafo 1.

<sup>13</sup> A fraude fiscal (*tax evasion*) consiste num comportamento ilícito, em que o sujeito passivo viola de forma direta, intencional e ostensiva as normas tributárias, com o objetivo de não pagar, pagar menos ou pagar diferidamente (princípio da funcionalidade para atingir o objetivo); os denominados comportamentos *contra legem* estão por isso sujeitos a sanções criminais e contraordenacionais.

<sup>14</sup> Na evasão fiscal (*tax avoidance*) cabem os comportamentos que, embora praticados num quadro genérico de licitude, são qualificados pelas normas fiscais como anómalos ou abusivos, tendo em vista que pretendem uma redução total ou parcial, ou um diferimento do pagamento do imposto. Ou seja, são um conjunto de atos voluntários dos sujeitos passivos que violam os objetivos da lei mas não desrespeitam a letra da norma, nos quais se verifica uma intenção manifesta de tornar o ordenamento jurídico-tributário,

internacionais, assumiu uma importância acrescida, quer a nível nacional como a nível internacional.

Mas foi sobretudo com o projeto BEPS que o combate à evasão, enquanto planeamento fiscal agressivo que propicia a erosão das bases de tributação e uma deslocalização dos lucros, com consequente perda de receita, se tornou mais evidente, com um conjunto de trabalhos no domínio dos tratados fiscais com o intuito de eliminar a dupla não tributação.

Na verdade, se até ao BEPS se intuía alguma tentativa de combater a evasão fiscal, incluindo a dupla não tributação, isso não era claro. Foi essencialmente na sequência do plano BEPS, materializado nas alterações introduzidas na CMOCDE de 2017 e, posteriormente, no Instrumento Multilateral, que o combate à dupla não tributação ficou mais explícito, desde logo na Introdução da CMOCDE. Hodiernamente, o objeto dos tratados fiscais é prevenir a dupla tributação, mas idem não criar dupla não tributação.

Neste quadro, as CDT tem sido vistas paulatinamente como um instrumento privilegiado para auxiliar nesse combate, na medida em que contêm normas antiabuso que pretendem travar os ensejos fiscais fraudulentos, evasivos e redutores dos contribuintes, sejam eles particulares ou empresas.

Além disso, é hoje reconhecido que os objetivos dos tratados fiscais não estão limitados à eliminação da dupla tributação e que os Estados contratantes não pretendem que as disposições das convenções criem oportunidades de não tributação ou tributação reduzida através da evasão e fraude fiscais<sup>15</sup>.

### **C. O USO IMPRÓPRIO DAS CONVENÇÕES E A DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO**

Conforme vimos *supra*, as convenções fiscais têm desempenhado um papel importante na redução dos obstáculos fiscais ao investimento, comércio e movimento de pessoas transfronteiras, por meio da definição da alocação dos poderes tributários com o objetivo de eliminar ou reduzir a dupla tributação derivada da sobreposição de diferentes jurisdições fiscais. Em paralelo, as convenções fiscais destinam-se a prevenir e a reprimir as crescentes práticas de evasão e fraude fiscais, não devendo criar oportunidades de isenção ou de redução da tributação através da dupla tributação internacional ou de estratégias abusivas que prejudicam os objetivos de tais convenções.

---

na medida em que se cumpre uma norma alternativa para atingir um efeito económico e fiscal mais vantajoso.

<sup>15</sup> OCDE, Introdução da CMOCDE, parágrafo 16.1.

O conceito de abuso dos tratados (*treaty abuse*) surge, assim, em consequência de uma utilização indevida das regras estabelecidas por esses tratados. O uso impróprio dos tratados sucede quando um sujeito, através do recurso a diversos esquemas fraudulentos contrários ao espírito das CDT, usufrui das vantagens concedidas por elas em circunstâncias injustificadas e inadequadas. Através desse(s) artifício(s) consegue aproveitar os benefícios que, de outra forma, não veria aplicados na sua esfera jurídica, seja por não ter direito a esse tratado ou às regras favoráveis nele contidas.

A esta técnica de uso abusivo dos tratados foi dado o nome de *treaty shopping*, entendido por uns como um comportamento enquadrável no planeamento fiscal abusivo, e por outros perspectivado como uma fraude à lei<sup>16</sup>.

A OCDE desde cedo manifestou, de forma clara, a sua intenção de combater as condutas de abuso dos tratados, designadamente através da inclusão no elenco dos objetivos das CDT a finalidade de impedir a evasão e a fraude fiscal, particularmente na vertente do *treaty shopping*<sup>17</sup>.

Assim, segundo os Comentários à CMOCDE, conforma uma conduta de *treaty shopping* a criação de “*elaborações jurídicas artificiais, concebidas de modo a tirar partido simultaneamente dos benefícios fiscais previstos por certas legislações internas e dos desagravamentos fiscais consagrados nas convenções sobre dupla tributação*”<sup>18</sup>.

Podemos, deste modo, decompor a definição de *treaty shopping* em dois elementos: um elemento objetivo que se reconduz às criações jurídicas artificiais e um elemento subjetivo que tem que ver com a finalidade de obter concomitantemente benefícios internos e benefícios convencionais<sup>19</sup>. O *treaty shopping*<sup>20</sup> consiste, pois, no aproveitamento de disparidades legislativas através de construções artificiais com vista a obter uma ou mais vantagens fiscais, que não são objetivo das normas que as conferem<sup>21</sup>.

---

<sup>16</sup> No sentido de aproximar o *treaty shopping* à figura da fraude à lei prevista no artigo 21.º do Código Civil, vide BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, p. 99 e LEITÃO, Luís Menezes, *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*, p. 135.

<sup>17</sup> OCDE, Comentário ao artigo 1.º da CMOCDE, parágrafo 54

<sup>18</sup> OCDE, Comentário ao artigo 1.º da CMOCDE, parágrafo 54, na versão de 2014.

<sup>19</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal – Do Abuso Subjetivo de Convenções*, p. 293.

<sup>20</sup> CASALTA NABAIS define *treaty shopping* como todas as situações em que “alguém que não é residente em qualquer dos Estados contratantes de uma CDT, sendo portanto residente num terceiro Estado, desloca a sua residência para um daqueles Estados com o único propósito de beneficiar do regime mais favorável da convenção, do qual, de outro modo, não beneficiaria” – *Direito Fiscal*, p. 220.

<sup>21</sup> O fenómeno do *treaty shopping* tem revelado ser bastante prejudicial para os Estados, porquanto conduz à perda de receita fiscal e, desta forma, à violação dos princípios da igualdade e da tributação do rendimento efetivo.

Os contribuintes poderão fazer um uso abusivo das convenções através do aproveitamento dos benefícios fiscais conferidos quer pela legislação nacional, quer pelas CDT<sup>22</sup>.

Neste contexto, a utilização abusiva das convenções pode conduzir a duplas não tributações ou tributações reduzidas, existindo assim uma clara colisão com os objetivos dos tratados.

Numa primeira incursão pelo de conceito de dupla não tributação (*double non-taxation*), ALBERTO XAVIER nota que é o fenómeno, “nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma situação da vida, mas esta não é abrangida por nenhuma delas”<sup>23</sup>.

A dupla não tributação internacional ocorre quando, em face de uma situação transnacional, um determinado rendimento não é sujeito a tributação em nenhum dos ordenamentos jurídicos com os quais tem ou poderia ter um nexo de conexão genuíno, bem assim quando o rendimento é sujeito a tributação, mas a uma tributação reduzida ou especialmente atenuada.

Tais situações de dupla não tributação podem ter por base diversos fatores. Para começar a DNT pode emergir de défices de previsão legislativa num ou mais Estados, na medida em que de forma consciente ou irrefletida ambos os Estados optam por não tributar determinado rendimento, ou se parte do pressuposto errado de que o outro Estado tributará esse rendimento. A DNT dos rendimentos pode dever-se também a um conflito de qualificações no âmbito da aplicação das convenções, uma vez que os Estados contratantes podem aplicar diferentes artigos da convenção em função da interação existente entre esta e o seu direito interno. A ausência de tributação pode estribar-se na divergência interpretativa da convenção e/ou da sua aplicação relativamente a um determinado conjunto de factos sem relação com o direito interno. Além disso, a DNT surge também frequentemente associada aos *hybrid mismatch arrangements*, que resulta do aproveitamento das diferenças de tratamento tributário de certos instrumentos, entidades ou operações situadas em dois ou mais Estados<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> OCDE, Comentário ao artigo 1.º da CMOCDE, parágrafo 55.

<sup>23</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª ed., p. 45.

<sup>24</sup> As situações passíveis de originar dupla não tributação foram objeto de uma consulta pública lançada pela CE e são as seguintes: disparidades de entidades; disparidades de instrumentos financeiros; aplicação das convenções fiscais para lidar com dupla não tributação; preços transferência e acordos prévios de preços transferência; transações com empresas associadas em países de baixa ou nula tributação; financiamento da dívida por isenção do rendimento; diferente tratamento dos rendimentos ativo e passivo; convenções fiscais com países terceiros - Comissão Europeia, *The internal market: factual examples of double non-taxation cases*, pp. 1-15.

## CAPÍTULO II

# *STATUS QUO* DO COMBATE À DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO

### A. PRELÚDIO

Apesar de já reconhecida como um problema na discussão tributária internacional, a dupla não tributação ganhou uma nova abordagem com o Projeto BEPS. Pois se, num momento pré-BEPS, se procurava uma eliminação da dupla tributação de forma absoluta, sem limites, mesmo que diante disso ocorresse uma dupla não tributação, a partir do BEPS verificou-se uma alteração de paradigma na direção de que as convenções não podem gerar DNT, introduzindo-se para esse fim disposições convencionais com o propósito de eliminar a dupla não tributação e os abusos dos tratados.

Na tentativa de um possível inventário de normas antiabuso podemos elencar, de entre outras, a cláusula do beneficiário efetivo (*beneficial owner*), a cláusula de limitação de benefícios, as normas anti-híbridas, as cláusulas subject-to-tax e *switch-over*, enquanto disposições especiais de combate à dupla não tributação, assim como a cláusula geral antiabuso.

Não analisaremos todas estas possibilidades, somente aquelas que são utilizadas com mais frequência, ou porque tratadas com especial acuidade por diversos autores, ou porque introduzidas nos tratados fiscais, em especial na CMOCDE e seus Comentários.

