



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Rendimentos de Alojamento Local Obtidos por Não Residentes: Tributação em IRS**

Bárbara Isabel Amaral Vieira de Santos Damas

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Rendimentos de Alojamento Local Obtidos por Não Residentes: Tributação em IRS**

Bárbara Isabel Amaral Vieira de Santos Damas

340114075

Orientador – Professor Doutor Rui Duarte Morais

(Com colaboração da Mestre Mónica Duque)

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020

## **Agradecimentos**

Na elaboração desta dissertação muitos foram os contributos que se afiguraram essenciais e necessários, pelo que nunca poderiam ser esquecidos. Todavia, tratando-se de uma tarefa ingrata e sintética, certamente alguns não terão tratamento devido.

O primeiro e especial agradecimento é para a minha mãe, por me ter mostrado que todos os objetivos que traçamos são passíveis de ser alcançados, independentemente das adversidades que surjam ao longo do percurso, tendo sempre transmitido a força necessária para que me tornasse no que sou hoje.

Não menos importante, ao meu irmão, por ter sempre incentivado a que seguisse este caminho, lutando sempre para que não desistisse e para que conseguisse tudo aquilo que desejava.

Ao meu avô por todas as conversas, por estar comigo e por me fazer querer ser sempre melhor, transmitindo-me experiências inigualáveis.

A todos os meus amigos que acompanharam este caminho e que proporcionaram que estes anos fossem pautados por alegrias que sempre recordarei com saudade. Em particular, à Carla, Francisca, Joana e João que me estenderam a mão sempre que precisei, por me aconselharem a tomar sempre as melhores decisões e me apoiarem nas piores.

Ao meu grupo de amigos de faculdade que se tornaram numa segunda família, disponível para tudo.

Um particular agradecimento à Pacheco Amorim, Miranda Blom & Associados, Sociedade de Advogados, SP, RL, pela compreensão, por tantos ensinamentos e aprendizagens que extrapolaram a vida jurídica. Em especial, ao Professor Doutor João Pacheco Amorim, por ter assumido o meu patronato; à Dr.<sup>a</sup> Ana Filipa Urbano, pelo importante contributo na minha formação profissional; à Dr.<sup>a</sup> Liliana Correia, por todas as palavras de carinho, todos os ensinamentos e por se ter tornado numa mãe jurídica nos momentos que mais precisei; e, por último, mas nunca menos marcante, ao Dr. Ricardo Maia Magalhães, que além de se ter mostrado um profissional que tanto admiro, assumiu um papel fulcral em todo este percurso.

Por fim, ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, meu Distinto Orientador, pelo profissionalismo exemplar, e à Mestre Mónica Duque pela coordenação da presente dissertação, por toda a compreensão e apoio nos períodos mais difíceis.

## **Resumo**

A presente dissertação versa sobre a tributação, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), dos proveitos resultantes do exercício da prestação de serviços de Alojamento Local auferidos por pessoas singulares não residentes.

A elevada expansão dos estabelecimentos de Alojamento Local é um fenómeno global que, associado às facilidades de circulação entre países, implica que nem sempre o titular da exploração daqueles seja um sujeito passivo residente.

O sistema fiscal não poderia ficar indiferente a este fenómeno, pelo que se pretende apurar, em concreto, as regras de tributação aplicáveis aos não residentes que auferam rendimentos gerados pela exploração de um estabelecimento de Alojamento Local.

Nesta perspetiva, importará comparar o regime aplicável aos residentes com o possível regime tributário a que os não residentes estão adstritos, averiguando se tal regime conflitua com as normas de Direito da União Europeia vigentes.

**Palavras-Chave:** alojamento local; IRS; não residentes; categoria B.

## **Abstract**

This dissertation intends to address the taxation under Personal Income Tax (IRS), of income from the provision of Local Accommodation services earned by non-resident individuals.

The high expansion of local accommodation establishments is a global phenomenon, which, combined with the ease of movement between countries, means that the holder of the operation of these establishments is not always a resident taxpayer.

The fiscal system could not remain oblivious to this phenomenon, and it is, therefore, necessary to identify the method of taxation applicable to non-residents who earn income from the operation of a local accommodation establishment.

From this perspective, it is important to compare the regime applicable to residents with the possible tax regime to which non-residents are subject, ascertaining whether such regime conflicts with the rules of European Union Law in force.

**Keywords:** Local Accommodation; personal income tax; non-residents; category B.

## Índice

Agradecimentos .....	4
Resumo .....	5
Abstract.....	6
Lista de siglas e abreviaturas .....	8
Introdução .....	10
<b>I. Do Alojamento Local .....</b>	<b>12</b>
1. Enquadramento.....	12
2. Registo do Alojamento Local.....	13
3. Modalidades de Alojamento Local .....	14
<b>II. Tributação de Residentes e de Não Residentes em IRS .....</b>	<b>16</b>
1. Incidência e âmbito de sujeição ao imposto.....	16
2. Tributação dos Não Residentes .....	18
i) Retenção na fonte com carácter definitivo.....	20
<b>III. A Tributação dos Rendimentos do Estabelecimento de Alojamento Local ....</b>	<b>22</b>
1. Qualificação dos rendimentos .....	22
2. Tributação na cat. B .....	23
i) Opção pelas regras estabelecidas para a cat. F .....	24
ii) Apuramento do rendimento líquido na cat. B .....	25
a) Regime Simplificado .....	26
b) Regime da contabilidade .....	30
iii) Afetação e desafetação do imóvel.....	30
3. Tributação na cat. F .....	31
<b>IV. A Tributação dos Não Residentes pelos Rendimentos da Exploração do Estabelecimento de Alojamento Local.....</b>	<b>34</b>
1. Sujeição dos rendimentos à taxa liberatória ou à taxa especial?.....	35
i) As plataformas digitais .....	38
2. Configuração de estabelecimento de AL como EE.....	39
3. O regime opcional para os residentes de um EM.....	41
4. A tributação de sujeito residente num Estado Terceiro.....	43
Conclusão .....	45
Bibliografia.....	47

## Lista de siglas e abreviaturas

<b>AL</b>	Alojamento Local
<b>Artº</b>	Artigo
<b>AT</b>	Autoridade Tributária
<b>CAAD</b>	Centro de Arbitragem Administrativa
<b>CDT</b>	Convenção para evitar a dupla tributação
<b>V.</b>	<i>Vide</i>
<b>CIRC</b>	Código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
<b>CIRS</b>	Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
<b>CMOCDE</b>	Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<b>CRP</b>	Constituição da República Portuguesa
<b>DL</b>	Decreto-Lei
<b>EE</b>	Estabelecimento Estável
<b>EEE</b>	Espaço Económico Europeu
<b>EM</b>	Estado-Membro
<b>IMI</b>	Imposto municipal sobre os imóveis
<b>IRC</b>	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
<b>IRS</b>	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
<b>IS</b>	Imposto selo
<b>LGT</b>	Lei Geral Tributária
<b>Nº(s)</b>	Número (s)
<b>OE</b>	Orçamento de Estado
<b>P(s).</b>	Página (s)
<b>Proc.</b>	Processo
<b>RJAL</b>	Regime jurídico da exploração de estabelecimento de alojamento local
<b>RJET</b>	Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos
<b>STA</b>	Supremo Tribunal Administrativo
<b>TCA</b>	Tribunal Central Administrativo
<b>TCAS</b>	Tribunal Central Administrativo Sul
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justiça da União Europeia
<b>UE</b>	União Europeia



## Introdução

A globalização e a facilidade de deslocação de bens e pessoas entre países permitem, cada vez mais, que um sujeito tenha a sua residência num determinado Estado e desenvolva a sua atividade económica noutra.

Ao país em que a atividade é desenvolvida (estado da fonte) é geralmente reconhecida legitimidade, de acordo com o “princípio da territorialidade”<sup>1</sup> em sentido estrito, para tributar os rendimentos aí gerados.

Em Portugal, o artº 18º do CIRS consagra as regras de localização dos rendimentos no território, i.e., os elementos de conexão relevantes para este efeito, prevendo um elenco de rendimentos tributáveis gerados no território, quando auferidos por um sujeito passivo não residente.

A al. h) do nº 1 do artº 4º *ex vi* al. a) do nº 1 do artº 3º do CIRS prevê que os rendimentos provenientes da exploração de um estabelecimento AL são enquadráveis na cat. B. No entanto, a lei não regula expressamente o modo de tributação destes rendimentos, pelo que se torna necessário uma análise atenta das diferentes normas que podem ser convocadas nesta matéria.

Em regra, os não residentes são tributados por sujeição a taxas liberatórias, de acordo com o artº 71º, com recurso ao mecanismo da retenção na fonte a título definitivo, existindo uma substituição fiscal total.

É equacionável que, quando auferidos por um sujeito passivo não residente, estes rendimentos sejam tributados nos termos da al. a) do nº 4 do artº 71º do CIRS, a qual rege que “estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes: a) Os rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados”. Estando em causa a obtenção de rendimentos empresariais, resultaria desta norma que, sendo o titular dos rendimentos da exploração do AL um não residente, a tributação seria efetuada com recurso ao mecanismo da retenção da fonte, mediante a aplicação de uma taxa liberatória final de 25% sobre os rendimentos.

---

<sup>1</sup>V. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.º Ed., Almedina, 2017, p. 492.

Todavia, conforme se propõe demonstrar, este mecanismo nem sempre é possível, uma vez que pode inexistir uma entidade que figure como substituto e, conseqüentemente, retenha o imposto devido.

Por outro lado, será de ponderar se na atividade de exploração de um imóvel como uma unidade de AL podemos divisar a existência de um estabelecimento estável (EE) no território português, sendo, neste caso, os não residentes tributados à taxa especial de 25%, de acordo com nº 6 do artº 72º.

Por último, cumpre indagar se os regimes em presença se coadunam com as regras vigentes na UE, em concreto, se afrontam o princípio da liberdade de estabelecimento, prevendo um regime mais gravoso para os não residentes.

Assim, é nosso propósito, depois do enquadramento legal do regime do AL e das respetivas regras de tributação – ressaltando as novas regras resultantes da entrada em vigor da Lei do OE para 2020 –, determinar o regime tributário a aplicar aos não residentes.

# I. Do Alojamento Local

## 1. Enquadramento

A figura do AL foi regulamentada, pela primeira vez no ordenamento jurídico, pelo DL n° 39/2008, de 07/03, o qual aprovou, em cumprimento das medidas do programa SIMPLEX 2007<sup>2</sup>, o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos (RJET).

O n° 1 do art° 3° daquele diploma avançava que “Consideram-se estabelecimentos de alojamento local as moradias, apartamentos e estabelecimentos de hospedagem que, dispendo de autorização de utilização, prestem serviços de alojamento temporário, mediante remuneração, mas não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos”, encontrando-se estes definidos em diploma próprio<sup>3</sup>.

Dois anos depois, entrou em vigor o DL n° 128/2014, de 29/08, o qual estabeleceu o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local (RJAL).

Com o RJAL, o estabelecimento de AL perdeu a natureza residual imposta pelo RJET, sendo agora uma figura autónoma<sup>4</sup>, detentora de regras próprias.

O n° 1 do art° 2° adianta os elementos necessários para a caracterização de determinado serviço como estabelecimento de AL, a saber: (i) a prestação de um serviço de alojamento, (ii) temporário, (iii) mediante remuneração e (iv) que cumpra os requisitos do RJAL<sup>5</sup>.

Em suma, a exploração de um estabelecimento de AL configura o exercício de uma atividade de prestação de serviços, a qual inclui não só a cedência do uso, temporária e

---

<sup>2</sup>O Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa – SIMPLEX 2007 – tinha como um dos objetivos simplificar o procedimento administrativo atinente à instalação de empreendimentos turísticos, em concreto, no que concerne ao controlo prévio a sujeitar.

<sup>3</sup>Portaria n° 517/2008, de 25/06, posteriormente alterada pela Portaria n° 138/2012.

<sup>4</sup>No preâmbulo pode ler-se que “eleva[-se] a figura do alojamento local de cat. residual para cat. autónoma, reconhecendo a sua relevância turística e inaugurando um tratamento jurídico próprio”.

<sup>5</sup>Segundo o entendimento de ALMEIDA, Aristides Rodrigues, o conceito de “estabelecimento de alojamento local” não se confunde com a noção de “unidade de alojamento local”. O estabelecimento refere-se à organização tendente à obtenção de lucro, a qual engloba, não só as unidades de AL, como as demais instalações em conexão com a atividade propriamente dita, como sendo a receção de clientes, o fornecimento de internet, limpeza e arrumação de espaço entre outros. Já no que concerne à unidade de AL, a definição é adianta pelo RJET, o qual estatui, no art° 7°, que corresponde à área delimitada de uso exclusivo e privativo do utente. – V. ALMEIDA, Aristides Rodrigues, *A actividade de exploração de estabelecimento de alojamento local*, em Revista Eletrónica de Direito, setembro 2017.

por curtos períodos, da unidade de AL, mas também a prestação de serviços complementares como limpeza e receção.

