



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

TERRITÓRIO, FONTE E RESIDÊNCIA: EM BUSCA DE UM SENTIDO

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau de Mestre em Direito

Por **Catarina Isabel Vicente Martins Ferreira**

Sob orientação da **Mestre Mónica Duque**

Faculdade de Direito | Escola do Porto Maio de 2016



*À minha família,*

## AGRADECIMENTOS

À minha família, por todo o amor e apoio.

Aos meus amigos, por toda a paciência e incentivo.

À minha orientadora, Mestre Mónica, Duque por todo o apoio na elaboração deste trabalho, por todo o tempo disponibilizado e pelo conhecimento proporcionado.

À Dra. Patrícia dos Anjos Azevedo pela sua partilha, generosidade e disponibilidade pessoal.

A todos os Professores que me acompanharam durante a parte letiva do mestrado pela transmissão dos seus conhecimentos.

À minha Patrona, Dra. Manuela Cerqueira, por toda a compreensão e amabilidade.

A todos os funcionários e docentes da Universidade Católica que sempre me estimaram.

## Lista de abreviaturas

Ac.	Acórdão
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Autoridade Tributária
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CDT	Convenção sobre Dupla Tributação
CDT PT-DE	Convenção sobre Dupla Tributação Portugal - Alemanha
CDTs	Convenções sobre Dupla Tributação
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
CRP	Constituição da República Portugal
DFI	Direito Fiscal Internacional
DIT	Direito Internacional Tributário
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
G20	Grupo dos 20
LGT	Lei Geral Tributária
MOCDE	Modelo de Convenção OCDE
Nº	Número
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico
p.	Página
Parag.	Parágrafo
Port.	Portaria
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
UEM	União Económica e Monetária
Vd.	Vide

Nota sobre referências bibliográficas em nota de rodapé: todos os títulos são referidos de modo extenso e completo na bibliografia final; tendo em conta o limite de caracteres regulamentar, optou-se por na referência em notas de rodapé adotar o sistema AUTOR (Data).

## Índice

---

Introdução .....	8
1 A soberania tributária.....	11
1.1 Formas de soberania tributária .....	11
1.2 Limites à soberania tributária .....	12
2 Aplicação da lei fiscal no espaço .....	15
3 Princípio da territorialidade .....	17
a. Princípio da territorialidade em sentido positivo e em sentido negativo.....	17
b. Princípio da territorialidade em sentido objetivo ou em sentido subjetivo.....	17
c. Princípio da territorialidade em sentido material e em sentido formal .....	17
3.1 Crise do princípio da territorialidade.....	18
3.2 Problema : dupla tributação internacional.....	19
4 Conexão real: Princípio da tributação no Estado da fonte ...	21
4.1 Tributação dos rendimentos obtidos por não-residentes .....	22
4.2 Tributação dos rendimentos obtidos por pessoas coletivas segundo o princípio da fonte.....	23
5 Conexão pessoal: Princípio da Nacionalidade e da Residência	25
5.1 Princípio da tributação segundo a nacionalidade .....	25
5.2 Princípio da tributação na residência.....	27
5.2.1 Tributação dos rendimentos das pessoas singulares segundo o princípio da residência .....	28
5.2.2 Tributação dos rendimentos das pessoas coletivas segundo o princípio da residência .....	33
6 Tributação no Estado de residência versus no Estado da fonte: ponto de situação .....	35
a. Argumentos a favor o princípio da residência .....	35
b. Argumentos contra o princípio da residência .....	37
c. Argumentos a favor do princípio da fonte .....	39
d. Argumentos contra o princípio da fonte .....	42
6.1 Últimos avanços ao nível da UE e internacional neste âmbito ....	45
Conclusão.....	50
Bibliografia .....	51

## Introdução

---

É universalmente reconhecido o direito soberano de os Estados criarem, no seu território, impostos através de leis, e o poder de os exigir através de atos administrativos, para a satisfação das necessidades ou fins de carácter público. Enquanto existia uma economia fechada, as situações tributárias confinavam-se às fronteiras dos Estados em que surgiam.