Trataremos tão-só: (i) a defensibilidade de um princípio geral antiabuso decorrente do direito internacional, (ii) a mudança de paradigma operada pelo BEPS no sentido de que as convenções não podem servir para abuso e gerar dupla não tributação, e (iii) as disposições introduzidas ou que podem ser introduzidas nas convenções para impossibilitar a dupla não tributação.

### B. PRINCÍPIO GERAL ANTIABUSO

Podemos considerar que o princípio geral antiabuso de direito internacional tem potencial de aplicação nas situações de abuso dos tratados que conduzam a uma dupla não tributação ou a uma tributação reduzida.

Autores como D. WARD e KLAUS VOGEL consideram que os princípios do *pacta sunt servanda* (artigo 26.º da CVDT) e da boa fé apoiam o argumento segundo o qual a

doutrina da substância sobre a forma, basilar do Direito Internacional Fiscal, permite que as administrações fiscais e os tribunais neguem os benefícios dos tratados aos contribuintes que revelem o propósito do aproveitamento do tratado, designadamente em operações destinadas exclusivamente à obtenção do benefício sem qualquer substância económica ou objetivo comercial genuíno<sup>25</sup>.

Contestando, LUC DE BROE entende que a posição dos autores suprarreferidos falha ao distinguir abuso dos tratados pelos Estados contratantes e abuso pelos contribuintes que operam a nível interno, defendendo assim que o artigo 26.º da CVDT deve ser lido em conjunto com o artigo 31.º do mesmo diploma, no sentido de existir uma doutrina antiabuso em matéria tributária, enquanto princípio geral de direito internacional, segundo a qual os benefícios dos tratados não devem ser concedidos em circunstâncias abusivas praticadas por qualquer dos intervenientes<sup>26</sup>.

O princípio geral antiabuso encontra grandes entraves. Preliminarmente, tal princípio não é globalmente aceite, evidenciado pelo facto de muitos Estados adotarem normas antiabuso internas (gerais e especiais), incluírem disposições específicas antiabuso nos próprios tratados, ou ainda pela sua simples inércia (revelando uma total desconsideração pelo princípio geral interpretativo). Depois, as próprias dificuldades interpretativas do princípio conduziram a apreciações diferentes do mesmo de Estado para Estado e/ou de tratado para tratado. Finalmente, o artigo 31.º da CVDT apenas permite negar os benefícios convencionais se esses benefícios contrariarem o objeto e a finalidade do tratado, assim como os seus termos, configurando deste modo uma desmesurada incerteza quanto à atribuição ou não dos benefícios aos contribuintes, pois tal implica um juízo que tenha em atenção o caso concreto.

Apesar da dubiedade, a OCDE introduziu um princípio orientador de interpretação dos tratados, nos Comentários ao artigo 1.º da CMOCDE (parágrafos 61 e 76 a 80), que espelha o princípio geral antiabuso em estudo, segundo o qual os benefícios das convenções não devem estar disponíveis quando o principal objetivo de certa transação ou esquema é garantir uma posição fiscal mais favorável em circunstâncias que seriam contrárias ao objeto e finalidade das disposições relevantes do tratado.

Este *guiding principle* exige a verificação cumulativa de duas condições: (i) o principal objetivo da transação ou esquema é assegurar o benefício do tratado que de

---

<sup>25</sup> WARD, D, *Ward's Tax Treaties 1996-1997*, p. 61; VOGEL, Klaus, *Double Taxation Conventions*, p. 66 e 125.

<sup>26</sup> BROE, Luc de, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, p. 311 e ss.

outro modo não estaria disponível e (ii) que a obtenção do benefício nessas circunstâncias seria contrária ao objeto e objetivo das disposições do tratado que os contribuintes procuram tirar proveito.

Assim, de acordo com a OCDE, o teste do objetivo principal requer um baixo padrão de abuso, porquanto mesmo que a transação tenha substância económica, pode recusar-se a concessão do benefício quando as justificações comerciais não superam as os motivos fiscais.

Por seu turno, o segundo requisito implica a análise do objeto e finalidade das convenções. Após as alterações do título e do preâmbulo da CMOCDE, tornou-se inteligível que são propósitos das convenções a eliminação da dupla tributação e a prevenção da fraude e evasão fiscais.

Neste sentido, podem ser apontados fortes argumentos que põem em causa a eficácia deste *guiding principle*. O primeiro argumento diz respeito ao peso que deve ser atribuído aos objetivos dos tratados, pois pode suceder que, numa determinada situação concreta, tais objetivos colidam, colocando-se o problema de qual o objetivo que deve prevalecer. O segundo considerando consiste no facto de o princípio geral antiabuso constar dos Comentários à CMOCDE, que nem sempre são tomados em consideração e frequentemente os tribunais revelam interpretações distintas quanto a ele. O terceiro fundamento reside na circunstância de o princípio orientador referir expressamente “objeto e finalidade das disposições relevantes” e não do tratado entendido holisticamente, sugerindo assim que existem diferenças entre o objeto e finalidade das disposições relevantes que o contribuinte alegadamente abusou e os outros objetivos do tratado, o que gera ambivalentes interpretações deste pressuposto.

Em suma, não obstante a afirmação de um princípio norteador antiabuso ser notável, o facto de esse princípio não estar previsto no próprio texto da CMOCDE, mas apenas nos seus Comentários, suscita interpretações e posturas bastante heterogêneas por parte dos Estados.

### **C. RESPOSTA DO BEPS - AÇÃO 6**

O mediatismo gerado em torno de práticas de planeamento fiscal agressivo, e que tiveram por consequência a designada erosão da base tributável e a transferência de resultados, levou a que o G20 solicitasse à OCDE a elaboração de um trabalho de ação

com vista ao combate e prevenção de tais práticas, que fosse capaz de coordenar e ativar de forma compreensiva as ações de cada um dos Estados no combate à evasão<sup>27</sup>.

Nesta lógica, a OCDE, tendo por base o Relatório BEPS<sup>28</sup>, publicou em julho de 2013 o Plano de ação BEPS<sup>29</sup>, que veio (i) identificar as ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e transferência de resultados; (ii) estabelecer prazos para a implementação dessas ações; e (iii) identificar os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações.

Do Plano de Ação BEPS, composto por 15 ações<sup>30</sup>, analisaremos apenas, pela particular relevância para o nosso estudo, a Ação 6, que tem por fito a prevenção da dupla não tributação com recurso a técnicas de planeamento fiscal abusivas em relação às CDT<sup>31</sup>.

O Relatório da Ação 6, intitulado *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*<sup>32</sup>, segmenta-se em três partes destinadas: A) ao desenvolvimento de modelos para cláusulas de convenções e recomendações relativas à criação de normas de direito interno para prevenir a atribuição de benefícios previstos nas CDT em circunstâncias injustificadas; B) à clarificação de que as CDT não se destinam a ser utilizadas para gerar uma dupla não tributação; C) à identificação das considerações de política fiscal que os países deverão, em geral, ter em conta, antes de decidirem concluir uma CDT com outro país<sup>33</sup>.

As principais alterações levadas a cabo, no âmbito desta Ação, foram a alteração do título e do preâmbulo das convenções; a modificação da secção “uso abusivo das convenções” nos Comentários ao artigo 1.º da CMOCDE; e bem assim a introdução de cláusulas antiabuso, gerais e especiais, adotadas no artigo 29.º na CMOCDE.

---

<sup>27</sup> Erosão da base tributária e transferência de resultados (BEPS) refere-se às estratégias de planeamento fiscal dito agressivo, que utilizam discrepâncias entre diferentes sistemas fiscais para reduzir artificialmente ou deslocar resultados para jurisdições de baixa ou nula tributação nas quais pouca ou nenhuma atividade económica é desempenhada, levando a que pouco ou nenhum imposto sobre o rendimento seja pago.

<sup>28</sup> OCDE (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

<sup>29</sup> OCDE (2014), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

<sup>30</sup> Foram identificadas as seguintes ações no Plano de Ação BEPS: economia digital (ação 1); híbridos (ação 2); sociedades estrangeiras controladas (ação 3); dedutibilidade de juros e de outros pagamentos financeiros (ação 4); práticas fiscais agressivas, tendo em conta a transparência e a substância (ação 5); abuso de tratados fiscais (ação 6); estabelecimento estável (ação 7); preços de transferência, criação de valor e riscos (ações 8 a 10); análise de dados (ação 11); reporte de esquemas de planeamento fiscal agressivo (ação 12); obrigações de reporte e documentação sobre preços de transferência (ação 13); mecanismos de resolução de litígios (ação 14); e desenvolvimento de um instrumento multilateral (ação 15).

<sup>31</sup> AULT, Hugh, SCHÖN, Wolfgang, & SHAY, Stephen, *Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform*, p. 275.

<sup>32</sup> OCDE (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<sup>33</sup> *Ibid.*, p. 13.

Reconhece-se que o abuso dos tratados e, em particular, o *treaty shopping* configura uma das mais importantes preocupações do BEPS, visto que tal conduta pode originar casos em que ocorra uma dupla não tributação<sup>34</sup>.

Assim, como forma de obviar este efeito nefasto e indesejado, a segunda parte do Relatório final da Ação 6 do BEPS dispõe que se deve clarificar que os tratados fiscais não são celebrados para gerar dupla não tributação<sup>35</sup>.

Tendo em vista a clarificação pretendida, foi recomendado que o título da CMOCDE elucidasse que são também objetivos das convenções fiscais a prevenção da evasão e da fraude fiscais.

O título da CMOCDE proposto e adotado na revisão de 2017 passou a ser o seguinte: “*Convenção entre (Estado A) e (Estado B) para a eliminação da dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o património e prevenção da evasão e fraude fiscais*”<sup>36</sup>.

A alteração da designação da CMOCDE veio reconhecer que esta não trata exclusivamente da eliminação da dupla tributação, mas também de outras questões, como a prevenção da evasão fiscal e da fraude.

Além disso, foi também sugerido que o preâmbulo da CMOCDE acautelasse esta situação, propondo-se uma alusão expressa e direta no sentido de que a não tributação ou tributação reduzida não são um resultado desejável da aplicação dos tratados, quando obtido através da elisão ou evasão fiscais.

Deste modo, os Estados devem incluir nas CDT uma declaração da comum intenção de eliminar a dupla não tributação ou tributação reduzida através da evasão fiscal, sem criar oportunidades de *treaty shopping*.