## **2. Registo do Alojamento Local**

Estabeleceu-se, na versão originária do nº 1 do artº 5º do RJAL, que o registo de estabelecimento de AL estava sujeito a mera comunicação prévia dirigida ao Presidente da Câmara Municipal territorialmente competente. Todavia, a Lei nº 62/2018, de 22/08, passou a prever que a exploração do estabelecimento do AL estaria sujeita a comunicação prévia com prazo<sup>6</sup>.

A mencionada Lei acrescentou o artº 15º-A, o qual dita que o controlo prévio não será efetuado por comunicação prévia quando o imóvel que se pretender explorar como estabelecimento de AL estiver inserido em área de contenção, antes com recurso ao procedimento atinente à emissão de uma autorização expressa<sup>7-8</sup>. Por outro lado, e por força das alterações resultantes da Lei do OE para 2020, a tributação será diferente, consoante o estabelecimento se localize ou não em área de contenção.

O crescente recurso à exploração de estabelecimentos de AL originou um aumento exponencial destas atividades em grandes cidades, como sendo o Porto e Lisboa. Todavia, este crescimento não foi acompanhado pelo desenvolvimento da oferta de imóveis para efeitos habitacionais, verificando-se um aumento da exploração de estabelecimentos de AL em zonas (como sendo os centros históricos), com imóveis que antes se destinavam à habitação dita tradicional.

Para controlar este fenómeno previu o legislador a possibilidade de os Municípios, por via regulamentar, delimitarem, fundamentadamente, zonas cuja instalação de estabelecimentos de AL depende de autorização expressa. Como explicam Fernanda

---

<sup>6</sup>A Portaria n.º 138/2012, de 14/05 – atualmente revogada – previa que o estabelecimento de AL estava sujeito, a título de controlo prévio, a mera comunicação prévia. O comprovativo do requerimento endereçado ao Presidente da Câmara Municipal territorialmente competente, servia de título suficiente para abertura do estabelecimento ao público.

<sup>7</sup>Sublinhe-se que este procedimento só será exigido nos casos expressos do artº 15º-A do RJAL, configurando, deste modo, uma exceção ao regime regra da comunicação prévia com prazo.

<sup>8</sup>Quanto à distinção entre a comunicação prévia com prazo e a autorização: a primeira é um procedimento simplificado, bastando-se um requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal territorialmente competente, através do Balcão Único Eletrónico, instruído com elementos elencados no artº 9º do RJAL, destacando-se a declaração de início de atividade do titular da exploração do estabelecimento; já as autorizações impõem a prática de um ato administrativo expresso de deferimento ou indeferimento.

Paula Oliveira e Dulce Lopes<sup>9</sup> “não se trata de impor alterações ao uso dos edifícios, globalmente considerados, mas apenas afunilar as atividades económicas neles passíveis de ser desenvolvidas e com base em fundamentos de interesse público devidamente fundamentados e especializados”.

Incumbirá, pois, ao Município apurar a existência de zonas sobrecarregadas com estabelecimentos de AL e o modo de “combater” a proliferação dos mesmos. O regulamento a aprovar poderá, não só proibir a exploração de novos estabelecimentos naquela zona, mas também restringir a instalação de determinadas tipologias.

### 3. Modalidades de Alojamento Local

O RJAL estabelece que os estabelecimentos de AL podem configurar uma de quatro modalidades, a saber: (i) moradia, (ii) apartamento, (iii) estabelecimento de hospedagem e (iv) quartos<sup>10</sup>.

Um estabelecimento de AL configura uma moradia quando a unidade de AL seja constituída por um *edifício autónomo, de carácter unifamiliar*, revelando para esta modalidade o tipo de imóvel, estando em causa a afetação total do bem à exploração do estabelecimento de AL.

No que concerne à tipologia de apartamento, estabelece o nº 3 do artº 3º RJAL que “a unidade de alojamento local é constituída por uma fração autónoma de edifício ou parte de prédio urbano suscetível de utilização independente”, o que importa que o espaço adstrito à exploração corresponda a partes delimitadas do edifício.

Os estabelecimentos de hospedagem correspondem, nos termos do nº 4, a “estabelecimento de alojamento local cujas unidades de alojamento são constituídas por quartos, integrados numa fração autónoma de edifício, num prédio urbano ou numa parte de prédio urbano suscetível de utilização independente”, sendo aqui os quartos registados como estabelecimento.

---

<sup>9</sup>V. OLIVEIRA, Fernanda Paula Oliveira e LOPES, Dulce, *Alojamento Local, Regime Jurídico Comentado e Guia Prático*, Almedina, 2019, p.126.

<sup>10</sup>Esta modalidade surge com a entrada em vigor da Lei nº 62/2018, de 22/08, remetendo para Portaria a regulamentação das condições de funcionamento das diferentes modalidades, a qual ainda não foi publicada. A falta de concretização desta Portaria assume especial importância no caso dos *hostels*, uma vez que o legislador regulou no RJAL os requisitos base das demais tipologias. Note-se que o artº 14º na versão inicial do RJAL continha as regras de constituição do *hostels*, estabelecendo o número mínimo de camas a existir para que se considerasse que o uso predominante correspondia a dormitórios, o qual foi revogado.

Mais será de referir que, nos termos do nº 5, o estabelecimento de hospedagem poderá configurar a subtipologia de *hostel*, se obedecer “aos requisitos previstos no número seguinte e na portaria a que se refere o nº 5 do artigo 12.º” e utilizar aquela denominação.

Por seu turno, prevê o nº 6 que poderá ser usada a denominação de *hostel* na hipótese em que a unidade de AL “(...) predominante seja o dormitório, considerando-se predominante sempre que o número de utentes em dormitório seja superior ao número de utentes em quarto”, sendo que o RJAL não estabelece o número de utentes permitido em cada quarto<sup>11</sup>.

Por último, relativamente à unidade de AL correspondente a um quarto, será de referir que o mesmo tem que estar inserido, obrigatoriamente, na residência do titular do estabelecimento do AL, correspondendo ao seu domicílio fiscal. Esta característica é o fator distintivo face aos *hostels*, uma vez que nos quartos é exigido que o imóvel corresponda à residência do locador, permitindo-se um máximo de três unidades por titular de exploração do estabelecimento de AL.

---

<sup>11</sup>O nº 1 do artº 11º do RJAL, referente à capacidade dos estabelecimentos de AL, adianta que, salvo os casos da modalidade de quarto ou subtipologia de *hostels*, a capacidade máxima corresponde a nove quartos e trinta utentes. Acrescenta o nº 3 que, se a unidade tiver condições de habitabilidade, poderá comportar, no máximo, duas camas suplementares para crianças com idade igual ou inferior a 12 anos. Determina o nº 2 do artº 11º do mesmo diploma que, para as modalidades identificadas no nº 1 do artº 3 – leia-se, todas as modalidades existentes –, o nível de capacidade máxima é o que resulta da “(...) multiplicação do número de quartos por dois, acrescida da possibilidade de acolhimento de mais dois utentes na sala”, o que só se aplica na modalidade de apartamento ou moradia. Não existe, pois, nenhum preceito que indique o número de utentes adstritos a cada quarto.

## II. Tributação de Residentes e de Não Residentes em IRS

### 1. Incidência e âmbito de sujeição ao imposto

Para apurar a tributação dos rendimentos provenientes da exploração do estabelecimento do AL, importa fazer um breve enquadramento gerais convocadas nesta matéria.

O CIRS prevê regras relativas à incidência do imposto, a saber: a incidência pessoal ou subjetiva e a incidência real ou objetiva.

No que concerne à incidência pessoal ou subjetiva, rege o nº 1 do artº 13º do CIRS que “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

Resulta do preceito dois tipos de sujeitos passivos, aos quais são aplicadas regras de tributação diferentes, uma vez que “a própria natureza do imposto é diferente em cada um dos casos”<sup>12</sup>: os sujeitos passivos residentes e os não residentes.

Relativamente aos residentes, explica Rui Duarte Morais<sup>13</sup> que “a condição de residente supõe, por regra, a presença física, real ou presumida no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social”.

Sendo o elemento de conexão a residência<sup>14</sup> do sujeito passivo<sup>15</sup>, o âmbito da sujeição ao imposto a tributação é realizado numa base mundial, em estrito cumprimento do princípio do *world wide income*<sup>16</sup>, determinando a tributação de todos os rendimentos, incluindo os auferidos num outro Estado (artº 15º, nº 1, CIRS).

Por conseguinte, o regime tributário aplicável a estes sujeitos obedece ao imperativo constitucional de que o imposto é pessoal, aplicando-se uma taxa progressiva e prevendo-se deduções à coleta de despesas pessoalizantes (artº 104º, nº 1, CRP).

---

<sup>12</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS*, em curso de publicação (versão provisória do texto disponibilizado aos estudantes para apoio à lecionação na Faculdade de Direito- Escola do Porto da Universidade Católica Portuguesa), p. 8.

<sup>13</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Ed., Almedina, 2016, p. 11.

<sup>14</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *Manual do IRS*, 2ª Ed., Almedina, 2019, caracteriza o conceito de residência como sendo “um conceito essencial para determinar o âmbito de sujeição pessoal ao IRS” (p. 60).

<sup>15</sup>Os elementos de conexão “definem os termos de aplicação da lei fiscal no espaço” – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 58.

<sup>16</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 9.

Sob a epígrafe “Residência”, o artº 16<sup>17</sup> avança com os critérios para apuramento do conceito de residência, i.e., os critérios a observar para que determinada pessoa seja considerada como residente em Portugal<sup>18</sup>.

Seguindo a divisão perfilhada por João Sérgio Ribeiro<sup>19</sup>, o critério elencado na al. a) do nº 1 do artº 16<sup>20</sup> corresponde ao regime regra<sup>21</sup>, que tem na sua base a consideração de um sujeito como residente que tenha permanecido<sup>22</sup> no território do Estado “mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa”<sup>23</sup>.

Já a al. b)<sup>24</sup> avança com o “critério da intenção de residência”<sup>25</sup> que assenta numa presunção, prevendo que, no caso de não ter permanecido 180 dias, pode ser considerado residente desde que possua no território português uma “habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Se determinado sujeito passivo não preencher nenhum dos critérios tipificados neste normativo será considerado, para efeitos fiscais, como não residente, pelo que as regras tributárias aplicáveis serão distintas<sup>26</sup>.

Os não residentes são tributados apenas pelos rendimentos obtidos em território português, sendo que o elemento de conexão é a fonte do rendimento<sup>27</sup>. Para estes sujeitos o imposto não será pessoal, mas real, atendendo apenas àquela concreta manifestação de capacidade contributiva (artº 15º, nº 2, CIRS).

---

<sup>17</sup>Este preceito assemelha-se ao artº 4º da CM OCDE.

<sup>18</sup>A definição de residência consagrada pelo legislador nacional permite que apenas se qualifique “como residentes aqueles sujeitos cujas «ligações» (essencialmente, ligações de carácter económico) aconteçam predominantemente com esse Estado” – V. MORAIS, Rui Duarte, “A Residência e as Convenções de Dupla Tributação, Comentário ao Ac. do STA, de 25 de março, proc. 068/09 – 2.ª Secção”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, ano 2, nº 2, verão, p. 221.

<sup>19</sup>V. RIBEIRO, João Sérgio, “Conceito de Residente no Direito Fiscal Internacional e Europeu: Articulação com o Conceito de Residente no Direito Interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2016.

<sup>20</sup>Sobre a questão da residência ver ABRAHAM, Marcus, NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva, “Uma breve contribuição ao estudo da dupla residência em Direito Fiscal Internacional”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 10, nº 3 e 4, outono/inverno, p. 306 e ss.

<sup>21</sup>Referido por GONÇALVES, Susana Estêvão, “Residência Fiscal em IRS”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 6, Abril/Junho 2015, como “critério da presença física”.

<sup>22</sup>Esta questão releva na medida em que “a qualidade de residente supõe a presença efetiva e uma ligação efetiva (a mais íntima das ligações físicas) com o território de determinado Estado” – V. MORAIS, Rui Duarte, *A Residência...*, p. 222.

<sup>23</sup>O apuramento do conceito “permanência” é fornecido pelo nº 2 do mesmo preceito, será considerado um dia de permanência a presença física durante um dia, completo ou não, que inclua a dormida no mesmo.

<sup>24</sup>Também as als. c) e d) consagram dois critérios aplicáveis, no primeiro caso, aos tripulantes de navios ou aeronaves e, no segundo, o caso dos indivíduos que desempenham funções ao serviço do Estado.

<sup>25</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 10.

<sup>26</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 61.

<sup>27</sup>A este propósito explica GONÇALVES, Susana Estêvão, *ob. cit.*, que “(...) os não residentes ficam sujeitos a tributação apenas pelo rendimento que seja considerado auferido no território do Estado em causa (critério da fonte)”.

Por sua vez, o artº 18º elenca todos os rendimentos que, para efeitos de IRS, são considerados como obtidos em território português, sendo que, para o que aqui releva, destaca-se a al. h), em concreto, “Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão”, assim como a al. e) que sujeita a tributação “Os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado” e ainda a al. f) respeitante a rendimentos “decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços”.