No decurso do séc. XX foi-se consolidando uma nova situação económico-financeira: a internacionalização da economia, que, necessariamente, influenciou o Direito e teve consequências imediatas no plano tributário.<sup>1</sup> A globalização da economia trata-se de um fenómeno acelerado de eliminação das barreiras que impedem a livre circulação de mercadorias e dos fatores de produção, em especial, do capital.<sup>2</sup> O poder tributário que respeitava exclusivamente à política interna passou a fazer parte do sector da política externa dos Estados.

Surgiram três princípios de reconhecimento de competência fiscal internacional, o princípio da tributação segundo nacionalidade, o princípio da tributação segundo a residência e o princípio da tributação na fonte do rendimento. Estes princípios constituem não só uma construção doutrinal, mas, principalmente, uma construção política presente nos instrumentos que modelam a tributação internacional, nomeadamente, no MOCDE.<sup>3</sup>

No que respeita aos impostos sobre o rendimento, os únicos a serem analisados no âmbito deste trabalho, os elementos de conexão legítimos são a residência do beneficiário do rendimento e o local da produção do rendimento. No primeiro caso, há tributação do rendimento global do contribuinte, sem ter em conta as suas origens (*world wide income principle*).

O segundo elemento de conexão, a fonte, conduz-nos a uma tributação limitada aos rendimentos produzidos no território do Estado, como ocorre, em regra, no respeitante à tributação de não residentes (*source principle*).<sup>4</sup>

A dupla tributação tem lugar sempre que, dois, ou mais, Estados têm pretensões tributárias sobre o mesmo facto, preenchendo a previsão de normas distintas, surgindo

---

<sup>1</sup>Acerca do impacto da globalização no Direito tributário vd **PIRES**, R. (2009) p. 72-ss

<sup>2</sup>**YURRITA** (2007), p. 501; **SILVA** (2014), p. 90

<sup>3</sup>**PIRES**, R. (2009), p. 91

<sup>4</sup>**NABAIS** (2015), p. 217-218

mais do que uma obrigação de imposto. A tributação do rendimento estrangeiro por um Estado (Estado da residência) corresponde à tributação de não-residentes por outro Estado (Estado da fonte).

Esta realidade coloca complexos problemas relativamente à coordenação dos sistemas tributários dos diferentes Estados.

Os sistemas fiscais nacionais enfrentam uma concorrência mais forte como resultado da globalização da economia. A concorrência fiscal favorece determinados contribuintes em detrimento de outros, e o mesmo vale para os Estados, quando eles competem em matéria de tributação de modo a atrair a atividade económica ou receitas fiscais para o seu território.

A globalização e digitalização, desencadearam a necessidade urgente de atualizar e adaptar os sistemas fiscais. Estes fenómenos oferecem a oportunidade de modernizar os sistemas fiscais complexos, cuja complexidade tem o efeito paralelo de potenciar a indesejável evasão fiscal. Isto contradiz o objectivo primordial de estabelecer condições favoráveis para o crescimento e equidade.<sup>5</sup>

No contexto da consolidação das finanças públicas, a política fiscal é usada para fornecer receitas orçamentais e para enquadrar as políticas sociais e económicas. A reestruturação fiscal deve servir para estimular o crescimento, em particular, alterando a forma como a carga tributária é dividida entre trabalho e consumo, preferindo ampliar a base tributária do que o aumento das taxas fiscais.<sup>6</sup>

Em consonância com o objetivo de tornar a tributação justa, eficaz e favorável ao crescimento, os sistemas fiscais enfrentam o desafio de melhorar a execução fiscal, o que contribuirá para a recuperação de recursos perdidos. Aumenta a necessidade da tomada de ações ao nível da UE e ao nível internacional no combate à evasão e fraude fiscais e à opacidade relacionada com o sigilo, estas destinam-se a aumentar a transparência, o que pode contribuir para reduzir o espaço disponível para tal comportamento. Em particular, o reforço da troca de informações constitui um passo da maior importância.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup>REMEUR (2015),  
[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS\\_IDA\(2015\)549001\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf)

<sup>6</sup>*Ibidem*

<sup>7</sup>*Ibidem*

Conceptualmente podemos distinguir duas áreas de atuação do DIT, por um lado, tem como principal papel a atribuição exclusiva do poder de tributar a um Estado ou a divisão deste poder pelos Estados em concorrência<sup>8</sup>. Por outro, debate-se com quatro questões fundamentais<sup>9</sup>: a tributação dos residentes por rendimentos obtidos no estrangeiro; a tributação de rendimento gerado no seu território por não residentes; a prevenção da dupla tributação resultante do exercício paralelo de soberania tributária de dois ou mais Estados e a prevenção de situações de elisão ou evasão fiscal.