O preâmbulo da CMOCDE passou a dispor: “*(Estado A) e (Estado B), desejando desenvolver as suas relações económicas e reforçar a sua cooperação em matéria fiscal, entendem concluir uma Convenção para eliminação da dupla tributação com respeito aos impostos sobre o rendimento e o capital sem criar oportunidades de dupla não tributação ou tributação reduzida através da evasão ou fraude fiscal (inclusive por meio de construções abusivas que visem a obtenção dos desagravamentos previstos na*

---

<sup>34</sup> Ibid., p. 13.

<sup>35</sup> Ibid., p.91.

<sup>36</sup> Ibid. p.91.

*presente Convenção abrangida para o benefício indireto dos residentes num Estado terceiro)*<sup>37</sup>.

Os Estados devem, pois, manifestar nas CDT a vontade de aprimorar as suas relações institucionais, fortalecendo as relações económicas e a colaboração em questões fiscais, designadamente no combate à dupla não tributação. Esta alteração do preâmbulo da CMOCDE configura uma mudança paradigmática, dado que passa a incluir-se no texto da mesma que é objetivo capital das CDT a prevenção do abuso dos tratados.

#### **D. CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO DA CMOCDE**

É precisamente no contexto do princípio geral antiabuso do direito internacional que o progresso é mais evidente. Como o leitor se deve lembrar, um dos principais problemas do princípio geral antiabuso residia no facto de este não estar incluído no texto da convenção, mas meramente nos Comentários.

Atualmente, por força do Relatório final da Ação 6, tal princípio ascendeu à categoria de regra com previsão no n.º 9 do artigo 29.º da CMOCDE, cuja redação transcrevemos: *“Sem prejuízo de outras disposições desta Convenção, um benefício ao abrigo da mesma, não será atribuído a uma categoria de rendimento ou de capital, se for razoável concluir, tendo em conta todos os factos e circunstâncias, que a obtenção desse benefício foi um dos objetivos principais de um esquema ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, a não ser que se conclua que a atribuição desse benefício nestas circunstâncias, seria conforme ao objeto e fim das disposições relevantes desta Convenção”*.

Com efeito, não deve ser concedido um benefício ao abrigo de uma CDT se for razoável de concluir que a obtenção desse benefício foi um dos objetivos principais de um esquema ou transação, e que essa transação não está de acordo com o objeto e finalidade das disposições relevantes da convenção.

O termo benefício inclui todas as limitações (tais como, redução de imposto, isenção, diferimento ou reembolso), na tributação impostas ao Estado da fonte nos artigos 6.º a 22.º da Convenção, a eliminação da dupla tributação prevista no artigo 23.º, assim como a proteção de não discriminação dos residentes e nacionais de um Estado contratante nos termos do artigo 24.º ou quaisquer outras limitações similares<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> Ibid. p. 92.

<sup>38</sup> OCDE (2017), Comentários ao artigo 29.º da CMOCDE, parágrafo 175.

Depreende-se, assim, que o termo benefício não inclui o escopo do tratado (arts. 1.º e 2.º), nem as disposições relativas a definições e conceitos (arts. 3.º a 5.º).

A expressão “*que resultou direta ou indiretamente nesse benefício*” é ampla, incluindo as situações em que a pessoa que reivindica a aplicação dos benefícios do tratado pode fazê-lo em relação a uma transação que não foi realizada com um dos principais objetivos de obter o benefício do tratado<sup>39</sup>.

A CGAA implica um teste subjetivo de acordo com o qual o benefício do tratado deverá ser negado se for razoável de concluir que um dos principais objetivos da transação ou do esquema foi a de obter tal benefício. A determinação do objetivo do esquema ou da transação<sup>40</sup> deve ter em conta uma análise objetiva de todos os factos e circunstâncias em torno do esquema ou da transação empreendida, isto é, uma análise objetiva dos propósitos e objetivos de todas as pessoas envolvidas no esquema ou transação ou que sejam parte nele<sup>41</sup>.

Se da análise objetiva de todos os factos e circunstâncias em torno da transação ou do esquema apontarem no sentido de que o principal objetivo ou único objetivo da transação ou do esquema foi o de obter o benefício do tratado, não há dúvidas de que o elemento subjetivo está satisfeito. Ao invés, se da análise concreta de todos os factos e circunstâncias em redor da transação ou do esquema, for passível de concluir que coexistiram vários objetivos principais, tais como o propósito da não tributação e finalidades extrafiscais, levanta-se a questão de saber se o elemento subjetivo se verifica ou não.

Assim sendo, segundo os Comentários, se um dos principais objetivos é o de obter o benefício da convenção, ainda que a transação ou esquema tenha copiosos objetivos, o elemento subjetivo está preenchido. A referência a “*um dos principais objetivos*” significa que a obtenção do benefício da convenção não necessita de ser o único ou predominante objetivo do esquema ou da transação, sendo suficiente que pelo menos um dos objetivos principais seja o de obter o benefício convencional<sup>42</sup>.

Além disso, a CGAA exige que a concessão do benefício convencional tem de estar de acordo com o objeto e finalidade das disposições fiscais relevantes da convenção.

---

<sup>39</sup> OCDE (2017), Comentários ao artigo 29.º da CMOCDE, parágrafo 176.

<sup>40</sup> Os termos esquema e transação devem ser interpretados no sentido de incluir qualquer acordo, entendimento, esquema, operação ou séries de operações, sejam ou não legalmente obrigatórias, de acordo com os Comentários ao artigo 29.º da CMOCDE, parágrafo 177.

<sup>41</sup> OCDE (2017), Comentários ao artigo 29.º da CMOCDE, parágrafo 178.

<sup>42</sup> OCDE (2017), Comentários ao artigo 29.º da CMOCDE, parágrafo 180.

Indubitavelmente, o objeto e a finalidade do tratado fiscal devem ser apurados a partir do próprio texto da convenção.

Olhando para o título e preâmbulo da CMOCDE constatamos que, em virtude do movimento BEPS, além da referência à eliminação da dupla tributação, foi acrescentado o intuito de prevenir a fraude e evasão fiscais. Contudo, numa análise mais cuidadosa da CMOCDE, concluímos que esses não são os únicos objetivos da convenção e dos tratados bilaterais que a seguem como modelo. São ainda objetivos da CMOCDE a repartição dos poderes tributários entre Estados contratantes; o incentivo ao investimento, comércio e atividades económicas transfronteiras, removendo as suas barreiras; a remoção da discriminação fiscal; o incitamento à troca de informações e assistência mútua na cobrança de créditos fiscais; bem como a eliminação da dupla não tributação.

Nestes termos, qualquer atribuição de benefício convencional que seja contrária aos objetivos enunciados deve ser negada, precisamente porque contraria, quer o espírito, quer as finalidades para as quais as convenções são celebradas.

Sumariamente, a CGAA apresenta inegáveis méritos. Em primeiro lugar, por uma questão de uniformidade de aplicação dos tratados, é preferível ter uma disposição clara que os Estados possam incluir nos tratados do que um princípio, que nem sempre é reconhecido e aplicado da mesma maneira. Em segundo, a CGAA combinada com a cláusula de limitação de benefícios, representam sólidos mecanismos de combate ao abuso dos tratados. Em terceiro, a CGAA apresenta um detalhado e extenso comentário fundamental em matéria interpretativa.

A despeito das vantagens identificadas, é preciso reconhecer que a CGAA é passível de inúmeras e fundadas críticas. O amplo escopo da disposição é extremamente difícil de por em prática, na medida em que envolve testes ambíguos, de difícil aplicação, porque implicam a determinação da intenção do contribuinte, que é inerentemente subjetiva e difícil prova. Depois, o teste do objetivo principal é desproporcionado e incompreensível, pois que, mesmo que um contribuinte possa demonstrar que uma das suas motivações para uma determinada transação tinha por base motivos comerciais e económicos sólidos, o benefício do tratado pode ser negado. Não há referência a nenhum critério de distinção entre objetivos principais e secundários, nem nenhum parâmetro de distinção entre objetivos principais e qual o peso a ser atribuído a cada um deles. A averiguação da conformidade do benefício do tratado com o objeto e a finalidade da convenção não é tarefa fácil e é suscetível de interpretações divergentes, uma vez que os Estados não partilham necessariamente a mesma opinião quanto às finalidades dos

tratados. Todas estas condicionantes geram um alto grau de incerteza e dubiedade quanto à aplicação e interpretação desta cláusula, gerando-se assim uma incerteza e insegurança jurídicas.

### **E. CLÁUSULA *SUBJECT-TO-TAX***

Nas CDT é vulgar os Estados obrigarem-se a não tributar certos elementos do rendimento. Porém, aquando da celebração destes acordos, os Estados contratantes podem não levar em conta se os mencionados rendimentos são ou não sujeitos a tributação no outro Estado contratante, havendo, por esse motivo, risco de dupla não tributação. Por sua vez, verifica-se também esse risco quando os Estados unilateralmente resolvem isentar os rendimentos estrangeiros, independentemente de esses rendimentos estarem ou não sujeitos a tributação no Estado da fonte.

As cláusulas *subject-to-tax*, que atendem à tributação do sujeito no outro Estado, garantem que apenas haverá acesso aos benefícios do tratado no Estado da fonte caso o rendimento em questão seja sujeito a imposto no Estado da residência. Implicam, pois, a demonstração de que o contribuinte foi submetido a imposto no outro Estado contratante como condição para a aplicação das vantagens concedidas pelas CDT.

No panorama internacional, desde o fenómeno do *treaty shopping* que frequentemente resulta em dupla não tributação, os Estados tendem a impedir esse resultado por meio de mecanismos que exigem a tributação específica ou a possibilidade de tributação por um dos Estados envolvidos.

Nestes termos, apenas a sujeição a tributação num dos Estados contratantes pode justificar o acesso às convenções, visto que se a possibilidade de tributação não ocorrer não faz sentido aplicar os mecanismos internacionais de eliminação da dupla tributação, na medida em que estes carecem de justificação<sup>43</sup>.

A Comissão Europeia recomendou a inclusão de uma cláusula *subject-to-tax* no quadro das CDT segundo a qual “*Nos casos em que a presente convenção previr que é tributável exclusivamente num dos Estados contratantes ou que pode ser tributado num dos Estados contratantes um elemento de rendimento, o outro Estado contratante pode não o tributar apenas se o referido elemento estiver sujeito a imposto no primeiro Estado contratante*”. Define ainda o que se entende por sujeição a imposto: “*(...), um elemento de rendimento deve ser considerado sujeito a imposto quando for tratado como tributável*

---

<sup>43</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *Qualified residence and subject-to-tax clauses*, p. 104.