De acordo com o nº 1 do artº 130º, os não residentes estão incumbidos de designar um representante fiscal. Porém, atendendo aos princípios vigentes no Direito da UE, em concreto, a liberdade de circulação, o legislador estabeleceu, no nº 2 do mencionado normativo, que se trata de uma faculdade para os residentes de um EM da UE ou do EEE, desde que esse EM esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia<sup>28</sup>.

## 2. Tributação dos Não Residentes

Cabe aflorar, agora, o regime jurídico-tributário a que os não residentes estão adstritos, sendo certo que o imposto incide apenas sobre os “rendimentos imputáveis a fontes nacionais”<sup>29</sup>.

Desde logo, pode suceder que um determinado sujeito passivo seja considerado, de acordo com as leis internas, residente em mais do que um Estado, na medida em que as facilidades de circulação de pessoas e bens contribuem para que os cidadãos estabeleçam relações económicas em diferentes Estados, facto que, facilmente, conduz a uma situação de dupla tributação<sup>30</sup>. Vigorando os princípios da residência e da fonte, um residente que aufera rendimentos noutra Estado pode, de acordo com aqueles princípios, ser tributado em ambos os Estados. No Estado da residência a tributação fundamenta-se no já

---

<sup>28</sup>V. Ac. proferido pelo TJUE, no âmbito do proc. C-267/09, de 05.05.2011, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0267> (consultado a 27.05.2020), que afirmou que aquela imposição violava o princípio da livre circulação de capitais – V. Morais, Rui Duarte, *IRS...*, p. 23.

<sup>29</sup>V. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993, p. 351.

<sup>30</sup>Ocorre o fenómeno de dupla tributação quando “se verifica a regra das *quatro identidades*: do objeto, do sujeito passivo, do período tributário e do imposto”, esta qualifica-se como internacional quando “as normas em colisão integram ordenamentos de dois diferentes Estados” – V. MORAIS, Rui Duarte, “Dupla Tributação Internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência”, *“Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal”*, ano 2, nº 2, verão, p. 111.

mencionado princípio do *world wild income*, ao passo que a tributação no Estado da fonte baseia-se no elemento de conexão da obtenção daquele rendimento com o território.

Com vista a mitigar a tributação dos mesmos rendimentos, auferidos pelo mesmo sujeito em mais do que um Estado, surgem as denominadas Convenções sobre Dupla Tributação (CDT)<sup>31</sup>, as quais correspondem a acordos escritos celebrados por dois Estados, com o fíto de regular a tributação a efetuar por ambos, quando se verifique um fenómeno de dupla tributação<sup>32</sup>, limitando “as suas pretensões tributárias”<sup>33-34</sup>.

Estas permitem que a definição de residência seja apurada pela legislação interna de cada Estado<sup>35</sup>, sendo que só intervirá em caso de *conflito positivo de residência*<sup>36</sup>, i.e., quando, de acordo com as leis internas, determinado sujeito é considerado residente em ambos os Estados<sup>37</sup>. Nestes casos, recorre-se aos chamados *critérios de desempate*<sup>38-39</sup> estabelecidos na própria CDT, os quais determinarão a residência efetiva do sujeito passivo.

Neste contexto, a legitimidade para Portugal tributar determinado sujeito não residente pode estar limitada por uma CDT, uma vez que a tributação depende, em primeira linha e em estrito cumprimento do princípio da tipicidade da tributação, de uma norma interna que permita aquela tributação e, em segunda, que a CDT celebrada entre Portugal e o Estado da Residência não limite a tributação. Caso contrário, “atenta a

---

<sup>31</sup>Sobre a CDT ver MORAIS, Rui Duarte, *Dupla ...*, p. 112 e ss.

<sup>32</sup>No entendimento de João Félix Pinto Nogueira a existência de casos de dupla tributação configura uma “violação substancial das obrigações assumidas pelos Estados-Membros”, uma vez que “a possibilidade de um sujeito ser tributado em relação à mesma parcela de rendimentos em dois Estados-Membros parece constituir um claro obstáculo ao exercício das liberdades fundamentais”, conflituando com a ideia de um verdadeiro mercado interno livre de fronteiras – V. NOGUEIRA, João Félix Pinto, “A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares, Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 4, nº 1, Primavera, p. 221.

<sup>33</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *A Residência...*, p. 220.

<sup>34</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 20.

<sup>35</sup>Inexistindo uma uniformização na UE de critérios de repartição de tributação, entende-se que “sobre os Estados não pende a obrigação de modificar ou aptar o próprio sistema fiscal aos sistemas vigentes noutros ordenamentos” com vista a mitigar a dupla tributação – V. NOGUEIRA, João Félix Pinto, *ob. cit.*, p. 223.

<sup>36</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 22.

<sup>37</sup>A aplicação de uma CDT implica que “a qualidade de residente seja referida a só um dos Estados contratantes” – V. MORAIS, Rui Duarte, *Dupla...*, p. 114.

<sup>38</sup>Nas palavras de Rui Duarte Morais, os critérios de desempate surgem para fazer face a um conflito positivo de dupla tributação, não bastando a presença de conflito de residências, uma vez que “Tais regras não poderão ser invocadas em situações em que, apesar de alguém poder ser considerado residente nos dois Estados, à luz dos respetivos ordenamentos internos, um dos Estados se abstém de efetivar a tributação a tal título” – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 10.

<sup>39</sup>Estas consagram, “numa ordem de preferência sucessiva”, as regras que permitem apurar a residência concreta do sujeito passivo – V. MORAIS, Rui Duarte, *Dupla...*, p. 115.

prevalência da CDT, sobre a lei interna portuguesa, seria afastada a tributação do rendimento em causa em Portugal”<sup>40</sup>.

Estabelece o nº 1 do artº 101º-C que não serão sujeitos a retenção na fonte e, conseqüentemente, tributados os rendimentos quando, por força de uma CDT celebrada por Portugal, a “competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada”.

Desta feita, a determinação do regime jurídico-tributário aplicável está na dependência da verificação, no caso concreto, da existência de um CDT e, em caso afirmativo, do regime tributário estabelecido na mesma, atendendo à prevalência das *normas jurídicas de fonte internacional*<sup>41</sup> sobre as normas de direito interno.

Feita esta ressalva e na hipótese de o Estado Português ter legitimidade para tributar os rendimentos obtidos em território nacional por um não residente, cabe caracterizar o regime de tributação a que estes estão sujeitos, tendo presente os comandos impostos pelo CIRS.

O regime regra da tributação dos sujeitos passivos não residentes é o da aplicação de taxas liberatórias<sup>42</sup>, sendo estas proporcionais. A aplicação destas taxas é efetivada através da retenção na fonte, que permite a antecipação de receitas, tendo como vantagens o efeito anestésico<sup>43</sup> e o combate à evasão fiscal.

#### *i) Retenção na fonte com carácter definitivo*<sup>44</sup>

A retenção na fonte tem carácter definitivo quando, por via da substituição total, o contribuinte fica desonerado da obrigação fiscal principal de pagar o imposto e das demais obrigações acessórias, designadamente, a obrigação declarativa.

---

<sup>40</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 60.

<sup>41</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *ob. cit.*, p. 24.

<sup>42</sup>V. COURINHA, Gustavo Lopes, *ob.cit.*, p. 52.

<sup>43</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 145.

<sup>44</sup>Não se confunde com retenção na fonte com carácter provisório, uma vez que esta só se aplica aos residentes. De acordo com Alberto Xavier, a importância retida pelo substituto (“fonte pagadora”) trata-se de um “simplex adiantamento daquele [imposto] que será calculado em face da declaração – *único que se considera devido* –, de tal modo que as retenções anteriormente efectuadas deverão ser *deduzidas* do imposto devido e, caso excedam esta último, *restituídas* ao contribuinte”, sendo que, caso não excedam, é sobre o sujeito que recai a obrigação de proceder ao pagamento do valor em falta - V. XAVIER, Alberto, *ob. Cit.*, p. 362.

Na substituição total – a qual tem caráter imperativo<sup>45</sup> – o substituto tributário (i.e., aquele a quem a lei impõe que cumpra a obrigação originária) fica encarregado de, aquando do pagamento ao substituído (i.e., sujeito passivo que a lei fiscal pretende tributar), reter o correspondente ao imposto a pagar e entregar essa importância ao Estado, incidindo sobre o mesmo as demais obrigações acessórias<sup>46</sup>.

Como explica Rui Duarte Morais<sup>47</sup>, as mencionadas taxas têm um efeito liberatório triplo, liberando o sujeito passivo da obrigação de declarar o rendimento, do englobamento e do pagamento, porquanto o mesmo é efetuado quando ocorre a retenção.

Como esclarece Gustavo Lopes Courinha<sup>48</sup>, a aplicação de uma taxa liberatória, na dependência da substituição fiscal, “pressupõe a existência de uma entidade pagadora em Portugal que possa ser incumbida de proceder à retenção na fonte do imposto sobre os rendimentos pagos”. Este mecanismo supõe que a entidade pagadora do rendimento ao não residente disponha ou deva dispor de contabilidade organizada, o que poderá gerar problemas de aplicabilidade prática<sup>49</sup>.

Acresce que, pela falta de retenção ou não entrega ao Estado, será o substituto responsabilizado, sendo que o substituído apenas o é subsidiariamente, nos termos do n.º 3 do art.º 28.º da LGT.

---

<sup>45</sup>Ressalve-se que a opção pelo englobamento conferida aos residentes, prevista no n.º 8 do art.º 71.º, surge em momento posterior à aplicação da taxa. Os rendimentos tipificados no art.º 71.º são tributados pela aplicação da taxa liberatória, mediante retenção na fonte com caráter definitivo. Esta previsão assume caráter imperativo, não podendo o sujeito passivo renunciar a este mecanismo e aplicação da taxa, antes podendo, em momento posterior, optar pelo englobamento, passando o imposto retido a assumir a natureza de pagamento por conta. Nesta hipótese, terá de cumprir as obrigações acessórias, nomeadamente a de declarar o rendimento e de ser considerado para efeitos de englobamento. Esta opção aplicar-se-á a todos os rendimentos da mesma cat., não podendo o sujeito passivo não pode discriminar os rendimentos que pretende que sejam englobados.

<sup>46</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 146.

<sup>47</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *ob. cit.*, p. 166.

<sup>48</sup>V. COURINHA, Gustavo Lopes, *ob. cit.*, p. 42.

<sup>49</sup>Exemplificando: uma pessoa singular que contrata um arquiteto residente noutro Estado para realizar um projeto de construção de um imóvel. O primeiro não dispõe de capacidade para efetuar a retenção e assumir a configuração de substituto, porquanto não possui qualquer estrutura apta para proceder às obrigações que o art.º 71.º impõe.

### III. A Tributação dos Rendimentos do Estabelecimento de Alojamento Local

#### 1. Qualificação dos rendimentos

Antes de procedermos à análise das regras jurídico-fiscais aplicáveis aos concretos rendimentos provenientes da exploração de um estabelecimento de AL, cumpre identificar as três situações tipo relacionadas com a exploração daquele estabelecimento e cujos rendimentos são subsumíveis a diferentes categorias, uma vez que a tributação será diversa consoante o titular da exploração do estabelecimento de AL seja também o proprietário do imóvel, ou a titularidade do estabelecimento e a propriedade do imóvel em que o estabelecimento está instalado sejam sujeitos distintos, ou ainda na hipótese de ocorrer uma cessão da exploração do estabelecimento de AL<sup>50-51</sup>.

Quando o titular da exploração do estabelecimento de AL e o proprietário do imóvel coincidem, os rendimentos provindos dessa exploração constituem rendimentos empresariais tributados segundo as regras da cat. B, nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 3<sup>o</sup><sup>52</sup> conjugado com a al. h) do n.º 1 do art.º 4<sup>o</sup> do CIRS.

Por seu turno, se o proprietário do imóvel optar por arrendar o imóvel e o arrendatário o afetar à exploração de um estabelecimento de AL, o regime tributário será distinto. Sendo ambos pessoas singulares, o primeiro auferirá as rendas e, em consequência, será tributado de acordo com as regras da cat. F, com opção pela cat. B<sup>53</sup>, ao passo que o titular da exploração do estabelecimento de AL (o arrendatário do imóvel) será titular de rendimentos da cat. B resultantes da atividade de AL.

Finalmente, poderá existir uma cessão da exploração do estabelecimento comercial, i.e., o proprietário do imóvel afeta-o à atividade de AL e depois cede<sup>54</sup> temporariamente essa exploração a outro sujeito – o cessionário. Neste cenário ambos serão titulares de

---

<sup>50</sup>Desenvolvido em PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 199.

<sup>51</sup>V. *Ofício Circulado n.º 20.180*, de 19.08.2015 do Gabinete da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais.

Em igual sentido, ver DUQUE, Mónica, “Mais-Valias, afetação e desafetação de bens imóveis e princípio da realização: alguns problemas”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 20, Abril-Junho, 2018, p. 9.

<sup>52</sup>Esta al. abrange os rendimentos provenientes “do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuniária” – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 61.