Na base destas questões está a distinção entre residentes (tributáveis por todo o rendimento que produzem independentemente da localização da fonte) e não-residentes (tributáveis pelo rendimento gerado no território do Estado).

---

<sup>8</sup>MACHADO, E COSTA (2009), p. 76-9

<sup>9</sup>TERRA, E WATTEL (2012), p. 451; ARNOLD, E MCINTYRE, (2002) p. 3

## 1 A soberania tributária

---

O princípio da soberania tributária é um pressuposto das normas tributárias, limitando a eficácia dos princípios fundamentais tributários ao espaço integrado nessa soberania,<sup>10</sup> é por isso considerado um princípio estrutural do DIT.<sup>11</sup>

Define-se como uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal e arrecadar as suas próprias receitas.<sup>12</sup> Não apresentando especialidade ou desvio relativamente ao regime geral da ordem jurídica, a soberania tributária permite ao Estado exercer os seus poderes tributários relativamente a situações tributárias internas e internacionais, com elementos de conexão relevantes para esse Estado. Faz, por isso, parte da soberania tributária a faculdade de negociar e celebrar CDTs com outros sujeitos de DIT.<sup>13</sup>

### 1.1 Formas de soberania tributária

---

A doutrina tradicional<sup>14</sup> identifica várias manifestações da soberania fiscal, às quais fazemos uma breve referência.

A soberania fiscal legislativa traduz-se na competência para a criação de normas gerais e abstractas em matéria fiscal, as quais criam, na esfera jurídica dos sujeitos passivos, um dever de prestar. Esta forma de soberania fiscal é exteriormente limitada pela celebração de CDTs e pelo do Direito Fiscal Europeu.

A soberania fiscal administrativa traduz-se na atribuição à administração do poder de aplicar essas normas gerais e abstractas, através de meios coercivos. Esta soberania está limitada externamente pelas obrigações contratuais de cooperação com outras administrações fiscais.

A soberania fiscal judicial trata-se da competência de os tribunais julgarem sobre o bom uso da habilitação legislativa a que está limitada a atuação da administração.

---

<sup>10</sup>FAVEIRO (1984), p. 623

<sup>11</sup>A par dos princípios da equidade e neutralidade, segundo, PEREIRA, P. (2010), p. 51

<sup>12</sup>SANCHES (2007), p.75 ss; PEREIRA, P. (2010), p. 55; MARQUES (2011), p. 319; NABAIS (2015) I, p. 83 ss

<sup>13</sup>Para uma análise histórica e evolutiva da soberania tributária *vd* MARTÍNEZ (1993), p. 74-80, abrangendo o domínio eminente do príncipe das Ordens Filipinas do sec.XVI, as concessões clássicas baseadas numa troca de utilidades “*do ut des*” ou “*do ut facias*” do sec.XVII, as concessões ético-sociais do sec XIX, a negação de fundamento à soberania estadual como projeção de um plano puramente político, até às concessões modernas baseadas numa troca global.

<sup>14</sup>Referimo-nos a SANCHES (2007) p. 76, seguindo os autores VOGEL, KLAUS, WALDOHOLF e TIPKE, LANG; MARTÍNEZ (1993) p. 69-100

Esta soberania encontra-se externamente limitada pela competência assumida pelo TJUE em matéria tributária.

A soberania tributária relativa às receitas respeita à faculdade de determinados órgãos deterem soberania quanto às receitas cobradas, no nosso caso, as regiões autónomas.