*pela jurisdição em causa e não estiver isento de imposto, nem beneficiar de um crédito de imposto total ou de uma tributação à taxa zero*<sup>44</sup>.

Contudo, a CMOCDE não prevê qualquer cláusula *subject-to-tax*, nem propõe tal cláusula como regra geral em matéria de tratados fiscais. Porém, os Comentários sugerem que os Estados podem negociar uma exceção à obrigação absoluta do Estado da residência conceder isenção, por exemplo, onde não há imposto sobre o rendimento ou capital, segundo as leis domésticas do Estado da fonte, ou o imposto não é efetivamente cobrado devido a circunstâncias especiais, tais como compensação de perdas, um erro ou o prazo legal limite expirou<sup>45</sup>.

## **F. CLÁUSULA SWITCH-OVER**

Os Estados contratantes tendem cada vez mais a isentar da tributação os rendimentos provenientes do estrangeiro em consequência das dificuldades inerentes à concessão de crédito fiscal.

Atualmente, a generalidade dos Estados aplica o método da isenção aos rendimentos estrangeiros que entram na sua jurisdição. Tal significa que os rendimentos auferidos no estrangeiro e repatriados para a sua jurisdição não são tributados no pressuposto de que eles já foram sujeitos a imposto no Estado de origem. Esta presunção visa evitar a dupla tributação, mas acaba por conduzir a situações de dupla não tributação.

Neste enquadramento, a introdução de uma cláusula *switch-over* nas convenções poderia ser um bom instrumento de combate à dupla não tributação, na medida em que tal cláusula permitiria que o Estado que isenta os rendimentos provenientes do estrangeiro possa aplicar o método do crédito de imposto, impedindo deste modo que tais rendimentos permaneçam não tributados ou sujeitos a baixa tributação.

A CMOCDE contém uma cláusula de alteração no artigo 23.º-A, n.º 4, na perspetiva do Estado da residência, de acordo com a qual “*O disposto no n.º 1 não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esses rendimento ou esse património ou as disposições do n.º 2 do artigo 10.º ou do artigo 11.º ao referido rendimento*”.

---

<sup>44</sup> Recomendação 2012/772/UE da Comissão relativa ao planeamento fiscal agressivo.

<sup>45</sup> OCDE (2017), Comentários aos artigos 23.º-A e 23.º-B da CMOCDE, parágrafo 35.

Esta cláusula concede ao Estado da residência o direito de substituir a isenção por um crédito fiscal quando o Estado da fonte isentar ou, no que diz respeito aos rendimentos provenientes dos dividendos e dos juros, limitar a sua tributação, de forma a obviar situações de dupla não tributação que resultem de desentendimentos entre o ER e o EF sobre os factos de um caso ou sobre a interpretação das disposições da convenção<sup>46</sup>.

## **G. O PANORAMA GLOBAL DO COMBATE À DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO**

A materialização do princípio geral antiabuso numa cláusula geral antiabuso prevista no artigo 29.º, n.º 9, da CMOCDE, é extremamente positiva. O facto de ter emergido dos Comentários, cuja relevância é ainda controversa, e de se ter tornado disposição dos tratados é, com certeza, um avanço considerável, que oferece maior segurança tanto para os contribuintes como para as administrações fiscais.

Depois, a alteração de paradigma perfilhada pelo BEPS, nomeadamente na Ação 6, revolucionou a abordagem da celeuma da dupla não tributação. Clarificou-se que a dupla não tributação não pode ser consequência da aplicação das convenções por meio das alterações ao título e preâmbulo da convenção e das modificações aos Comentários do artigo 1.º da CMOCDE no capítulo relativo ao “uso impróprio das convenções”.

Do mesmo modo, defende-se a introdução de cláusulas *subject-to-tax* e cláusulas *switch-over* nas convenções enquanto instrumentos eficientes no combate à dupla não tributação.

Colocam-se ainda grandes dificuldades na adoção destes preceitos anti dupla não tributação, uma vez que a sua interpretação e aplicação depende sempre da vontade dos Estados contratantes que, as mais das vezes, não reúnem consenso e não estão dispostos a padronizar as medidas antiabuso através da Convenção Multilateral.

---

<sup>46</sup> OCDE (2017), Comentários aos artigos 23.º-A e 23.º-B da CMOCDE, parágrafo 56.1.

## CAPÍTULO III

### REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

#### A. ENQUADRAMENTO

A liberdade de circulação de pessoas na União Europeia, assim como a premência de os países fomentaram a atração de indivíduos com elevados rendimentos ou património, têm motivado a criação de regimes fiscais de captação de investimento.

Com efeito, num contexto de crescente concorrência fiscal internacional, foi introduzido no ordenamento jurídico-tributário português o regime fiscal do Residente Não Habitual, pelo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro<sup>47</sup> e complementado com a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro<sup>48</sup>.

Pretendeu-se com este regime captar profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how, (atividades constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro), que contribuíssem para o desenvolvimento e modernização da economia portuguesa; e indivíduos com património elevado (os designados *ultra* e *high net worth individuals*), assim como pensionistas estrangeiros, que favorecessem o incremento do consumo e proporcionassem o aumento das receitas fiscais.

Além de ser um fator de atração de contribuintes de elevados rendimentos, com resultados favoráveis na deslocação de centros de decisão para Portugal e na aquisição de imobiliário em *prime locations*, as características do regime estimulam ainda a atração de mão-de-obra qualificada e iniciativa empresarial externa em atividades consideradas como de valor acrescentado, impulsionando polos de excelência tecnológica e centros de serviços partilhados.

O regime fiscal do RNH configura um regime inovador no contexto da legislação fiscal portuguesa, capaz de reforçar a competitividade fiscal externa e de captar receita

---

<sup>47</sup> O Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que cria o Código Fiscal do Investimento (CFI) foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprova um novo CFI.

<sup>48</sup> A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou a tabela de atividades de valor acrescentado, foi alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que passou a adotar um modelo assente, com correspondência direta, em códigos da Classificação Portuguesa de Profissões (CPP), em vez do modelo baseado, sem corresponde direta, em Códigos de Atividades Económicas (CAE).

tributária adicional que de outro modo não seria obtida, através da concessão de um regime fiscal favorável em sede de IRS relativamente a determinadas categorias de rendimento.

## **B. CONDIÇÕES DE ACESSO AO REGIME**

As condições de acesso ao regime do RNH encontram-se previstas no CIRS, mormente nos n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º do mencionado diploma legal.

O artigo 16.º do CIRS dispõe no seu n.º 8 que “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”.

Para efeitos do regime, consideram-se RNH as pessoas singulares que preenchem uma dupla condição: ser considerada, para efeitos fiscais, residente em território português, de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS; não tenha sido considerada residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretenda que tenha início a tributação como RNH.

Os sujeitos passivos devem tornar-se residentes fiscais em Portugal ao abrigo de qualquer das regras contantes dos n.ºs 1 e 2 do art. 16.º do CIRS.

É qualificado como residente fiscal em Portugal quem, em qualquer ano, haja permanecido por mais de 183 dias (seguidos ou interpolados), em qualquer período de doze meses com início ou fim no ano em causa; ou, quem, tendo permanecido por menos tempo, disponha, em qualquer altura do período referido, de uma habitação que possa ser considerada como residência habitual em Portugal.

Ademais, exige-se uma não residência fiscal pretérita num período de 5 anos para definir o conjunto de beneficiários do regime.

## **C. BENEFÍCIOS FISCAIS PREVISTOS NO REGIME**

A pessoa singular que seja considerada RNH adquire o direito a ser tributada como tal pelo período de dez anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português, desde que em cada um desses 10 anos seja aí considerada residente<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Cf. artigo 16.º, n.ºs 9 e 10, do CIRS.

Este período de 10 anos é improrrogável e não renovável, o que nos coloca a questão de saber qual o regime fiscal que, após este período temporal, o RNH estará sujeito. Parece-nos, quanto a nós, que após o período de 10 anos determinado como término para a obtenção dos benefícios fiscais previstos no regime, o RNH será tributado de acordo com o regime geral de tributação dos residentes. Contudo, cremos que deve ser introduzido um regime transitório de forma a acautelar a situação do RNH.

O gozo do direito a ser tributado como RNH, em cada ano do período anteriormente referido, depende de ser, nesse ano, considerado residente em território português.

Nos casos em que a pessoa singular não tenha gozado do direito de ser tributado segundo o regime fiscal estabelecido para o RNH num ou mais anos daquele período de 10 anos, admite-se a suspensão da inscrição como RNH, passando, durante o período de tempo de suspensão, a ser considerado não residente em Portugal. Pode, posteriormente, retomar o gozo do mesmo direito em qualquer dos anos remanescentes daquele período, bastando, para o efeito, que a reinscrição como RNH seja requerida, voltando assim a ser considerado residente para efeitos de IRS<sup>50</sup>.

## **D. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS**

Os RNH são considerados residentes, mas são tratados fiscalmente como não residentes em sede de IRS (cf. artigos 16.º, n.ºs 6 a 12, 72.º, n.º 6 e 81.º, n.ºs 4 a 9, todos do CIRS), o que se traduz numa discriminação positiva destas pessoas singulares.

Porque, por um lado, e, quanto aos rendimentos das categorias A e B obtidos em Portugal, estes serão tributados não com base no princípio do rendimento mundial ou da universalidade, mas antes segundo o princípio da fonte, tributando-se tais rendimentos à taxa especial de 20%, uma vez que tais rendimentos não estão sujeitos a englobamento obrigatório. Por outro lado, quanto aos rendimentos de fonte externa, a eliminação da dupla tributação internacional dos mesmos segue o método da isenção com progressividade e não há lugar à aplicação de taxas liberatórias e especiais<sup>51</sup>.

### **1. RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE**

Os rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente<sup>52</sup>) obtidos por RNH no estrangeiro encontram-se isentos, nos termos do artigo 81.º, n.º 4, do CIRS, desde

---

<sup>50</sup> Informação vinculativa, com despacho concordante da Subdiretora Geral do IR, Proc. n.º 3297/2017 de 31-10-2017.