<sup>53</sup>Inversamente também existe, no caso da cat. B, a opção pela tributação segundo as regras da cat. F, sendo que esta opção será objeto de desenvolvimentos *infra*.

<sup>54</sup>A cedência da exploração do estabelecimento terá que ser comunicada ao Balcão Único Eletrónico, mediante o preenchimento do formulário, passando a constar do registo o novo titular da exploração daquele estabelecimento de AL (art.º 6º, n.º 3, do RJAL).

rendimentos subsumíveis à cat. B<sup>55</sup>, nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 3.º, dado que a cessão de exploração (ou locação do estabelecimento) tem caráter temporário e o cedente, titular do estabelecimento, auferir rendimentos ainda imputáveis ao mesmo.

Apesar do RJAL não configurar expressamente estas três possibilidades, a al. d) do n.º 2 do art.º 6.º dita que o contrato de arrendamento corresponde a título válido para exploração do estabelecimento de AL, admitindo que o titular desta exploração seja pessoa diferente do proprietário do imóvel<sup>56</sup>.

Feita a presente ressalva cumpre analisar as regras tributárias das duas cats., em presença, B e F.

## 2. Tributação na cat. B

O art.º 3.º do CIRS avança com o elenco dos rendimentos que são subsumíveis à cat. B. O n.º 2 do art.º 3.º consagra o denominado princípio da atração<sup>57</sup>, considerando-se rendimentos desta cat. aqueles seriam tipicamente subsumíveis a outras<sup>58</sup>. Contudo, como resultam do desenvolvimento da atividade empresarial, são atraídos para a cat. B<sup>59</sup>, já que o apuramento do rendimento líquido desta cat. implica o apuramento de todos os rendimentos associados à atividade exercida.

No caso da exploração do estabelecimento de AL, nos termos da al. h) do n.º 1 do art.º 4.º aplicável *ex vi* al. a) do n.º 1 do art.º 3.º, os rendimentos daquela atividade consubstanciam rendimentos resultantes de “uma prestação de serviços de tipo comercial ou industrial”<sup>60</sup>, em concreto, da “prestação de serviços de alojamento”<sup>61</sup>.

No que concerne ao momento do nascimento do facto gerador<sup>62</sup>, estatui o n.º 6 do art.º 3.º<sup>63</sup> que os rendimentos da cat. B ficam sujeitos a tributação a partir do momento em

---

<sup>55</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p.66.

<sup>56</sup>V. OLIVEIRA, Fernanda Paula e LOPES, Dulce, *ob. cit.*, p.131.

<sup>57</sup>No entendimento de Xavier de Basto, este princípio implica que “nos rendimentos líquidos da nova cat. B integram-se todos os rendimentos obtidos ou conexos com a atividade” – V. BASTO, José Guilherme Xavier de, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, p. 107.

<sup>58</sup>Para o que aqui releva, pense-se nos rendimentos prediais provenientes da afetação do imóvel à atividade empresarial. Tipicamente, seriam considerados rendimentos da cat. F, contudo estando associados à atividade empresarial, são atraídos para a cat. B. – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 111.

<sup>59</sup>V., PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 111 e ss.

<sup>60</sup>V. DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 9.

<sup>61</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 199.

<sup>62</sup>Desenvolvido em BASTO, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.*, p. 170 e ss.

<sup>63</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 115, bem como, MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 74.

que seja obrigatória a emissão da fatura para efeitos de IVA ou, quando esta não seja exigida, a partir do momento que em que o rendimento é pago ou colocado à disposição<sup>64</sup>.

i) *Opção pelas regras estabelecidas para a cat. F*

No que concerne com modalidades de estabelecimento de AL de moradia ou apartamento, é permitida opção<sup>65</sup> pela “tributação de acordo com as regras estabelecidas para a cat. F”, nos termos do n.º 14 do art.º 28.º, permitindo-se a equiparação, para efeitos fiscais, da exploração do estabelecimento de AL ao arrendamento urbano.

A opção legislativa é discutível sob o ponto de vista da sua inserção sistemática, suscitando o debate sobre saber se o legislador, ao consagrar esta opção, pretendeu fazer um paralelismo com a opção pela tributação de acordo com as regras de apuramento de rendimento líquido da cat. A<sup>66-67</sup>, prevista no n.º 8 do art.º 28.º, ou se pretendeu consagrar uma opção simétrica à consagrada na cat. F, em concreto, no n.º 1 do art.º 8.º. A opção conferida pelo n.º 1 do art.º 8.º implica que o rendimento deixe de ser qualificado como rendimento predial, passando a configurar-se como proveniente da atividade comercial ou industrial<sup>68</sup>, atenta a sua inserção sistemática na norma de qualificação do rendimento predial.

Ao invés, a opção pela tributação segundo as regras previstas na cat. A, garantida pelo n.º 8 do art.º 28.º, apenas permite o apuramento do rendimento líquido segundo aquelas regras, i.e., o rendimento não perde a qualificação de rendimento profissional<sup>69</sup> (e seguirá as restantes regras próprias da tributação dos rendimentos na cat. B). Neste caso, a norma

---

<sup>64</sup>V. Ac. do STA, proferido no âmbito do proc. 0118/17, de 31.01.2018, que refere que “visto que no caso concreto os autos não havia obrigação de emissão de fatura por parte da recorrida, o momento a atender para determinar a obtenção do rendimento, e a consequente sujeição a imposto, corresponde ao recebimento do valor respetivo (...)” – disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f90b768b95f3bcc58025822b0040c2c3?OpenDocument> (consultado a 22.05.2020).

<sup>65</sup>Esta opção foi introduzida pela Lei do OE para 2017, aprovado pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, assim como a aplicação de coeficientes diferentes consoante a modalidade de AL em causa.

<sup>66</sup>Opção aplicada aos sujeitos passivos que prestem serviços a uma única entidade, sendo o apuramento do rendimento líquido efetuado com recurso às regras aplicadas à cat. A – rendimentos do trabalho dependente.

<sup>67</sup>Introduzida com a reforma do IRS de 2014 – V. MORAIS, Rui Duarte, *A Reforma do IRS (2014) uma primeira reflexão* (texto disponibilizado aos estudantes para apoio à lecionação na Faculdade de Direito-Escola do Porto da Universidade Católica Portuguesa), p. 7.

<sup>68</sup>A mesma conclusão da inserção, na al. n) do n.º 1 do art.º 4.º, dos rendimentos provenientes do arrendamento, quando exercida a opção, como rendimentos comerciais ou industriais – Sobre esta questão ver, DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 10.

<sup>69</sup>O entendimento de que o rendimento não perde a qualificação de rendimento profissional igualmente perfilhado por MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 114 e DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 13. Concluindo, ambos os autores, que a opção determina apenas a aplicação das regras da cat. F.

que habilita esta opção não se trata da qualificação do rendimento como rendimento da cat. B, antes encontra-se na norma que regula o apuramento do rendimento líquido.

Sob o ponto de vista literal, escreve Mónica Duque que a “formulação textual adotada não é paralela”, uma vez que a “opção «pela tributação no âmbito da cat. B» não tem o mesmo alcance que opção «pela tributação de acordo com as regras da cat. F»”<sup>70</sup>.

Tendo por base a inserção sistemática da opção, entendemos, salvo melhor opinião, que o legislador pretendeu criar uma opção idêntica àquela que permite que o titular de rendimentos profissionais, que presta serviços a apenas uma entidade, possa ver o seu rendimento líquido apurado de acordo com as regras da cat. A. Assim, entendemos que, no caso da exploração de estabelecimento de AL na modalidade de apartamento e moradia, a tributação pelas regras da cat. F apenas permite o apuramento do rendimento líquido de acordo com aquelas regras e não a desqualificação do rendimento.

Segundo Paula Rosado Pereira<sup>71</sup>, um dos fatores a ter em conta aquando do exercício da opção pela tributação segundo as regras da cat. F prende-se com o regime previsto na al. e) do n.º 1 do art.º 72.º, nomeadamente, o facto de os rendimentos prediais estarem sujeitos a uma taxa especial de 28% e não à aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º, a qual dispensa a sujeição ao englobamento<sup>72</sup>.

Contudo, se assumirmos que o exercício desta opção não configura uma descaracterização do rendimento como rendimento empresarial, mas que implica apenas que o apuramento do rendimento líquido seja efetuado de acordo com as regras de apuramento da cat. F, o rendimento será apurado com base no art.º 41.º, mas, uma vez determinado o rendimento líquido, o mesmo ficará sujeito às regras próprias da cat. B no que respeita ao englobamento e sujeição a taxas progressivas.

## *ii) Apuramento do rendimento líquido na cat. B*

Uma vez qualificado o rendimento proveniente da exploração do estabelecimento de AL como rendimento proveniente da exploração de uma atividade comercial e, conseqüentemente, inserido na cat. B, urge clarificar as regras que determinam o seu apuramento líquido.

---

<sup>70</sup>V. DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 13.

<sup>71</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 202.

<sup>72</sup>Salvo se o sujeito passivo optar pelo englobamento, sobre esta questão ver CUNHA, Paulo Pitta e, “Sobre o Modelo do Imposto Único: A Trajectória Involuntiva do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 8, n.º 2, verão, p. 17.

A presente cat. prevê dois regimes diferentes de apuramento de rendimento líquido: o regime simplificado<sup>73</sup> e o regime da contabilidade organizada.

Quando apurado, o rendimento será englobado, nos termos do artº 22º, seguindo as regras gerais relativas à sujeição a taxas progressivas e deduções à coleta, para determinação o imposto a pagar.

a) *Regime Simplificado*

O artº 28º determina que o apuramento do rendimento líquido é efetuado com base no regime simplificado ou no regime da contabilidade. Estabelece o nº 2 que o regime regra<sup>74</sup> é o simplificado, salvo se o rendimento do sujeito passivo exceder os 200.000,00€ (situação que impõe ao sujeito passivo o apuramento do rendimento líquido com base na contabilidade organizada), ou se for exercida a opção prevista no nº 3 do mencionado preceito, em que o sujeito passivo escolhe<sup>75</sup> o regime da contabilidade organizada, independentemente do valor dos seus rendimentos<sup>76</sup>.

Estatui o nº 6 do mesmo normativo que, quando seja ultrapassado o limite *supra* mencionado em dois períodos consecutivos ou num único exercício quando exceda os 25 % do referido limite, será obrigatória a adoção do regime da contabilidade organizada, “a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos”<sup>77</sup>.

Como explica Xavier de Basto<sup>78</sup>, o regime simplificado surgiu porque não seria exequível exigir a todos os sujeitos passivos que auferem rendimentos da cat. B a adoção

---

<sup>73</sup>A existência deste regime justifica-se, nas palavras de Paulo de Pitta e Cunha, por “razões pragmáticas, em relação ao regime geral [da contabilidade organizada], por virtude da inaptidão dos contribuintes que se destinava de organizarem a sua contabilidade” – V. CUNHA, Paulo de Pitta e, “A pseudo-reforma fiscal do século XX e o regime simplificado do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 1, Primavera, p. 27.

<sup>74</sup>Segundo José Guilherme Xavier de Basto, o regime da contabilidade organizada corresponde ao “método de eleição para determinação da matéria tributável da cat. B” – V. BASTO, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.*, p. 174.

<sup>75</sup>Esta opção visa dar cumprimento ao vertido no nº 2 do artº 81º da LGT. O contribuinte pode optar, na presença de um regime simplificado, pela “avaliação direta”, correspondendo a “um afloramento do princípio da tributação do rendimento real”, previsto no nº 2 do artº 104º da CRP. – V. BASTO, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.*, p. 177.

<sup>76</sup>Com a reforma do IRS de 2014, eliminou-se a obrigação de permanência de 3 anos no regime simplificado – V. MORAIS, Rui Duarte, *A reforma...*, p. 7. Desenvolvido em FAUSTINO, Manuel, “Sobre a Reforma do IRS (I)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 7, n.º 4, p. 174.

<sup>77</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 69.

<sup>78</sup>V. BASTO, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.* p. 175.

do regime da contabilidade organizada, sem fazer qualquer distinção relativamente à dimensão ou objeto da atividade<sup>79-80</sup>.

O n.º 1 do art.º 31.º do CIRS prevê que, no regime simplificado, o lucro é apurado com recurso a aplicação de coeficientes que assentam numa presunção de custos<sup>81</sup>, elencando os diferentes coeficientes que, multiplicados pelos proveitos, determinam o rendimento coletável<sup>82</sup>.

Como é sublinhado pela jurisprudência<sup>83</sup>, “O regime simplificado dispensa, pois, o registo e comprovação dos custos suportados, que são presumidos em função dos proveitos, introduzindo uma considerável simplificação no plano das obrigações acessórias dos sujeitos passivos”<sup>84</sup>.

No caso dos rendimentos da exploração do estabelecimento de AL, resulta do n.º 1 do art.º 31.º que o coeficiente a aplicar diverge consoante a concreta modalidade de estabelecimento de AL. Nos termos da al. a) do n.º 1 do mesmo preceito, será aplicado o coeficiente de 0,15 aos rendimentos provenientes de atividades hoteleiras e similares “com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento”<sup>85</sup>, pelo que apenas será aplicado aos rendimentos provenientes do AL na modalidade de estabelecimento de hospedagem<sup>86</sup>. Com a exceção introduzida pela LOE para 2017, os rendimentos do AL na modalidade de apartamento ou moradia passaram a cair no âmbito

---

<sup>79</sup>Além de desproporcional, esta obrigação poderia conduzir, no entendimento daquele autor, a “mais um factor propiciador de maior evasão”, porque a AT não dispõe de meios para proceder à inspeção tributária de todos os empresários individuais.

<sup>80</sup>O mesmo entendimento é perfilhado por MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 68.

<sup>81</sup>A consagração deste regime afasta o “princípio da tributação dos **rendimentos reais**”, uma vez que assenta em presunções de custos – V. CUNHA, Paulo Pitta e, *Sobre o modelo...*, p. 14.

<sup>82</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 70.

<sup>83</sup>V. Ac. do TCAS, proferido no âmbito do proc. 07622/14, de 01.10.2014, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/A465107232BCA53580257D6A00504D8A> (consultado a 12.05.2020).

<sup>84</sup>Esta justifica-se pelo facto de o regime simplificado ter surgido “como um regime cujo rendimento líquido se determina sobre os proveitos ou receitas mediante a aplicação de coeficientes”, garantindo a simplificação de todo o regime – V. FAUSTINO, Manuel, *ob. cit.*, p.174.

<sup>85</sup>A distinção entre as modalidades de estabelecimentos de AL surgiu com a Lei do OE para 2017, aprovado pela Lei n.º 46/2016, 28/12, procedendo-se ao agravamento da tributação dos rendimentos provenientes das modalidades de apartamento ou moradia em detrimento das demais modalidades – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 200.

<sup>86</sup>De acordo com o Folheto do Alojamento Local emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, os rendimentos provenientes da exploração de um estabelecimento de AL estão sujeitos a aplicação do coeficiente de 0,35% independentemente da modalidade. Entendemos, salvo melhor opinião, que não será de admitir tal tese, uma vez que se fosse intenção do legislador aplicar o mesmo coeficiente a todas as modalidades de AL – questão que se apresenta como sendo a mais justa e razoável – não teria excecionado expressamente apenas aquelas duas modalidades. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Folhetos\\_informativos/Documents/ALOJ\\_LOC\\_AL.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/ALOJ_LOC_AL.pdf) (consulta a 01.03.2020).

da previsão da al. c) do nº 1 do artigo 31º, enquanto “rendimentos de prestações de serviços não previstos nas als. anteriores”, que estatui um coeficiente de 0,35.

Na sequência da criação do AL na modalidade de quartos, pelo DL nº 62/2018, de 22/08, é de questionar qual o coeficiente que deve ser utilizado para apurar o lucro nessas situações, uma vez que o artº 31º, nº 1, al. a) excepciona expressamente apenas o AL na modalidade de moradia ou apartamento, sendo possível considerar que vale, *a contrario*, para todas as outras.

Não obstante esta interpretação estritamente literal permitir concluir que seria de aplicar o coeficiente de 0,15 à modalidade de quartos (tal como acontece com os estabelecimentos de hospedagem), a *ratio* deste regime parece obstar a tal entendimento.

Nas palavras de Rui Duarte Morais<sup>87</sup> “Apenas são presumidos os gastos (custos), aceitando-se, em princípio, como reais os ganhos (proveitos) declarados pelo contribuinte”<sup>88</sup>. Assim, será de perguntar se a estrutura de custos típica da exploração de um estabelecimento de AL na modalidade de quartos se assemelha mais aos custos normais de um estabelecimento de hospedagem ou aos de um estabelecimento de AL na modalidade de moradia ou apartamento.

Desta perspetiva, fácil é compreender que a exploração de um estabelecimento de AL na modalidade de quartos apresenta, à partida, menos custos para o sujeito passivo do que a exploração de um estabelecimento de hospedagem.

Os estabelecimentos de hospedagem consubstanciam a modalidade que se assemelha, em maior medida, aos empreendimentos turísticos, sendo, por isso, justificável que os custos associados àquela prestação de serviços sejam superiores aos necessários para a exploração de um estabelecimento de AL na modalidade de moradia ou apartamento. Encontrando-se a unidade de AL obrigatoriamente inserida no domicílio fiscal do titular da exploração do estabelecimento de AL, não configura, desse modo, uma atividade tão complexa quanto a subjacente à exploração de um estabelecimento de hospedagem. Será de aplicar o coeficiente de 0,35 ao rendimento proveniente da exploração do estabelecimento de AL na modalidade de moradia, apartamento ou quartos.

Ainda a propósito das presunções de custos, é necessário deixar nota que a Lei nº 114/2017, de 29/12 (LOE para 2018), aditou o nº 13 ao artº 31º, prevendo que os coeficientes previstos nas als. b) e c) do nº 1 estejam condicionados à parcial comprovação dos custos. Nestes termos, o coeficiente aplicável às modalidades de

---

<sup>87</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *ob. cit.*, p. 90.

<sup>88</sup>V. Basto, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.*, p. 182 e ss.

apartamento e moradia carecem em 15% de comprovação. Em rigor, a presunção de custos corresponde 50%, uma vez que os restantes 15% carecem de “verificação de despesas e encargos efetivamente suportados”<sup>89</sup>.

Nesta senda, a Lei “agrav[ou] o nível de tributação dos rendimentos derivados de parte dos estabelecimentos de alojamento local, nos quais o volume de despesas e encargos efetivamente suportado seja diminuto”<sup>90</sup>, exigindo que 15% seja comprovado pelo sujeito passivo. Com efeito, aquele sistema dito “simplificado” torna-se cada vez mais complexo, dado que não só esta exigência se encontra limitada nos termos daquele preceito, não sendo admitida toda e qualquer despesa, como ainda, o presente regime tem por base a presunção de custos independentes da comprovação – aliás porque corresponde a uma presunção –, o que conduz a que, atualmente, muitos sujeitos passivos sejam alvo de uma tributação agravada<sup>91</sup>.

A LOE para 2020 veio agravar a tributação dos estabelecimentos de AL na modalidade de moradia e apartamento inseridos em zona de contenção<sup>92</sup>, aditando a al. h) do nº 1 do artº 31º do CIRS. Para estas modalidades, quando inseridas em zonas de contenção, existe uma presunção de custos de apenas 50%, ao passo que, quando não inseridas naquela zona, a presunção de custos corresponde a 65%. Deste modo, verifica-se uma redução da presunção em 15% e, conseqüentemente, uma agravação na mesma percentagem.

Para melhor compreensão, atente-se ao seguinte exemplo: um titular da exploração de estabelecimento de AL na modalidade de moradia obtém um rendimento bruto de 100.000€, possuindo um rendimento líquido de 35.000€, por aplicação do coeficiente de 0,35, existindo uma presunção de custos de 65% para obtenção daquele rendimento. Se o imóvel se encontrar inserido numa zona de contenção, o rendimento líquido passará a corresponder a 50.000€, sendo a presunção de custos na ordem dos 50%. Já se o titular de exploração de estabelecimento na modalidade de estabelecimento de hospedagem,

---

<sup>89</sup>Esta alteração cria, no entendimento de Rui Duarte Morais, um “sistema híbrido”, já que parte das despesas carecem de comprovação – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 72 – “exigindo para o efeito a identificação dos imóveis afetos” à atividade de AL – V. DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 10.

<sup>90</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.* p. 200.

<sup>91</sup>Afirma Paula Rosado Pereira que esta alteração agrava a tributação de contribuintes cujo “volume de despesas e encargos efetivamente suportados seja diminuto” – PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 117.

<sup>92</sup>Parte receita obtida com este agravamento de tributação será entregue ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, sendo que o Governo prevê uma transferência de sete milhões de euros para este instituto - V. *Alojamento Local: aprovado aumento de IRS para 50% em zonas de contenção*, artigo disponível em: <https://www.idealista.pt/news/imobiliario/habitacao/2020/02/06/42338-alojamento-local-aprovado-aumento-de-irs-para-50-em-zonas-de-contencao> (consultado a 01.03.2020).

pelo mesmo rendimento, terá uma presunção de custos de 85%, o que implica que o rendimento líquido corresponde a 15.000€.

b) *Regime da contabilidade*<sup>93</sup>

O regime da contabilidade encontra a sua previsão no artº 32º do CIRS, o qual remete o apuramento do rendimento líquido para as regras do CIRC<sup>94</sup>.

Este regime é obrigatório para os sujeitos passivos que auferiram um rendimento bruto superior a 200.000€, ou para aqueles que, não tendo ultrapassado tal limite, optem por este regime. Não obstante, o mesmo é obrigatório quando o sujeito passivo ultrapasse, em dois períodos consecutivos, aquele valor ou, se num exercício, ultrapassar em 25%.

Aqui, parte-se do apuramento do lucro real, i.e., a determinação do rendimento líquido será efetuada “em concreto” com recurso às regras do CIRC, ao invés da aplicação de coeficientes e de presunções de custos como sucede no regime anterior.

De referir que o artº 33º especifica que nem todos os encargos são dedutíveis, procedendo a uma enumeração exemplificativa dos encargos não admitidos<sup>95</sup>. Como explica Xavier de Basto, pretendeu o legislador excluir determinados encargos que “sirvam não só finalidades produtivas, mas também fins estranhos à produção, designadamente fins próprios dos titulares da empresa ou do seu pessoal”<sup>96</sup>.

iii) *Afetação e desafetação do imóvel*

Urge referir que, nos termos da al. a) do nº 1 do artº 10º, configura como mais-valia a “afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”<sup>97</sup>. Quer isto dizer que

---

<sup>93</sup>Não nos debruçaremos sobre este regime, porque a presente dissertação versa sobre a tributação em sede de IRS.

<sup>94</sup>Esta remissão fundamenta-se em razões de neutralidade fiscal, ou seja, “a determinação do lucro deve, sempre que possível, seguir as mesmas regras, qualquer que seja a forma jurídica da empresa” – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 67.

<sup>95</sup>A consagração de limitações relaciona-se com razões de “prudência, ou seja, a necessidade de prevenir a possibilidade de evasão e de fraude” – V. BASTO, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.*, p. 197.

<sup>96</sup>V. BASTO, José Guilherme Xavier de, *ob. cit.*, p. 197. No mesmo sentido, esclarecem Fernanda Paula Oliveira e Dulce Lopes que o legislador pretendeu evitar “confusão de ativos afetos à atividade e ao uso pessoal” – OLIVEIRA, Fernanda Paula e LOPES, Dulce, *ob. cit.*, p. 141.

<sup>97</sup>Tanto a afetação do bem particular à esfera do empresário em nome individual, como a correspondente desafetação – traduzida na “devolução” do imóvel à esfera do particular – consubstanciam “factos geradores de mais-valias previstos na lei em conexão com o exercício de uma atividade empresarial ou profissional” – V. DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 5.

quando o sujeito passivo afete determinado imóvel à exploração de um estabelecimento de AL, será gerada uma mais-valia<sup>98</sup>, não existindo qualquer ganho, configurando esta afetação como uma mais-valia latente<sup>99</sup>. Nestes termos, o legislador estabeleceu, na al. b) do n.º 3 do art.º 10.º, que a tributação daquele ganho só ocorrerá quando o imóvel for alienado ou existir a transferência do imóvel.

Assim, quando o titular da exploração do estabelecimento de AL desafetar o imóvel àquela exploração será gerada a mais-valia e, conseqüentemente, tributado, exceto se afeta o imóvel à obtenção de rendimento da cat. F, mantendo a suspensão “enquanto o imóvel habitacional restituído ao património particular se mantiver afeto à obtenção de rendimentos da cat. F”<sup>100</sup>.

Todavia, a Lei do OE para 2020, aprovada pela Lei n.º 2/2020, de 31/12, aditou o n.º 15 ao art.º 10.º do CIRS e alterou o n.º 9 do art.º 3.º, passando a prever que a restituição do imóvel à esfera do particular não será tributada como mais-valia, se o imóvel gerar rendimentos prediais durante cinco anos consecutivos<sup>101</sup>.

Assim, permite-se que o titular de exploração de estabelecimento de AL que tenha afetado o imóvel àquela exploração, o restitua à esfera do particular, exigindo-se apenas que este gere rendimentos da cat. F durante cinco anos.

### **3. Tributação na cat. F**

A Lei do OE para 2017 aditou ao art.º 28.º o n.º 14, prevendo a possibilidade de os titulares da exploração de um estabelecimento de AL, na modalidade de apartamento ou moradia, optarem pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a cat. F, importando, por isso, realizar a esta uma breve referência.

A cat. F “considera rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos (artigo 8.º, n.º 1 do CIRS), adotando um conceito de renda bastante amplo”<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup>Nas palavras de Paula Rosado Pereira, uma “mais-valia suspensa”, não sendo alvo de tributação no imediato, apenas com a sua realização – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 113.