<sup>51</sup> NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, p. 169.

<sup>52</sup> Cf. artigo 2.º do CIRS.

que, alternativamente, sejam tributados no Estado da fonte, em conformidade com a CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, contanto que os rendimentos, pelos critérios previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

## **2. RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS**

Os rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais<sup>53</sup>) auferidos de uma fonte estrangeira por RNH, em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnicos<sup>54</sup>, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico<sup>55</sup>, aplica-se o método da isenção, em qualquer uma das seguintes condições: possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com a CMOCDE, interpretada de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro<sup>56</sup>, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos nas alíneas d), e) e f), do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português (cf. n.º 5 do artigo 81.º do CIRS).

## **3. RENDIMENTOS DE CAPITAIS, RENDIMENTOS PREDIAIS E RENDIMENTOS DERIVADOS DE MAIS-VALIAS**

Os rendimentos das categorias E (rendimentos de capitais<sup>57</sup>), F (rendimentos prediais<sup>58</sup>) e G (incrementos patrimoniais<sup>59</sup>) obtidos por RNH no estrangeiro encontram-se isentos, nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, desde que se verifique uma das seguintes condições: os rendimentos possam ser tributados no Estado onde são obtidos, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou possam ser

---

<sup>53</sup> Cf. art. 3.º do CIRS.

<sup>54</sup> Cf. alínea b) do n.º 1 do art. 3.º do CIRS.

<sup>55</sup> Cf. alínea c) do n.º 1 do art. 3.º do CIRS.

<sup>56</sup> Alterada pela Portaria 292/2011, de 8 de novembro, publicada em Diário da república n.º 214/2011, Série I de 2011-11-08.

<sup>57</sup> Cf. art. 5.º do CIRS.

<sup>58</sup> Cf. art. 8.º do CIRS.

<sup>59</sup> Cf. arts. 9.º e 10.º do CIRS.

tributados no outro país, território ou região, em conformidade com a CMOCD, interpretada de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

#### **4. RENDIMENTOS DE PENSÕES**

Os rendimentos de pensões<sup>60</sup> obtidos por RNH no estrangeiro, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS, encontram-se isentos de imposto em Portugal, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, desde que verificadas determinadas condições, como sejam: a tributação no outro Estado contratante, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou a não obtenção em território português do rendimento de acordo com o critério previsto no artigo 18.º, n.º 1, alínea l), do CIRS.

A LEO para 2020<sup>61</sup> veio revogar a isenção de IRS aplicável aos rendimentos de pensões de fonte estrangeira auferidos por RNH. Assim, os rendimentos líquidos de pensões obtidos no estrangeiro por RNH passam a estar sujeitos a uma taxa fixa de 10%, na parte em que os mesmos, quando tenham originado contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos de IRS.

A revogação da isenção de IRS em Portugal aplicável aos rendimentos de pensões de fonte estrangeira não é aplicável aos RNH já inscritos como tal, àqueles cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja pendente para análise, bem como aqueles que sejam residentes fiscais em Portugal à data da entrada em vigor da LEO 2020 (1 de abril de 2020) e solicitem a sua inscrição como RNH até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunirem as condições necessárias em 2019 e 2020, respetivamente, os quais continuam a beneficiar da isenção dos rendimentos de pensões durante o respetivo período de 10 anos.

Por seu turno, os sujeitos passivos que se tornem residentes fiscais em Portugal após 1 de abril de 2020 serão obrigatoriamente enquadráveis no novo regime dos RNH.

---

<sup>60</sup> Cf. art. 11.º do CIRS.

<sup>61</sup> Lei n.º 2/2020, de 31 de março, Diário da República n.º 64/2020, Série I.

Outra alteração relevante operada pela LEO para 2020 consistiu na clarificação da definição de rendimento de pensões, estabelecendo que se considera como tal quer os rendimentos incluídos na categoria H, quer os rendimentos previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS. Trata-se de uma elucidação há muito esperada, pois que, desde a entrada em vigor do regime do RNH, a delimitação dos rendimentos de pensões configurava uma área cinzenta, que suscitava muitas dúvidas, agora dissipadas.

## **E. REGISTO E OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS**

O estatuto de RNH é um estatuto individual, atribuído ao sujeito passivo, pessoa singular e o seu reconhecimento não é automático, sendo necessário requerer o enquadramento no regime mediante a observação das seguintes formalidades: o pedido de número de identificação fiscal português (NIF); o registo como residente fiscal; e a inscrição como residente não habitual.

Não obstante, caso as Autoridades Fiscais portuguesas tenham dúvidas sobre a veracidade da posição fiscal do indivíduo, podem ser solicitados documentos adicionais, tais como certificados de residência fiscal e outros documentos comprovativos de que o interesse pessoal e económico do individual se encontrava noutro Estado, nos cinco anos anteriores à chegada a Portugal.

O pedido de inscrição, como RNH, deve ser efetuado até ao dia 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente fiscal em território português, podendo ser efetuado através do Portal das Finanças ou em suporte papel.

O interessado em solicitar a sua inscrição como RNH terá de declarar 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 habitual, nomeadamente por não preencher nenhuma das condições previstas nos n.ºs 1, 2 e 5 do artigo 16.º do CIRS, ou por força de aplicação de convenção para evitar a dupla tributação.

Todavia, a AT efetua, posteriormente, um controlo automático da informação de que dispõe sobre o contribuinte que indicie a qualificação como residente nesses cinco anos, nomeadamente ter estado registado como residente, ter apresentado declarações Modelo 3 de IRS como residente, ter sido beneficiário de pagamento de rendimentos de trabalho dependente e independente como residente (reportados na Declaração Mensal de

Remunerações ou na declaração Modelo 10) ou ter beneficiado de isenção de IMI como residente na habitação própria e permanente em Portugal.

Adicionalmente, anteriormente à publicação da Circular n.º 4/2019, a AT vinha exigindo o reconhecimento prévio do exercício de atividades de elevado valor acrescentado (e conseqüente tributação à taxa reduzida de 20% ou isenção dos rendimentos auferidos no estrangeiro no caso da categoria B), reconhecimento esse que estava dependente da prévia apresentação de prova do exercício de uma daquelas atividades, por parte do interessado, e sem o qual o processo de obtenção do estatuto de RNH não podia prosseguir.

A Circular n.º 4/2019, de 8 de outubro, vem reconhecer que, quer a aplicação da taxa reduzida de 20% aos rendimentos auferidos em AEVA por RNH em território português, quer a isenção dos rendimentos obtidos no estrangeiro da categoria B, são de aplicação automática, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT.

Assim basta que o próprio contribuinte proceda à invocação do direito ao regime fiscal dos rendimentos derivados de atividades de EVA na declaração anual de rendimentos mediante a inscrição do adequado código de atividade de AEVA no anexo L da declaração Modelo 3, sem necessidade da obtenção de reconhecimento prévio por parte da AT do exercício da atividade invocada.

A comprovação e conseqüente validação dos factos apresentados ocorre numa fase a posteriori, em concreto, após à entrega da declaração de rendimentos e durante o período em que beneficiar do estatuto de residente não habitual.

Esta Circular veio também identificar os documentos comprovativos do exercício da AEVA, estabelecendo que serão admitidos como prova para validação da atividade desenvolvida o contrato de trabalho ou de prestação de serviços que identifique objetivamente as funções desempenhadas, acompanhado de documento comprovativo de inscrição em Ordem profissional, no caso de exercer atividade que careça dessa inscrição.

Destacamos também a referência que foi feita na Circular relativamente aos colaboradores que exerçam cargos de direção (“Quadros Superiores de Empresas”), determinando que será necessária a apresentação de documento que comprove o exercício de cargo de direção, que poderá ser o contrato de trabalho, bem como procuração que demonstre que o requerente detém poderes de vinculação da empresa.

## CAPÍTULO IV

# DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

### A. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Muito já foi escrito sobre as peculiaridades do regime do RNH. A abordagem que nos propomos fazer é nova. Refletiremos a problemática concernente à forma como a combinação dos benefícios convencionais com os benefícios previstos no regime do RNH, para as diversas categorias de rendimentos, pode gerar dupla não tributação.

Com efeito, o regime de isenção de tributação prevista para os RNH, ao abrigo do disposto no artigo 81.º do CIRS, conjuntamente com as disposições de distribuição do poder tributário previstas na Convenção, podem surgir situações de dupla não tributação ou tributação especialmente atenuada, a propósito de alguns tipos de rendimentos.

### B. OS DIVIDENDOS E OS JUROS

Nos termos da Convenção, *os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente de outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado; esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente, mas se o BE dos dividendos for um residente de outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% do montante bruto dos dividendos* (artigos. 10.º, n.ºs 1 e 2).

Por seu turno, a Convenção prescreve que *os juros provenientes de um Estado contraente e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado; no entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contraente de que proveem e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efetivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros* (artigos. 11.º, n.ºs 1 e 2).

Ambos os preceitos convencionais, não prescrevem o princípio da tributação dos dividendos e dos juros exclusivamente no Estado da residência nem no Estado da fonte. Estipula-se uma competência cumulativa de tributação: o Estado da residência pode tributar os dividendos e/ou os juros, mas o Estado da fonte vê o seu direito a tributar limitado a 15% e 10%, respetivamente.

Nos termos do art. 81.º, n.º 5, do CIRS, tendo o RNH auferido dividendos e/ou juros de origem estrangeira, rendimentos enquadráveis na categoria E, aplica-se o método da isenção, bastando para tanto que os rendimentos possam ser tributados no outro Estado contratante em conformidade com CDT ou CMOCDE.

Os rendimentos provenientes de dividendos e/ou de juros encontram-se isentos em Portugal, de acordo com o direito nacional, e beneficiam de uma tributação especialmente atenuada no Estado da fonte, em conformidade com a convenção. Por outras palavras, os dividendos e os juros, em virtude da isenção conferida em território português, beneficiam de uma tributação reduzida de 15% e 10%, respetivamente, no Estado da fonte.

### **C. AS ROYALTIES**

Estabelece a Convenção que *as royalties provenientes de um Estado contratante e pagas a um residente de outro Estado contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado* (artigo 12.º). Diversamente do que sucede com os dividendos e os juros, estabelece-se o princípio da tributação exclusiva das royalties no Estado da residência do beneficiário efetivo.