<sup>99</sup>Em estrito cumprimento do princípio da realização que vigora na tributação das mais-valias, não podia esta ser tributada enquanto não fosse realizada, pelo que, a consagração do “diferimento temporal (...) pretende, precisamente, garantir que a tributação não prescinde da ocorrência de um facto ou de uma operação que possa materializar a realização efetiva de um ganho” – V. DUQUE, Mónica, *ob. cit.*, p. 4 e 11.

<sup>100</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 188, no mesmo sentido, MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 115.

<sup>101</sup>A diferença entre os dois regimes prende-se com o hiato temporal, uma vez que na versão atual apenas se exige que o imóvel seja afeto a obtenção de rendimentos prediais pelo período de 5 anos consecutivos.

<sup>102</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 155.

No que concerne ao momento temporal da tributação, este ocorre quando o rendimento é efetivamente pago ou colocado à disposição do titular do rendimento. Esta característica configura uma diferença importante entre as duas categorias em análise, uma vez que na cat. B o facto gerador é a emissão da fatura, sendo irrelevante o efetivo pagamento.

Relativamente ao apuramento do rendimento líquido, i.e., às deduções específicas admitidas, estatui o artº 41º que aos rendimentos brutos se deduzem, quanto a cada prédio ou parte de prédio adstrito à obtenção das rendas<sup>103</sup>, os gastos efetivamente suportados e pagos para a sua obtenção<sup>104</sup>.

Assim, esclarece Paula Rosado Pereira<sup>105</sup> que, com a reforma do IRS de 2014, “adotou[-se] uma regra geral de dedutibilidade de gastos idêntica à que vigora em sede de IRC”, porque o artº 23º do CIRC estabelece que, para determinação do lucro tributável, admite-se a dedução de todos os gastos suportados para garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Todavia, o artº 41º, *in fine*, exceciona da regra um elenco de despesas cuja dedutibilidade não é admitida no âmbito desta cat., independentemente de terem sido suportadas. Não serão admitidos encargos financeiros, depreciações, mobiliário e eletrodomésticos, sendo este fator relevante para efeitos de exercício da opção (sendo certo que estes cargos podem ser deduzidos “caso o sujeito passivo opte pela tributação no âmbito da cat. B e fique enquadrado no regime da contabilidade”<sup>106</sup>).

No que concerne ao IMI e ao IS, estes apenas podem ser deduzidos se disserem respeito ao prédio cujas rendas sejam alvo de tributação no mesmo período.

O nº 7 permite a dedução de gastos efetivamente suportados e pagos nos 24 meses antecedentes ao início do arrendamento, relativamente a obras de conservação e manutenção<sup>107</sup>, sendo que só se será admitida se, naquele hiato temporal, o imóvel não tenha estado adstrito a outros fins<sup>108</sup>.

---

<sup>103</sup>A expressão de utilizada pelo legislador de que apenas são admitidos os gastos incorridos “para obter ou garantir tais rendimentos” explicita a necessidade da existência de uma conexão causal entre o gasto suportado e a obtenção do rendimento.

<sup>104</sup>Desenvolvido em FAUSTINO, Manuel, *ob. cit.*, p. 179.

<sup>105</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 169.

<sup>106</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 170.

<sup>107</sup>Apenas estas são admitidas. Eventuais despesas de valorização do imóvel não serão dedutíveis, porque só se permite a dedução daquelas que não acarretem uma alteração estrutural do imóvel e que tenham como finalidade manter ou conservar a fonte de rendimento.

<sup>108</sup>Desenvolvido em PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 171.

Nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS, os rendimentos prediais serão alvo, a final, de tributação à taxa especial de 28%, não sendo sujeitos a englobamento<sup>109</sup>, nem à aplicação da taxa progressiva, salvo se o titular, enquanto sujeito passivo residente, optar pelo englobamento (art.º 72.º, n.º 13)<sup>110</sup>.

Quanto à retenção na fonte, os rendimentos prediais estão, nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 101.º, sujeitos a retenção na fonte à taxa de 25%, desde que a entidade pagadora disponha ou deva dispor de contabilidade organizada.

Com o intuito de incentivar o arrendamento de longa duração, a Lei n.º 3/2019, de 09/01, alterou os n.ºs 2 a 5 do art.º 72.º, entretanto também modificados pela Lei n.º 119/2019, de 18/09, prevendo um sistema de redução da taxa especial aplicável consoante a duração do contrato e por cada renovação, podendo estes rendimentos ser alvo de uma tributação a uma taxa inferior aos 28%. A Lei n.º 3/2019, de 09/01, aditou o n.º 18 ao art.º 72.º, entretanto alterado pela Lei n.º 2/2020, de 31/03, prevendo que, caso o contrato de arrendamento cesse os efeitos antes do período por motivo imputável ao senhorio, extingue-se o direito de redução de taxa com efeitos ao início do contrato ou renovação, devendo o sujeito passivo declarar tal circunstância e proceder ao pagamento dos diferenciais devidos, acrescidos de juros compensatórios.

---

<sup>109</sup>Os rendimentos prediais “foram excluídos do regime de englobamento obrigatório” com a Lei n.º 66-B/2012, de 21/12, que aprovou a Lei do OE para 2013 – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p.178.

<sup>110</sup>Este regime de tributação visa “atrair investidores ao sector imobiliários e contribuir para a revitalização do mercado do arrendamento” – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 179.

#### **IV. A Tributação dos Não Residentes pelos Rendimentos da Exploração do Estabelecimento de Alojamento Local**

Os rendimentos que um sujeito passivo não residente auferir apenas serão tributados em sede de IRS se forem considerados rendimentos obtidos em território português, dado que a conexão que legitima o Estado a tributar, neste plano, é a fonte do rendimento.

O n.º 1 do art.º 18.º avança com o elenco taxativo dos rendimentos considerados obtidos em Portugal e, conseqüentemente, passíveis de serem tributados quando auferidos por um não residente.

No caso do estabelecimento de AL, é possível afirmar que os rendimentos provenientes das três hipóteses avançadas podem ser integrados nas als. e), f) e h) do n.º 1 do art.º 18.º.

Antes da análise do art.º 18.º, lembre-se que os rendimentos auferidos por um não residente poderão advir da celebração de um contrato de cessão da exploração com um terceiro, pelo que importa apurar, primeiramente, se os rendimentos advêm “do exercício de uma atividade comercial (...) ou se, diferentemente, resultam da mera cedência do imóvel”<sup>111</sup>.

Como defendido pelo CAAD, ainda que num caso paralelo, é necessário que haja uma efetiva cessão da exploração do estabelecimento e não uma mera cedência do imóvel para a esfera de um terceiro, já que esta apenas gera rendimentos prediais. É necessário que o não residente tenha explorado efetivamente o imóvel como estabelecimento e ceda, temporariamente, a exploração a um terceiro.

Na presença da cedência do imóvel, os rendimentos auferidos encontram-se inseridos na cat. F, sendo tributados, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS, à taxa especial de 28%<sup>112</sup>.

---

<sup>111</sup>V. Decisão Arbitral proferida pelo CAAD: Arbitragem Tributária, no âmbito do proc. 235/2017-T, de 20.11.2017, disponível em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=1&listPageSize=100&s\\_irs=1&s\\_proc.=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=estabelecimento+est%C3%A1vel&id=3027](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=1&listPageSize=100&s_irs=1&s_proc.=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=estabelecimento+est%C3%A1vel&id=3027) (consultado a 19.05.2020).

<sup>112</sup>Esta tributação, nas palavras de Paula Rosado Pereira, “não é uma retenção a taxa liberatória”, pelo que, mesmo quando estes rendimentos são auferidos por não residentes, é “permiti[do] a dedução dos gastos previstos no artigo 41.º do CIRS” – PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 182.

Retomando a análise do artigo 18º, estatui a al. h) do seu nº 1 que serão considerados rendimentos obtidos em território português “Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão”. Do preceito resulta linear que os rendimentos provenientes da exploração de um estabelecimento de AL são passíveis de ser classificados como rendimentos obtidos em território português, uma vez que advêm da exploração de determinado imóvel.

Estes rendimentos poderão ser também enquadrados na al. e) do nº 1 do artº 18º, em articulação com o 18º, nº 2, desde que, o estabelecimento de AL seja passível de configurar um EE.

De igual modo, sendo a exploração de um estabelecimento de AL uma prestação de serviços, poder-se-ão enquadrar estes rendimentos na al. f) do mesmo normativo.

Com efeito, centrando a atenção no titular da exploração do estabelecimento de AL que é, simultaneamente, proprietário do imóvel, importa consolidar todas as matérias *supra* expostas e desvendar o regime jurídico-fiscal aplicável aos não residentes titulares de rendimentos provenientes da exploração desta atividade.

## **1. Sujeição dos rendimentos à taxa liberatória ou à taxa especial?**

Em regra, a tributação dos rendimentos auferidos por não residentes é efetivada com recurso ao mecanismo da retenção na fonte, através da substituição, a título definitivo, mediante a aplicação da taxa liberatória prevista no artº 71º do CIRS.

Sendo os rendimentos provenientes da exploração de um estabelecimento de AL enquadrados na cat. B<sup>113</sup>, dita a alínea a) do nº 4 do artº 71º que são tributados à taxa liberatória de 25% “(...) todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados”.

Deste modo, o não residente fica liberado das obrigações declarativas e, bem assim, de proceder ao englobamento daqueles rendimentos, obrigações que se encontram a cargo do substituto<sup>114</sup>.

O mecanismo de retenção na fonte depende da existência de uma entidade pagadora que possua ou deva possuir de contabilidade organizada, definindo o nº 2 do artº 101º o

---

<sup>113</sup>V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 119.

<sup>114</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 129.

elenco das entidades que, nos termos do artº 71º, podem configurar substitutos, ficando obrigados a proceder à retenção e a entregar o montante retido<sup>115</sup>.

Do elenco fornecido resulta que (i) as entidades devedoras do rendimento, (ii) as entidades que paguem ou coloquem à disposição os rendimentos e, bem assim, (iii) as entidades gestoras de plataformas de financiamento colaborativo, na medida em que paguem ou coloquem à disposição os rendimentos previstos no nº 1 do artº 71º (nos quais não se inserem os provenientes da exploração do estabelecimento de AL) e com o pressuposto de que tenham sede, direção efetiva ou EE em Portugal a que deva imputar-se o pagamento<sup>116</sup>, têm a qualidade de substitutos.

No caso da exploração de um estabelecimento de AL, verifica-se, nas palavras de Paula Rosado Pereira, “ausência de retenção na fonte”<sup>117</sup>, já que não existe nenhuma das entidades referenciadas no nº 2 do artº 101º, pois quem efetua o pagamento são os hóspedes.

Por outro lado, nos termos do nº 4 do artº 101º e nº 7 do artº 71º, a taxa liberatória incide sobre os rendimentos ilíquidos, desconsiderando os custos incorridos para a obtenção daquele, não incidindo a tributação sobre a concreta manifestação de capacidade contributiva, ignorando o rendimento real.

Este regime pode conflitar com os princípios vigentes na UE<sup>118</sup>. O TJUE<sup>119</sup> já asseverou que “os Estados-Membros podem estabelecer, na sua legislação nacional, uma distinção entre os contribuintes residentes e os não residentes, desde que esta distinção não constitua num meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais”, ao que, acrescentamos, as demais liberdades.

Tal regime implica uma tributação agravada fundada na residência do sujeito passivo, na medida em que este é tributado sobre os rendimentos líquidos, ao passo que o não residente é tributado pelos rendimentos ilíquidos.

---

<sup>115</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 146.

<sup>116</sup>A referência a estas entidades surge apenas com a Lei do OE para 2020, pelo que, até ao início da vigência deste diploma, apenas as entidades devedoras do rendimento e aquelas que pagassem ou o colassem à disposição seriam suscetíveis de figurar como substitutos.

<sup>117</sup>Verifica-se a ausência de retenção “sempre que a entidade devedora dos rendimentos (...) não disponha nem deva dispor de contabilidade organizada” – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 121.

<sup>118</sup>As pronúncias do TJUE conduziram a que o legislador consagrasse, no nº 10 do artº 71º, um regime opcional que permite que o imposto devido “seja calculado tendo por base o rendimento líquido auferido no nosso país e por aplicação das taxas aplicáveis a residentes nas mesmas condições” – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 130.

<sup>119</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-443/06, de 11.10.2007, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0443&from=EN> (consultado a 01.03.2020).

No entendimento perfilhado pelo TJUE<sup>120</sup>, o princípio da igualdade de tratamento proíbe discriminações ostensivas e manifestas, bem assim, como “qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza efectivamente ao mesmo resultado”<sup>121</sup>.

Mais defende aquele tribunal<sup>122</sup> “que a proibição de os Estados-Membros criarem restrições à liberdade de estabelecimento aplica-se também às disposições fiscais”. Isto porque, não obstante o facto da competência de fiscalidade direta recair sobre os EM, “estes devem exercer essa competência no respeito do direito da União”<sup>123</sup>.

Assim, as diferenças de tratamento entre os sujeitos residentes e não residentes apenas são admitidas<sup>124</sup> quando as realidades dos sujeitos sejam distintas ou quando a distinção de regimes se fundamente em razões imperiosas de interesse geral e que “a sua aplicação seja adequada a garantir a realização do objectivo assim prosseguido e que não ultrapasse o que é necessário para o atingir”<sup>125</sup>.