Conjugando as disposições convencionais e domésticas, as royalties, enquadráveis na categoria B, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea c) do CIRS, só podem ser tributados em Portugal (país da residência), que, nos termos do artigo 81.º, n.º 5 do CIRS, se encontram isentas desde que possam ser tributadas no Estado da fonte em conformidade com CDT ou CMOCDE.

Assim, uma vez que a convenção exclui a tributação das royalties no país de origem e em Portugal encontram-se isentas, as royalties de origem estrangeira auferidas por RNH beneficiam de uma dupla não tributação.

### **D. AS MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS**

A Convenção determina que *os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários, considerados no artigo 6.º e situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado* (artigo 13.º).

Combinando os preceitos da Convenção e do direito interno, as mais-valias imobiliárias auferidas por RNH encontram-se isentas em Portugal, sob a condição de que possam ser tributadas no Estado em que se encontram situadas (Estado de origem).

Na hipótese do o Estado da fonte isentar de tributação as mais-valias imobiliárias obtidas no seu território, o RNH vê a sua mais-valia imobiliária também isenta em Portugal, uma vez que o artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, se basta apenas com a possibilidade de tributação no Estado da fonte em conformidade com CDT ou CMOCDE, como condição para a atribuição da isenção, não impondo a sua tributação efetiva. Nestas condições, as mais-valias imobiliárias auferidas por RNH são duplamente não tributadas.

### **E. AS PENSÕES E REMUNERAÇÕES SIMILARES**

Prescreve o artigo 18.º da Convenção que, *com a ressalva do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado*. Quer isto dizer que as pensões pagas com respeito a emprego privado são tributadas somente no Estado da residência do destinatário.

Nos termos do direito nacional, aos rendimentos de pensões obtidos por RNH no estrangeiro, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS, é aplicável o método da isenção, desde que, alternativamente, sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com CDT celebrada ente Portugal com esse Estado; ou, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

Neste cenário, exige-se na alínea a) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS que o Estado da fonte tribute as pensões auferidas por RNH para que estas se encontrem isentas em Portugal. No entanto, o facto de a condição para a aplicação da isenção se encontrar formulada de forma alternativa implica que, mesmo nos casos em que Portugal tenha celebrado uma CDT com o Estado da fonte, o método da isenção será ainda aplicável desde que se verifique a condição da alínea b) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, isto é, que não se tratem de rendimentos de fonte portuguesa.

A posição assumida pela AT é a de que, embora por força do disposto no artigo 18.º da Convenção, a competência para a tributação dos rendimentos seja exclusivamente atribuída ao Estado da residência (Portugal), os rendimentos de pensões estrangeiras

auferidas por RNH não se consideram obtidos em território português, sendo-lhes, em consequência, aplicável o método da isenção previsto no n.º 6 do artigo 81.º do CIRS<sup>62</sup>.

Tendo em conta o juízo feito pela AT, na medida em que as pensões estrangeiras auferidas por RNH apenas podem ser tributadas em Portugal e que, nos termos do artigo 81.º, n.º 6, do CIRS, as mesmas beneficiam de isenção, porque não se consideram obtidas em território nacional, tais rendimentos são totalmente isentos em ambos os Estados, gerando-se assim uma dupla não tributação dos mesmos.

Equivalente oportunidade surge curiosamente a propósito da alteração conjeturada na LEO para 2020, em que os RNH, que se inscrevam a partir de 1 de abril de 2020 e auferirem rendimentos de pensões de fonte estrangeira, vêem tais rendimentos, em vez de isentos, sujeitos a uma taxa de imposto de 10%. Similarmente, a substituição da ausência de tributação dos rendimentos de pensões estrangeiros auferidos por RNH pela tributação a uma taxa reduzida pode desencadear o mesmo tipo de reações por parte dos países com os quais Portugal celebrou convenções, assentando as suas críticas no facto de os benefícios previstos para as pensões estrangeiras gerarem uma tributação especialmente atenuada.

## **F. CONCLUSÕES**

Em face do exposto inferimos que o regime de eliminação da dupla tributação jurídica internacional dos rendimentos de fonte estrangeira auferidos por RNH, contempla um tratamento tributário diferenciado para cada uma das categorias de rendimentos, uma vez que as condições exigidas para a atribuição da isenção variam consoante a categoria de rendimento em causa.

Por um lado, enquanto que, para os rendimentos da categoria A, a aplicação do método da isenção fica dependente da sua tributação efetiva no Estado da origem, para os rendimentos das categorias B, E, F, e G, o reconhecimento das isenções bastam-se apenas com uma tributação potencial nesse Estado. Por outro lado, no que toca aos rendimentos de pensões, a isenção fica subordinada à tributação no Estado da fonte ou à não obtenção em território português.

A desigualdade da redação do artigo 81.º do CIRS resulta na dispensabilidade de sujeição a imposto das pensões no Estado da fonte, ao passo que as isenções atribuídas

---

<sup>62</sup> Informações vinculativas com despacho concordante da Subdiretora Geral do IR, Proc. n.ºs 756/2018 de 26-04-2018 e 2540/2017, de 18-12-2017.

aos rendimentos do trabalho dependente exigem tributação no Estado da fonte, e as isenções previstas para os rendimentos das categorias B, E, F e G reclamam uma tributação potencial naquele Estado, seja nos termos de uma CDT celebrada por Portugal, seja nos termos da CMOCDE.

Denota-se uma certa incoerência sistemática na distinção que, de forma expressa e inequívoca, foi feita pelo legislador, quanto ao regime de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, prevista no artigo 81.º, n.ºs 4 a 6, do CIRS: para os rendimentos da categoria A, exige-se a prova efetiva da tributação no estrangeiro, designadamente, que os rendimentos em causa sejam tributados no outro Estado contratante; para os rendimentos das categorias B, E, F e G, não se exige a existência de tributação, sendo suficiente a possibilidade de tributação no Estado da fonte para que o método da isenção seja aplicável; e para os rendimentos da categoria H nem sequer se exige que tais rendimentos possam ser tributados no Estado da fonte, bastando que sejam rendimentos de fonte estrangeira.

Poderemos porventura questionar a ratio da formulação do n.º 6, uma vez que não existe qualquer relação entre os critérios das suas alíneas a) e b), contrariamente ao que sucede entre os das alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS. No n.º 5 do artigo 81.º, o elemento diferenciador é a existência ou não de uma CDT, havendo uma relação de substituição de um critério por outro em função de tal elemento. No n.º 6 do artigo 81.º, existe uma autêntica relação de alternatividade dos critérios previstos nas alíneas a) e b).

Creemos que a suavização dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da categoria H não se deveu a uma incúria ou descuido do legislador nacional, mas a uma técnica legislativa hábil e deliberada com o objetivo de incentivar a deslocalização para Portugal de um aglomerado populacional que o país pretende atrair: os pensionistas e os reformados.

## CAPÍTULO V

### REFLEXÃO CRÍTICA

A dupla não tributação de algumas categorias de rendimentos auferidas por RNH tem suscitado fortes críticas da generalidade dos países da UE, por a considerarem um verdadeiro *dumping fiscal*. Os Estados com os quais Portugal celebrou convenções, apercebendo-se deste vácuo de tributação, têm-se insurgido, reagindo das mais diversas formas, umas exacerbadas, outras moderadas.

A Finlândia, tendo em vista a renegociação da sua convenção fiscal, acordou com Portugal a possibilidade de tributar as pensões no seu território. Contudo, Portugal foi adiando a ratificação do documento, o que levou a que a Finlândia, perante o impasse e ausência das novas regras, denunciasse a Convenção com Portugal a 14 de junho de 2018, conforme consta do Aviso n.º 146/2018. Quer isto dizer que as pensões de origem finlandesa auferidas por um RNH em Portugal passam a poder ser tributadas na Finlândia.

Diferentemente, a Suécia, tendo em vista por cobro à impossibilidade de tributar as pensões suecas obtidas por RNH domiciliados em Portugal, que beneficiam de uma dupla não tributação, assinou com Portugal um Protocolo à Convenção para Evitar a Dupla Tributação em 16 de maio de 2019, readquirindo assim o direito a tributar as pensões privadas dos suecos que residam em Portugal.

Também a França, preocupada com a dupla não tributação, considera que um contribuinte que não paga imposto em Portugal não pode ser considerado residente fiscal na aceção da convenção e, portanto, não pode beneficiar dos benefícios concedidos no tratado. Descarta assim a aplicação do tratado nestas situações, recuperando o direito a tributar as pensões de fonte francesa. Tem, neste âmbito, enviado cartas de informação aos beneficiários de pensões francesas que tenham declarado residência fiscal em Portugal ao abrigo do regime do RNH, indicando-lhes que, segundo a sua análise, não beneficiam da proteção do tratado e, por isso, as suas pensões serão tributadas na França, enviando uma proposta de retificação do imposto que consideram devido.

Neste universo heterogéneo de reações, sustentamos que as respostas a dar quanto à dupla não tributação dos rendimentos estrangeiros auferidos por RNH podem passar, por um lado, pela alegação de um pretense princípio segundo o qual a DNT não está

coberta pelas convenções e, por outro, por um aditamento à convenção de uma cláusula de salvaguarda, mormente uma cláusula *switch-over* aplicada ao Estado da fonte.

Quanto à primeira proposta, relativa à defensibilidade de um pretendido princípio anti dupla não tributação, alicerçado na interpretação dinâmica das convenções, de acordo com o qual os benefícios convencionais dos quais resulte uma dupla não tributação devem ser negados. O arazoamento de tal teoria, atinente ao espírito da convenção na sua dimensão evolutiva, mostra-se frágil, pois não há nenhum preceito em concreto na convenção que a sustente. Além do mais, a maior parte das convenções celebradas com Portugal são anteriores aos desenvolvimentos do BEPS e, apesar de já assinada, depositada e ratificada, a Convenção Multilateral ainda não entrou em vigor e começou a produzir os seus efeitos na generalidade dos países<sup>63</sup>. No entanto, a sustentação desta interpretação é perfeitamente legítima, porque se de facto não há dupla tributação, por que razão é que a convenção será aplicada, no sentido de favorecer a dupla não tributação, que é claramente contrária ao seu espírito.

No que toca à segunda recomendação, sugerimos a renegociação da convenção com o intuito de introduzir uma *cláusula switch-over*, inspirada na Diretiva Antielisão, mas aplicada ao Estado da fonte, no sentido de se exigir tributação no Estado de origem quando o Estado da residência optar por não tributar.

Propomos a seguinte disposição que permite a tributação na fonte dos rendimentos de pensões e das royalties na hipótese de o Estado de residência não tributar esses rendimentos: *“No entanto, [as pensões e remunerações similares/ as royalties] podem também ser tributadas no Estado contratante de proveniência, se esses pagamentos não estiverem sujeitos a imposto ou sujeitos a imposto reduzido no outro Estado contratante, de acordo com as suas regras de direito nacional.”*

Com a inclusão deste preceito nos tratados, o Estado da fonte, que vê o seu direito de tributação subtraído, em consequência de a tributação das pensões ser atribuída exclusivamente ao Estado da residência (que, no caso dos RNH, é Portugal), que, por sua vez, não as tributa, concedendo-lhes uma isenção, readquire o direito a tributá-las, no pressuposto de ausência de tributação no país da residência.

---

<sup>63</sup> Portugal depositou a 28 de fevereiro de 2020, junto da OCDE, o instrumento de ratificação da Convenção Multilateral para a Aplicação das Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros. A Convenção Multilateral entrará em vigor no dia 1 de junho de 2020, produzindo os respetivos efeitos nas CDT celebradas por Portugal no dia 1 de janeiro de 2021.

Por outro lado, quanto aos rendimentos procedentes de dividendos e juros, recomendamos a introdução da subsequente cláusula: “*A limitação de tributação prevista no [n.º 2 do artigo 10.º/n.º 2 do artigo 11.º] para [os dividendos pagos por uma sociedade residente num Estado contratante/ os juros provenientes de um Estado contraente] não é aplicável se o beneficiário efetivo dos [dividendos/juros] for residente noutra Estado contratante e este não sujeitar a imposto ou sujeitar a imposto reduzido tais rendimentos, de acordo com as suas regras de direito nacional*”.

A adoção desta disposição nas convenções possibilita a libertação do ónus do Estado da fonte, que vê injustificadamente o seu direito de tributação limitado, nas situações em que o Estado da residência (Portugal) concede isenções aos dividendos e aos juros estrangeiros auferidos por RNH.

Julgamos que a inclusão das cláusulas propugnadas põe cobro às situações em que o Estado da fonte abdica da tributação, originando-se, nestas circunstâncias, uma dupla não tributação, dado que o Estado da residência aplica o método da isenção aos rendimentos de pensões e às royalties auferidos por RNH, mas também àqueles casos em que o Estado da fonte tributa de forma atenuada, apesar de não haver tributação no Estado da residência (é o que sucede nos dividendos e nos juros).

Em nossa opinião, a introdução destas cláusulas de salvaguarda nas convenções celebradas com Portugal permite resolver de forma eficaz a problemática da dupla não tributação, incluindo a tributação reduzida, que beneficiam os rendimentos estrangeiros auferidos por RNH.

Não vislumbramos qualquer razão que possa contender com a introdução das cláusulas *switch-over*, que aquiescem que o Estado da fonte readquirira o direito de tributar sem restrições os rendimentos auferidos por RNH, no pressuposto de Portugal não tributar ou tributar de forma atenuada tais rendimentos.

Estamos convictos de que esta posição é a mais consentânea com os objetivos das convenções que consistem, fundamentalmente, na eliminação da dupla tributação internacional e, por força do Plano BEPS, na prevenção da fraude e evasão fiscais, na vertente do combate à dupla não tributação. É incontendível que a dupla não tributação não está coberta pelas convenções, atendendo quer ao seu espírito, quer aos preceitos antiabuso nelas contidas com o objetivo de eliminar tal celeuma. A isto acresce que o artigo 23.º, n.º 4, da CMOCDE, já prevê a possibilidade de o Estado da residência recusar a aplicação da isenção ou do crédito de imposto, quando o Estado da fonte não tributa ou tributa de forma atenuada. Ora, se se admite esta cláusula para o Estado da residência, por

que não introduzir nas convenções um preceito idêntico, mas aplicado ao Estado da fonte, que lhe permita tributar sem restrições, quando o Estado da residência não tributa ou tributa de forma reduzida.

No reverso, o Estado português, de forma a serenar o crescendo de críticas internas e externas que têm ecoado sobre os benefícios concedidos aos RNH, poderia eventualmente eliminar a condição da não obtenção em território português prevista para os rendimentos de pensões na alínea b), do n.º 6, do artigo 81.º do CIRS, uma vez que a mesma não encontra paralelo nas outras categorias de rendimentos, ou fazer depender a atribuição da isenção da tributação efetiva no Estado da fonte, conforme sucede com os rendimentos do trabalho dependente.

## CONCLUSÃO

As conclusões tidas como pertinentes foram já enunciadas ao longo da dissertação. Assim, procurar-se-á sobretudo efetuar a respetiva listagem ou síntese e sumariar os aspetos essenciais do estudo que se desenvolveu.

Por todo o exposto, concluímos o seguinte:

1. Num mundo cada vez mais globalizado, marcado pela internacionalização das relações comerciais, pela mobilidade populacional e de capitais, as convenções sobre dupla tributação são a forma comum encontrada para contornar o efeito indesejado da dupla tributação.
2. Inicialmente vocacionadas para a eliminação da dupla tributação internacional, as convenções sobre dupla tributação desempenham atualmente um importante papel no combate à fraude e evasão fiscais internacionais, incluindo a não tributação ou tributação reduzida.
3. Os contribuintes aproveitam cada vez mais as disparidades das legislações fiscais no sentido de aceder às vantagens fiscais previstas nas legislações internas e aos desagravamentos fiscais consagrados nas CDT.
4. Ao longo dos tempos, os Estados e a OCDE conseguiram identificar muitas destas práticas arditosas com a vista a aceder a benefícios convencionais e domésticos, que desvirtuam o espírito e os objetivos dos tratados.
5. Em resposta, foram criadas múltiplas medidas para combater situações de abuso ou de uso impróprio das CDT pelos contribuintes, que originem dupla não tributação, entre as quais se salientam, a título exemplificativo, a modificação do título e do preâmbulo das convenções no sentido de clarificar que as convenções não abrigam a dupla não tributação, a cláusula geral antiabuso da CMOCDE e também as cláusulas *subject-to-tax* e *switch-over*.
6. Ilustramos a dupla não tributação decorrente da aplicação conjunta das convenções e dos benefícios fiscais nacionais com o regime fiscal do residente não habitual.
7. O regime permite que um conjunto significativo de rendimentos obtidos no exterior fiquem isentos em Portugal, o que determina, a final, que os montantes de imposto pagos correspondam aos montantes tributados na fonte que, em

consequência das disposições de direito convencional, poderão, em determinados casos, ser inexistentes ou extremamente reduzidos.

8. Os rendimentos estrangeiros auferidos por RNH em virtude da isenção conferida pelo direito interno nacional e dos preceitos convencionais beneficiam de uma dupla não tributação ou tributação especialmente atenuada.
9. Como vimos, os rendimentos provenientes dos dividendos e dos juros auferidos por RNH gozam de uma tributação reduzida de 15% e 10%, respetivamente.
10. Por seu turno, as royalties e as pensões estrangeiras recebidas por RNH usufruem de uma dupla não tributação, pois os preceitos convencionais atribuem exclusivamente o direito de tributação ao Estado da residência que, no caso dos RNH, é Portugal, que, por sua vez, isenta esses mesmos rendimentos.
11. Em síntese, concluímos que os rendimentos de origem estrangeira auferidos por RNH são objeto de um tratamento fiscal diferenciado consoante a categoria de rendimentos em questão, o que revela uma certa incoerência sistemática do regime.
12. Pois, enquanto para os rendimentos do trabalho dependente a concessão da isenção está dependente da tributação efetiva no Estado da fonte, para os rendimentos das categorias B, E, F e G a atribuição da isenção basta-se com a possibilidade de tributação no Estado de origem.
13. Ainda, para os rendimentos da categoria H, a isenção é atribuída desde que esses rendimentos não se considerem obtidos em território português, o que abarca a generalidade dos rendimentos de pensões de reformas auferidos por RNH.
14. Em nosso entender, as formas de reação à questão da dupla não tributação dos rendimentos estrangeiros auferidos por RNH podem passar, por um lado, pela aplicação de um princípio anti dupla não tributação e, por outro lado, pela introdução de uma cláusula switch-over que permita a tributação no Estado da fonte quando no Estado da residência inexistente tributação.
15. A primeira proposta de reação mostra-se débil, porque se sustenta na interpretação dinâmica das convenções que é controversa e, além disso, inexistente um preceito concreto que a ampare.
16. A segunda proposta é perfeitamente exequível, uma vez que permite que o Estado da fonte readquirira o direito a tributar os rendimentos que aí têm origem, sempre que o Estado da residência optar por não tributá-los.