No caso concreto, não se verifica qualquer razão de interesse geral a acautelar ao não permitir deduções específicas ao rendimento bruto<sup>126</sup>.

Entende o STA<sup>127</sup> que o artº 8º, nº 4 da CRP impõe a sobreposição dos princípios da UE sob a legislação ordinária, desde que não conflitue com os princípios fundamentais de um Estado de Direito Democrático, acrescentando que “tendo Portugal competência

---

<sup>120</sup>Já por diversas vezes o TJUE se pronunciou no sentido de que as disposições fiscais nacionais conflituam com os princípios da UE, pelo que se assiste a “uma aproximação «forçada» dos sistemas fiscais nacionais em resultado da jurisprudência do Tribunal de Justiça” – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 22.

<sup>121</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-330/91, de 13.07.1993, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61991CJ0330> (consultado a 19.05.2020).

<sup>122</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-9/02, de 11.03.2004, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0009> (consultado a 19.05.2020).

<sup>123</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-440/08, de 18.03.2010, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0440> (consultado a 19.05.2020).

<sup>124</sup>Admite o TJUE que a situação de um não residente e de um residente apresentam diferenças objetivas relacionadas com a fonte do rendimento e, bem assim, com a capacidade pessoal contributiva - V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-440/08, de 18.03.2010, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0440> (consultado a 19.05.2020). Escreve Rui Morais Duarte que “não parece sensata ou, mesmo possível, a opção pela eliminação da distinção entre residentes e não residentes”, porquanto tal eliminação acarretaria a “redução da base tributária”, bem assim “significaria o abandono total da conceção do IRS como um imposto pessoal” – V. MORAIS, Rui Duarte, *A Reforma...*, p. 28.

<sup>125</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-196/04, de 12.09.2006, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0196> (consultado a 18.05.2020).

<sup>126</sup>Além dos caso fundamentados em razões de manifesto interesse geral, admite-se uma eventual discriminação quando “consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes” - V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-9/02, de 11.03.2004, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0009> (consultado a 19.05.2020).

<sup>127</sup>V. Ac. do STA, proferido no âmbito do proc. 0901/11-0BEALM 0692/17, de 20.02.2019, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/45c0e711bf83a53c802583bc005bb3ac?OpenDocument> (consultado a 01.03.2020).

para legislar quanto ao imposto sobre o rendimento, por tal não ser matéria de competência exclusiva da UE, não pode incluir nessa regulamentação normas que, em concreto, sejam violadoras dos Tratados, na interpretação que deles faça”.

Exigem, portanto, as regras de Direito da UE que a liberdade de estabelecimento seja exercida nas mesmas condições aplicáveis aos residentes desse país.

Nesta senda, poder-se-á admitir que tal regime é passível de conflitar com a liberdade de estabelecimento<sup>128</sup>, uma vez que a tributação poderá ser manifestamente superior àquela que seria aplicável a um sujeito passivo residente, sem que, para o efeito, exista qualquer manifesta razão de interesse público.

#### *i) As plataformas digitais*

Atento que a intermediação entre o estabelecimento de AL e os hóspedes é muitas vezes realizada pelas plataformas digitais, como sendo o *Airbnb*, o *Booking*, entre outras, será de averiguar se estas podem figurar como substitutos.

O recurso a estas plataformas pode seguir diferentes modelos. Pode esta ficar adstrita apenas à publicitação do estabelecimento de AL, ficando a gestão e contratualização com os hóspedes a cargo do titular do estabelecimento; ou, ao invés, pode a plataforma assumir toda gestão, publicitando o serviço, contratualizando com os hóspedes e recebendo diretamente o pagamento.

Esta questão assume especial importância na medida em que pode ser imposto a estas entidades a retenção na fonte, aquando do pagamento ao titular da exploração do estabelecimento de AL.

Nas palavras de Rui Duarte Morais<sup>129</sup>, a retenção na fonte apenas “pode ser exigida quando a entidade tenha condições para tal”, já que vai desempenhar o papel da “administração fiscal”, necessitando de dispor de uma estrutura capaz de exercer tais funções. Para tanto, revela-se fundamental que a entidade a figurar como substituto, no caso de pessoa coletiva, tenha sede ou direção efetiva em território português, uma vez que só neste caso poderá ficar obrigada a proceder à retenção.

---

<sup>128</sup>Afirma o TJUE que a noção de estabelecimento é “uma noção muito ampla, que implica a possibilidade de um nacional comunitário participar, de modo estável e contínuo, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem e dela tirar benefício, favorecendo assim a interpenetração económica e social no interior na Comunidade no domínio das actividades não assalariadas” – V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-55/94, de 30.11.1995, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0055> (consultado a 18.05.2020).

<sup>129</sup>V. Morais, Rui Duarte, *IRS...*, p. 146.

Os dois cenários avançados – leia-se, (i) a plataforma fica encarregada apenas da publicidade do estabelecimento ou (ii) gere e publicita – conduzem a soluções distintas, pois, apenas no segundo caso, a plataforma pode surgir como substituto, correspondendo, nos termos da al. a) do nº 2 do artº 101º, a “entidades devedoras dos rendimentos”, recebendo diretamente dos hóspedes e ficando obrigada a remeter, posteriormente, o montante ao titular do estabelecimento de AL.

Já na hipótese de a plataforma ser utilizada, exclusivamente, para publicitar o estabelecimento, esta não tem contacto com os pagamentos efetuados, e não figura como entidade devedora do rendimento, não podendo proceder à retenção na fonte.

Contudo, atento os avanços tecnológicos, a questão apresentada pode não ser clara, dado que, atualmente, se assiste ao fenómeno de certas pessoas (coletivas ou singulares) “ter[em] uma presença económica significativa noutra país sem aí ter qualquer instalação física”<sup>130</sup>. Ou seja, pode uma plataforma atuar em território português e não dispor de uma instalação que permita concluir que possui aqui sede, direção efetiva ou EE.

## 2. Configuração de estabelecimento de AL como EE

Dita a alínea e) do nº 1 do artº 18º que serão alvo de tributação em sede de IRS “Os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado” auferidos por não residentes.

Na aceção de Rui Duarte Morais<sup>131</sup>, o EE é “uma estrutura, uma realidade física, capaz de indicar uma atividade com um grau mínimo de permanência no país em causa”<sup>132</sup>, acrescentando que “na presença de um estabelecimento estável temos que existe, nesse país, uma unidade económica, uma empresa; mas não existe um sujeito passivo residente, pois que o titular de tal empresa é um não-residente”.

No mesmo sentido, o TCAS<sup>133</sup> afirma que um EE pressupõe a verificação do elemento estático, i.e., “existência de uma instalação ou representação, no carácter fixo ou permanente do estabelecimento” e do elemento dinâmico – ser utilizado no exercício da atividade empresarial.

---

<sup>130</sup>V. Morais, Rui Duarte, *IRS...*, p. 21.

<sup>131</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *ob. cit.*, p. 25.

<sup>132</sup>*Idem* p. 21.

<sup>133</sup>V. Ac. do TCAS, proferido no âmbito do proc. 09876/16, de 15.12.2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f917e298c0317d8f8025808b0052b8dd?OpenDocument> (consultado a 01.03.2020).

Por seu turno, a jurisprudência da UE acrescenta que “envolve a prossecução efectiva de uma actividade económica<sup>134</sup>, através de uma instalação estável noutro Estado-membro, por um período indefinido”<sup>135</sup>.

O TJUE<sup>136</sup> assevera “a conexão de uma prestação de serviços a um estabelecimento diferente da sede só entra em consideração se esse estabelecimento apresentar uma coexistência mínima, pela reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários a prestação de serviços determinados”.

Com efeito, o estabelecimento de AL pode figurar como EE, encontrando-se verificado o critério da instalação fixa, já que o desenvolvimento daquela atividade se encontra adstrito à exploração de um imóvel na totalidade ou em parte.

De igual modo, cumpre-se o critério da prossecução da atividade económica, na medida em que a exploração de um estabelecimento de AL corresponde, nos termos da lei fiscal e do RJAL, a uma prestação de serviços de alojamento.

Por último, observa-se também o critério da coexistência mínima, porquanto a exploração pressupõe a prestação de serviços complementares, que não apenas a cedência do espaço, mas também serviços de limpeza, receção, entre outros, os quais exigem que o imóvel disponha de meios adequados à prossecução daquela atividade económica e meios humanos que assegurem o seu desenvolvimento.

Face ao exposto, conclui-se que um estabelecimento de AL pode configurar um EE, tratando-se de uma instalação fixa em que é prosseguida uma atividade económica.

A configuração do estabelecimento de AL como um EE situado fisicamente em Portugal, acarreta que a tributação seja efetuada como se de um residente se tratasse. Nas palavras de Rui Duarte Morais<sup>137</sup>, esta será efetuada com base no “cálculo dos lucros que lhe devam ser imputados”, sendo que este é realizado “por aplicação das regras a que estão obrigados os residentes, ficando sujeitos à mesma tributação”.

Concluindo que a tributação de um EE segue as regras aplicáveis aos residentes, o sujeito passivo poderá, no sentido do exposto *supra*, optar pelo regime simplificado ou

---

<sup>134</sup>Este requisito exige que não se considere como EE instalações que se cingem ao “exercício de actividades de carácter meramente preparatório ou auxiliar à actividade geradora de lucro”, sendo necessário que na instalação seja efetivamente prosseguida a atividade. – V. PINHO, Tiago Brandão de, “O Conceito de Estabelecimento Estável nas Impugnações Judiciais n.ºs 114/11 e 116/11 a 118/11 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 7, n.º 1, primavera, p. 91.

<sup>135</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-221/89, de 25.07.1991, disponível em: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61989CJ0221\\_SUM](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61989CJ0221_SUM) (consultado a 18.05.2020).

<sup>136</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-260/95, de 20.02.1997, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:61995CJ0260> (consultado a 01.03.2020).

<sup>137</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *ob. cit.*, p. 25.

da contabilidade, gozando dos direitos conferidos aos residentes nesta matéria, não sendo sujeito, no nosso entendimento à aplicação da taxa progressiva, sendo discutível a aplicação da opção pelo englobamento, conferida pelo artº13º, nº 13.

Uma vez apurado, o rendimento líquido será tributado à taxa de 25%, de acordo com a al. a) do nº 6 do artº 72º que rege que os rendimentos auferidos por não residentes imputáveis a um EE situado em Portugal, o que nos parece que resulta diretamente do caráter especial da norma do artigo 72º em face da regra geral que decorre do artigo 68º<sup>138</sup>.

### **3. O regime opcional para os residentes de um EM**

Cumpre, nesta sede, analisar o regime opcional conferido aos residentes de um EM ou do EEE, desde que, com este, exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na UE, previsto no nº 14 do artº 72º.

Aquele grupo de não residentes pode optar pela tributação de rendimentos pela taxa constante do artº 68º que “seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português”, sendo intenção aproximar a tributação daqueles ao regime tributário dos residentes<sup>139</sup>, colmatando a discriminação que existiria pela aplicação das taxas liberatórias e especiais.

Nos termos do nº 15 do artº 72º, a determinação da taxa aplicável terá em consideração todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, “incluindo os obtidos fora de território português, nas mesmas condições que são aplicadas aos residentes”<sup>140</sup>.

Este regime poderá não ser vantajoso, uma vez que exige a consideração de todos os rendimentos, podendo acarretar um substantivo aumento da tributação a que o não residente estaria sujeito, caso não escolhesse a consideração da totalidade dos rendimentos.

Será de questionar se foi intenção do legislador proceder a uma equiparação aos residentes exclusivamente para efeitos de determinação de taxa aplicável ou, se ao invés, a equiparação é total, permitindo que a taxa incida sobre o rendimento líquido.

Dispõe o nº 11 do artº 71º que “são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção”. Não obstante esta opção ser aplicável a outros rendimentos que não os aqui em causa, será de

---

<sup>138</sup> Solução que se poderá revelar discriminatória nos termos já expostos.

<sup>139</sup> Seguindo o entendimento de PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 62.

<sup>140</sup> V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 180.

equacionar se, atenta a semelhança de regimes, poderá esta possibilidade configurar-se também na hipótese conferida pelo n° 14 do art° 72°.

A possibilidade de deduzir os custos suportados para garantir o rendimento apenas encontra consagração no regime das taxas liberatórias, pelo que se questiona se foi intenção do legislador configurar esta opção apenas para os não residentes sujeitos a retenção na fonte a título definitivo ou, pelo contrário, se o regime será aplicável nos mesmos moldes, quer se trate de uma taxa liberatória ou de uma taxa especial.

A este propósito, note-se que, no caso da exploração do estabelecimento de AL, permite-se aos residentes a opção pelo regime simplificado para apuramento do rendimento líquido, o qual assenta em presunções de custo, não sendo necessária a comprovação da totalidade dos suportados<sup>141</sup>.

Ainda nesta sede, já se pronunciou o CAAD<sup>142</sup> no sentido de que estas opções criam um “ônus adicional nos contribuintes não residentes face aos residentes - o qual consiste na necessidade do exercício dessa opção - não afasta a invalidade do regime discriminatório ainda vigor”. A existência de um regime opcional nestes termos configura a validação de um regime discriminatório, como sendo – naquele caso concreto – a tributação das mais-valias na totalidade, ao passo que para os residentes corresponde apenas a 50% do ganho<sup>143</sup>. Trata-se de um regime discriminatório incompatível com as regras de Direito da UE, independentemente da existência do regime opcional.

Desta feita, resulta que a referida opção é passível de configurar uma discriminação de tratamento em função da residência do sujeito passivo, entendimento que foi veiculado pelo TJUE<sup>144</sup> ao admitir que “a escolha concedida (...) ao contribuinte não residente, através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação constatada”.

A este sistema acresce o regime opcional do art° 17°-A do CIRS que permite que o residente de um EM ou no EEE, desde que com este último exista intercâmbio de

---

<sup>141</sup>O n° 13 do art° 31° exige que 15% do coeficiente aplicado aos estabelecimentos de AL nas modalidades de moradia e apartamento sejam comprovadas.

<sup>142</sup>V. Decisão arbitral do CAAD: Arbitragem Tributária, proferida no âmbito do proc. 594/2018-T, de 30.09.2019, disponível em:

[https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/decisao.php?s\\_irs=1&s\\_proc.=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=Taxa+Liberat%C3%B3ria&listPage=3&id=4337](https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/decisao.php?s_irs=1&s_proc.=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Taxa+Liberat%C3%B3ria&listPage=3&id=4337) (consultado a 19.05.2020).

<sup>143</sup> Falamos de ganhos inseridos na cat. G, uma vez que os respeitantes à cat. B não beneficiam desta redução – V. PEREIRA, Paula Rosado, *ob. cit.*, p. 119. Não obstante, na hipótese de o sujeito passivo estar inserido no regime da contabilidade organizada – por imposição legal ou opção – é “considerado gasto fiscalmente dedutível o valor correspondente à quota de depreciação anual do bem em causa” – V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 66.

<sup>144</sup>V. Ac. do TJUE, proferido no âmbito do proc. C-440/08, de 18.03.2010, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0440> (consultado a 19.05.2020).

informações em matéria fiscal equivalente à existente na UE, que obtenha em território português 90% da totalidade dos seus rendimentos – aqui incluindo os obtidos fora deste território – possa “optar pela respetiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português com as adaptações previstas nos números seguintes”, sendo esta equiparação “relevante apenas para determinação do imposto a pagar”<sup>145</sup>.

A primeira diferença que se aponta aos dois regimes prende-se com a exigência de que 90% da totalidade dos rendimentos auferidos pelo não residente sejam obtidos em território português (artº 17º-A), sendo que a opção conferida pelo nº 14 do artº 72º não impõe qualquer percentagem de rendimento auferido em território português.

Realizando uma interpretação literal, esta opção equipara na totalidade o não residente aos residentes não casados, pelo que poder-se-á admitir que o não residente será tributado como se de um residente se tratasse, sendo o apuramento dos rendimentos líquidos nos moldes em que é aplicado aos residentes e, bem assim, a aplicação da taxa progressiva do artº 68º para os rendimentos tipicamente tributados com recurso a esta taxa e eventuais deduções a coleta.

#### **4. A tributação de sujeito residente num Estado Terceiro**

O sujeito passivo titular da exploração de estabelecimento de AL pode não se inserir em nenhuma das situações previamente elencadas, i.e., ser considerado residente de um estado terceiro, não estando, nesta medida, sujeito às regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes num EM ou no EEE. Podendo existir uma CDT que consagra o princípio da não discriminação em função da residência e, nesse contexto, vigora o princípio do primado do direito internacional, consagrado no artº 8º da CRP.

Assim, mantêm-se as fragilidades referentes à retenção na fonte a título definitivo, ou seja, a falta de entidade pagadora apta a figurar como substituto.

Porém, neste caso, vigora a obrigação decorrente do artº 130 do CIRS, sendo o residente obrigado a nomear um representante fiscal que deverá ter residência efetiva em Portugal, representá-lo junto da AT, sendo “responsável pelo cumprimento das obrigações acessórias do sujeito passivo do imposto”<sup>146</sup>.

---

<sup>145</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 18.

<sup>146</sup>V. MORAIS, Rui Duarte, *IRS...*, p. 22

Não se confunde esta figura com a substituição fiscal, uma vez que, nesta última, o substituto é obrigado a reter a importância referente ao imposto a suportar, bem como proceder à sua entrega ao Estado, ficando, de certo modo, encarregue do cumprimento da obrigação primária. Já a figura prevista no artº 130º apenas representa o sujeito não residente junto da AT para garantir o cumprimento das obrigações fiscais.

A este propósito explica o TCAS<sup>147</sup> que “O representante fiscal correspondente ao elo de ligação formal entre o contribuinte e a Administração Fiscal, necessário em função da distância física entre aquele e esta (...). O representante fiscal está onerado com a responsabilidade pelo cumprimento das diversas obrigações acessórias (v.g. obrigações declarativas) do sujeito passivo propriamente dito, mas sem que tal encerre em si mesmo a própria obrigação principal de pagamento de imposto”.

Atento o já exposto para os residentes de um EM, o sujeito passivo será tributado à taxa especial de 25% constante na al. a) do nº 6 do artº 72º, ficando o representante designado obrigado a assegurar que o contribuinte cumpra a obrigação principal e as acessórias, designadamente, a declarativa.

---

<sup>147</sup>V. Ac. do TCAS, proferido no âmbito do proc. 711/11.5BELRS, de 03.05.2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/886F02A3FF52F5E780258289004A5EA8> (consultado a 01.03.2020).

## Conclusão

A figura do estabelecimento de AL surge com natureza autónoma em 2014, com a entrada em vigor do DL n° 128/2014, o qual aprovou o RJAL.

Nos últimos anos, assistimos a um aumento substancial, não só da procura destes estabelecimentos, como ainda, em virtude da simplificação procedimental referente ao controlo prévio, do número de sujeitos que pretende desenvolver esta atividade.

A lei fiscal, em concreto o CIRS, não ficou indiferente a esta realidade, tendo consagrado que os rendimentos provenientes da exploração daqueles estabelecimentos configuram, nos termos do disposto na al. h) do n° 1 do art° 4 *ex vi* al. a) do n° 1 do art° 3, rendimentos da cat. B, de tipo empresarial.

O titular desta exploração pode, com a limitações adiantadas, escolher entre dois regimes distintos de tributação: o regime simplificado e o regime da contabilidade organizada. No que ao primeiro regime concerne, existem dois coeficientes a utilizar consoante a modalidade de estabelecimento de AL, i.e., tratando-se da modalidade de moradia, apartamento ou quarto será aplicável o coeficiente de 0,35 – dos quais 15% tem que ser comprovados pelos sujeitos passivos –, ao passo que aos estabelecimentos de hospedagem é aplicável o coeficiente de 0,15.

Por força da aprovação da Lei do OE para 2020, surgiu um novo coeficiente de 0,50 aplicável aos estabelecimentos de AL, na modalidade de moradia e apartamento, inseridos em zonas de contenção previamente definidas pelos Municípios.

A tributação segundo as regras da cat. B será efetuada quando o sujeito passivo não tenha optado, nos termos do n° 14 do art° 28° e apenas quando se trate de estabelecimentos de AL, na modalidade de moradia e apartamento, pela tributação segundo as regras previstas na cat. F, a qual só permitirá apurar o rendimento líquido, uma vez que (contrariamente ao que sucede quando, no caso dos rendimentos prediais se opta pela tributação de acordo com as regras da cat.) o rendimento não perde a qualificação como rendimento empresarial.

O titular da exploração do estabelecimento de AL poderá ser uma pessoa singular ou coletiva e ainda residente ou não residente, sendo que todas as hipóteses assumem regras de tributação distintas, uma vez que a pessoa singular será tributada em sede de

IRS, ao passo que, na pessoa coletiva, o lucro tributável é apurado de acordo com as regras do IRC.

Os não residentes são tipicamente tributados com recurso ao mecanismo de retenção na fonte a título definitivo, pela aplicação da taxa liberatória prevista no artº 71º, sendo que, no caso da exploração de um estabelecimento de AL, aquela corresponde a 25% (al. a) do nº 4 do artº 71º do CIRS).

A retenção na fonte depende da existência de uma entidade pagadora que possua ou deva possuir de contabilidade organizada. Porém, no caso da exploração do estabelecimento de AL, as entidades pagadoras são os hóspedes que o frequentam.

Tratando-se o estabelecimento de AL de uma instalação fixa utilizada para a prossecução de uma atividade económica, o mesmo pode configurar um EE e, neste caso, os rendimentos provenientes daquela exploração podem ser tributados, de acordo com o nº 6 do artº 72º, pela aplicação de uma taxa especial de 25%.

Para efeitos de tributação destes rendimentos, face à ausência de regras específicas não conflitantes com o Direito da UE e de molde a assegurar os seus princípios basilares, definiu-se o apuramento do rendimento líquido seria efetuada por equiparação do regime aplicável aos residentes, sendo, posteriormente, aplicada a taxa especial de 25%, por forma a evitar discriminações.

Por fim, relativamente aos residentes de um estado que não EM ou não inserido no EEE, a questão torna-se de mais fácil resolução, uma vez que estes são obrigados a nomear um representante fiscal que servirá de elo entre o sujeito passivo não residente e a AT, cabendo-lhe também o cumprimento de obrigações declarativas, nos termos do artº 130º do CIRS.

## **Bibliografia**

ABRAHAM, Marcus, NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva, “Uma breve contribuição ao estudo da dupla residência em Direito Fiscal Internacional”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 10, nº 3 e 4, outono/inverno.

Autoridade Tributária e Aduaneira, *Ofício Circulado nº 20.180*, 19.08.2015.

Autoridade Tributária e Aduaneira, *Ficha Doutrinária, Informação Vinculativa*, processo nº 918/2018.

Autoridade Tributária e Aduaneira, *Alojamento Local*, folheto informativo, disponível em:

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Folhetos\\_informativos/Documents/ALoj\\_LOCAL.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/ALoj_LOCAL.pdf)

ALMEIDA, Aristides Rodrigues, “A actividade de exploração de estabelecimento de alojamento local”, *Revista Eletrónica de Direito*, setembro 2017.

BASTOS, José Guilherme Xavier de, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjetivo de Convenções*, Tese de Doutoramento, Almedina, 2015.

CUNHA, Paulo de Pitta e, “A pseudo-reforma fiscal do século XX e o regime simplificado do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, nº 1, Primavera.

CUNHA, Paulo Pitta e, “Sobre o Modelo do Imposto Único: A Trajectória Involuntiva do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 8, nº 2, verão

DUQUE, Mónica, “Mais-Valias, afetação e desafetação de bens imóveis e princípio da realização: alguns problemas”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 20, Abril-Junho, 2018.

FAUSTINO, Manuel, “Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS)”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 424, Julho-Dezembro, 2009.

FAUSTINO, Manuel, “Sobre a Reforma do IRS (I)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 7, nº 4.

GONÇALVES, Susana Estevão, “Residência Fiscal em IRS”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 6, Abril/Junho 2015.

MORAIS, Rui Duarte, *A Reforma do IRS (2014) uma primeira reflexão* (texto disponibilizado aos estudantes para apoio à lecionação na Faculdade de Direito- Escola do Porto da Universidade Católica Portuguesa).

MORAIS, Rui Duarte, “A Residência e as Convenções de Dupla Tributação, Comentário ao Acórdão do STA, de 25 de março, proc. nº 068/09 – 2.ª Secção”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*”, ano 2, nº 2, verão.

MORAIS, Rui Duarte, “Dupla Tributação Internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*”, ano 1, nº 1, primavera.

MORAIS, Rui Duarte, *IRS*, em curso de publicação (versão provisória do texto disponibilizado aos estudantes para apoio à lecionação na Faculdade de Direito- Escola do Porto da Universidade Católica Portuguesa).

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, 2016.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.º Edição, Almedina, 2017.

NOGUEIRA, João Félix Pinto, “A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares, Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 4, nº 1, Primavera.

OLIVEIRA, Fernanda Paula; LOPES, Dulce; PASSINHAS, Sandra, *Alojamento Local e Uso de Fração Autónoma*, Almedina, 2018

OLIVEIRA, Fernanda Paula, LOPES, Dulce, *Alojamento Local, Regime Jurídico Comentado e Guião Prático*, Almedina, 2019

PATRÍCIO, Manuela, *Direito do Turismo e Alojamento Turístico*, Almedina, 2019.

PEREIRA, Paula Rosado, *Manual do IRS*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2019

PINHO, Tiago Brandão de, “O Conceito de Estabelecimento Estável nas Impugnações Judiciais n.ºs 114/11 e 116/11 a 118/11 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 7, nº 1, primavera.

RIBEIRO, João Sérgio, “O Conceito de Residente em Direito Fiscal Internacional e Europeu: Articulação com o Conceito de Residente no Direito Interno”, *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2012.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993.