# BIBLIOGRAFIA

## A. LIVROS E ARTIGOS

### A

- AMORIM, José de Campos & Valter Nuno MENDES (2016) – *O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 1, Coimbra, Almedina.
- AMORIM, José de Campos (2017) – *A vantagem comparativa do regime fiscal do residente não habitual em Portugal*, in Portugal dos Algarves: a Multidisciplinary e-journal, 31, 1-14
- ANDERSSON, Krister (2013) – *Base Erosion Profit Shifting – A New World Tax Order?* *Svenskt Skattetidning*, Vol. 9 (2013), 659-687
- ANDERSSON, Victoria (2014) – *Subject-to-tax clauses in Swedish double tax conventions*, School of Economics and Management Department of Business Law.
- AULT, H. J, Wolfgang SCHON, & Stephen SHAY (2014) – *Base Erosion and Profit Shifting: a Roadmap for Reform*, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n.º 275, 275-279
- AVI-YONAH, Reuven (2009) – *Double Tax Treaties: An Introduction*, in *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows*, Oxford University Press.
- AVI-YONAH, Reuven, & Christiana PANAYI (2010) – *Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union*, in *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD

### B

- BAKER, Philip (1994) – *Double Taxation Conventions and International Tax Law: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, 2.<sup>a</sup> ed., Sweet & Maxwell
- . (2013) – *Improper Use of Tax Treaties, Tax Avoidance and Tax Evasion*, Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries

- BORGES, Ricardo Palma & Pedro Ribeiro de SOUSA (2011) – *O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais*, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra, Coimbra Editora
- BRAUNER, Yariv (2014) – *What the BEPS?*, Florida Tax Review, Vol. 16, N.º 2, 55-115
- . (2016) – *Treaties in the Aftermath of BEPS*, Brooklyn Journal of International Law, Vol. 41, Issue 3
- BROE, Luc de & Joris LUTS (2015) – *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, in Intertax, 43, Issue 2, 122-146
- BROE, Luc de (2008) – *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Vol. 14, Doctoral Series

## C

- CALDAS, Marta (2016) – *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina.
- CHAND, Vikram (2018) – *The Principal Purpose Test in Multilateral Convention: An in-depth Analysis*, Intertax, Issue 1, 18-44
- COOPER, Graeme S. (2014) – *Preventing Tax Treaty Abuse*, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries.
- COURINHA, Gustavo Lopes (2015) – *A Residência no Direito Internacional Fiscal: do abuso subjetivo de convenções*, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas Especialidade de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina
- . (2017) – *Qualified residence and subject-to-tax clauses*, in International Taxation: New Challenges, Universidade do Minho.
- . (2019) – *BEPS e o Sistema Fiscal Português: Uma Primeira Incursão*, in Estudos de Direito Internacional Fiscal, Lisboa, AAFDL Editora
- CUNHA, Rita (2016) – *BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule*, in Global Taxation, Vol. I, 186-190

## D

- DANON, Robert J. (2018) – *Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of Principal Purpose Test for MNE Groups*, in Bulletin for International Taxation, Vol. 72, N.º 1, 31-55

- DOURADO, Ana Paula (2015) – *Agressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Agressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, *Intertax*, 43, Issue 1, 42-57
- . (2015) – *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Tese de Doutoramento, Coimbra, Almedina
- . (2015) – *The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis*, *Intertax*, 43, Issue 1, 2-5
- . (2016) – *The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?*, *Intertax*, 44, Issue 6/7, 440-446
- . (2018) – *Governança Fiscal Global*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina
- . (2019) – *Direito Fiscal*, 4.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina
- DUARTE, Diogo Marçal (2018) – *O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Porto, Universidade Católica Portuguesa
- DUFF, David G. (2018) – *Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test*, *Canadian Tax Journal*, 619-677

## E

- ERDÖS, Éva (2019) – *Double taxation and double non-taxation as the new tendencies of EU E-Tax Law*, University of Miskolc
- ESCRIBANO, Eva (2019) – *Alternative Approaches to Adress the (Yet to Be Defined) Treaty Shopping Phenomenon*, *Intertax*, 47, Issue 11, 938-949

## F

- FAUSTINO, Manuel (2009) – *Os residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Portugêses*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 424, 99-147
- FERNANDES, José Almeida (2016) – *A interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação: Desafios da interação entre normas fiscais convencionais e domésticas*, in E-book do CEJ de Direito Fiscal Internacional e Europeu

## G

GROOT, Isabella (2016) – *The Switch-Over Provision in the Proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive and Its Compatibility with the EU Treaty Freedoms*, EC Tax Review, 25, 162-169

## **J**

JUKA, Amela (2016) – *Is BEPS Action 6 “Preventing Treaty abuse” compatible with the EU Law concept of abuse?* Master’s Thesis in European and International Tax Law, School of Economics and Management Department of Business Law, Lund University

## **K**

KOK, Reinout (2016) – *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, Intertax, 44, Issue 5, 406-412

KORIAK, Oleksandr (2016) – *The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Does the OECD Proposal Fit the EU Legal Framework?*, Tese de Mestrado em Direito Fiscal Europeu e Internacional, Lund University

## **L**

LANG, Michael (2013) - *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2.<sup>a</sup> ed., IBFD and Linde Verlag

-. (2014) – *BEPS Action 6: Introducing an AntiAbuse Rule in Tax Treaties*, Tax Notes International, Vol. 74, N. ° 7, 655-664

-. (2016) – *Preventing Treaty Abuse*, Vol. 101, Series on International Tax Law, Vienna University

LEITÃO, Luís Menezes (1999) – *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra

LIPPERT, Tyler H. (2017) – *OECD Base Erosion & Profit Shifting: Action Item 6*, Northwestern Journal of International Law & Business, Vol. 37, Issue 3, 539-561

LOUREIRO, Francisco Serra (2016) – *O impacto da globalização no Direito Tributário*, Revista Jurídica Portucalense, 19, 44-75

LOUSA, Maria dos Prazeres (2011) – *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos residentes não habituais*, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra, Coimbra Editora

## M

- MACHADO, Jónatas & Paulo COSTA (2019) – *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina.
- MAGNO, Helena Gomes (2019) – *A Residência Fiscal das Pessoas Singulares (Em particular a residência parcial)*, *Vida Económica*, 51-53
- MARCHGRABER, Christoph (2014) – *The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-to-Tax Clause Recommended by the European Commission*, *EC Tax Review*, 23, Issue 5, 293-302
- . (2017) – *Double (Non-)Taxation and EU Law*, Wolters Kluwer
- MARQUES, André Sant’ana (2017) – *Os Mecanismos de Combate ao Treaty Shopping – As Cláusulas de Limitação dos Benefícios*, Lisboa, AAFDL Editora
- MENDES, Marta Filipa (2011) – *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto
- MENDES, Valter Nuno (2015) – *Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa)*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
- MERKS, Paulus (2006) – *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, *Intertax*, 34, Issue 5, 272-281
- MESQUITA, Raquel (2014) – *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa
- MORAIS, Rui Duarte (2008) – *Dupla Tributação Internacional em IRS*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, N.º 1, 109-127
- MORENO, Andrés Báez (2017) – *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, in *Intertax*, 45, Issue 6/7, 432-446

## N

- NABAIS, José Casalta (2018) – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina
- . (2019) – *Direito Fiscal*, 11.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina
- NASCIMENTO, Rui, Tiago GRAÇA, & Marcos RAMOS (2010) – *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, in Os 10 anos de investigação do CIJE, Coimbra, Almedina
- NOGUEIRA, Daniela Alexandra (2015) – *Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Porto, Universidade Católica do Porto.

## **P**

- PANAYI, Christiana (2004) – *Limitation on Benefits and State Aid*, European Taxation, 83-98
- . (2016) – *The compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Bulletin for International Taxation, Vol. 70, N.º 1/2
- PEREIRA, Manuel Henrique (2018) – *Fiscalidade*, 6.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina.
- PIANTAVIGNA, Paolo (2017) – *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*, World Tax Journal, Vol. 9, N.º 1, 47-98
- PICKERING, Ariane (2013) – *Why Negotiate Tax Treaties*, Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries
- PIRES, Manuel (1984) – *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa.
- PIRES, Manuel, & Rita PIRES (2018) – *Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina.
- PIRES, Rita Calçada (2008) – *Notas de reflexão: acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, N.º 2, 179-195
- . (2019) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina.

## **R**

- RAMOS, Maria Inês (2017) – *Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal*,

*Espanha e Reino Unido*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

RIBEIRO, João Sérgio (2017) – “Treaty abuse and BEPS”, in *International Taxation: New Challenges*, Universidade do Minho.

RODRIGUES, José Vasco (2019) – *Convenção Multilateral para prevenir a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros: O impacto relativamente ao abuso das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho

## S

SANCHES, Saldanha (2006) – *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora.

-. (2007) – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora.

SILVA, Alexandra Oliveira (2015) – *A Tributação dos Residentes Não Habituais – O Caso Português*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Ramo Fiscalidade, Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

SILVA, Bruno (2016) – *Reconsidering the Application and Interpretation of Anti-treaty Shopping Rules in the Context of Developing Countries*, in *Intertax*, 44, Issue 3, 227-246

SILVA, Joana Azevedo (2017) – *Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não habitual*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

## T

TABOADA, Carlos Palao (2015) – *OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The Generale Anti-Abuse Rule*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, 602-608

TEIXEIRA, Glória (2018) – *Manual de Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina

THEODOSOPOULOS, Alejandro (2018) – *The Principal Purpose Test of the OECD Multilateral Agreement and the General Anti-Avoidance Rule of the Anti-Avoidance Directive*, Master Thesis International Business Taxation, Tilburg University

TINHAGA, Zachée Pougá (2016) – *From Avoiding ‘Double Taxation’ Yesterday to Avoiding ‘Double Non-Taxation’ Today: The Urgent Need for an International Tax Regime Based on Unitary Tax Principles*, Tese de Doutoramento, University of Michigan Law School

TRACANA, Dinis (2019) – *Dupla tributação jurídica e económica*, in E-book do CEJ de Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE

## V

VASQUES, Sérgio (2018) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina

VIJVER, Anne Van (2015) - *International Double (Non-)Taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles*, EC Tax Review, 24, Issue 5, 240-257

VILELA, Hélder (2016) – *A Proposta da Ação 6 do Plano BEPS da OCDE: Problemas de compatibilidade com o Direito da União*, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

VOGEL, Klaus (1986) - *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, International Tax & Business Lawyer

-. (2015) - *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4.<sup>a</sup> ed., Kluwer Law International

## W

WARD, D. A. (1996) – *Ward’s Tax Treaties 1996-1997*, Carswell, Toronto.

WEBER, Dennis (2017) – *The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law*, in Erasmus Law Review, Vol. 10, N.º 1, 48-59

WEEGHEL, Stef (1998) – *The Improper Use of Tax Treaties, With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, 1.<sup>a</sup> ed., Kluwer Law International

## X

XAVIER, Alberto (2020) – *Direito Tributário Internacional*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina.

## Z

ZUBIMENDI, Alejandro (2019) – *The Single Tax Principle as a Limit to Double Non-Taxation? A Broad Perspective*, in *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano V, N.º VIII.

## **B. DOCUMENTOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS**

Comissão Europeia, Recomendação (UE) 2012/772 relativa ao planeamento fiscal agressivo, de 6 de dezembro de 2012.

-, Recomendação (UE) 2016/136 relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais, de 28 de janeiro de 2016.

-, Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases

-, The internal market: factual examples of double non-taxation cases

Comunicação (2011) 712 final da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre Dupla Tributação no Mercado Único.

OECD, (2013), *Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

-, (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

-, (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

-, (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.

-, (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

-, (2017), *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.

-, (2019), *Prevention of Treaty Abuse – Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

-, (2020), *Prevention of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping*.

-, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017.