Ainda, a propósito das dimensões da soberania tributária, ANA PAULA DOURADO, que faz uma bipartição da soberania tributária em duas dimensões, uma dimensão externa ou espacial, “*que permite o relacionamento de diferentes Estados com iguais poderes de tributação*” e uma dimensão interna ou material, “*que se manifesta no exercício de poderes do Estado sobre sujeitos passivos*”.<sup>15</sup>

## 1.2 Limites à soberania tributária

---

Os poderes fiscais do Estados encontram-se limitados pelos fins do Estado e das vantagens que advêm da sua prossecução, pelos costumes, CDTs, leis constitucionais e pela territorialidade do imposto. Deste modo, a soberania tributária não pode ser utilizada para a satisfação de fins que não sejam os do próprio Estado, nem para financiar despesas que não se traduzam em vantagens para a respetiva comunidade.<sup>16</sup>

Internamente, o princípio da legalidade tributária surge como reação limitativa ao arbítrio do poder do Estado, consagrado nos arts. 103º, nº2, CRP e 8º, LGT. Como corolários deste princípio são, usualmente, apontados: a preeminência da lei, a reserva de lei parlamentar, arts. 165º, nº1, i) e nº2, 182º, CRP e, por fim, o princípio da tipicidade.<sup>17</sup>

Com a progressiva internacionalização da economia e plurilocalização dos factos tributários levanta-se a questão da extraterritorialidade das leis fiscais, e da limitação por parte do DIT à soberania tributária dos Estados. Seguimos de perto a obra de RUI DUARTE MORAIS onde encontrámos, essencialmente, duas respostas a esta questão, uma perspetiva ilimitada da extensão da lei tributária, e uma perspetiva limitada da extensão da lei tributária no plano internacional.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup>DOURADO (1996), p. 13, entre outros, como, MICHELI, GIAN ANTONIO, Corso di Diritto Tributario, 1985, p. 95 *apud* MORAIS (2005), nota 33

<sup>16</sup>MARTÍNEZ (1993), p. 80

<sup>17</sup>AZEVEDO (2013), p. 509-538.

<sup>18</sup>Surge uma terceira resposta, construída pela doutrina e jurisprudência norte-americanas, a “*doutrina dos efeitos ou princípio da territorialidade objetiva, capaz de legitimar a aplicação de leis visando a defesa de interesses de um Estado a factos e/ou pessoas situados fora das suas fronteiras, (...) mas com efeitos dentro do seu território*” in MORAIS (2005), p. 31-2

A primeira perspetiva, defendida pela doutrina tradicional<sup>19</sup>, considera que não há limites heterónomos ao âmbito de incidência das leis tributárias, os entes soberanos titulares de jurisdição fiscal definem os sujeitos passivos do seu sistema de impostos, e em que medida são tributados. Os Estados não se encontram limitados pelo DIT relativamente à delimitação do âmbito das suas leis tributárias, há uma soberania ilimitada.<sup>20</sup> Segundo QURESHI,<sup>21</sup> a inexistência de limites à definição da extensão das respetivas leis fiscais fez surgir a necessidade de os Estados celebrarem CDTs, de forma a autodelimitarem essa extensão.

A perspetiva limitada da extensão da lei tributária de cada Estado, defendida por RUTSEL MARTHA<sup>22</sup> e NUNO DE SÁ GOMES<sup>23</sup>, afirma que o poder de tributar está internacionalmente limitado pela coexistência de outras soberanias.

Se entendermos o Estado enquanto sistema de normas legais, torna-se evidente a função do DIT, através do fornecimento de critérios determinadores da aplicabilidade de um sistema de normas a uma dada situação, no exercício de uma função legitimadora e delimitadora. O carácter absoluto da soberania estadual impossibilita, juridicamente, a coexistência de duas soberanias regulando o mesmo facto tributário. O DIT irá delimitar o âmbito de aplicação das leis nacionais, possibilitando a coexistência, no plano jurídico, de diferentes soberanias tributárias.

Numa perspetiva moderada, acompanhámos RUI DUARTE MORAIS<sup>24</sup>, SOARES MARTÍNEZ<sup>25</sup>, PAULA ROSADO PEREIRA<sup>26</sup> e MAIER<sup>27</sup>, que defendem que o sistema internacional não pode ter normas que limitem um Estado de regular atividades extraterritoriais com efeitos nocivos dentro das suas fronteiras. O Estado não pode estar restringido da utilização de normas legais que o defendam de ações praticadas no

---

<sup>19</sup>Em que se destacam, KNECHTLE, W. KRUSE, QURESHI e NORR, apud Moraes (2005), p. 33 ss.

<sup>20</sup>Pereira, P. (2010), p. 56

<sup>21</sup>ASIF. H. QURESHI, *The freedom of State to legislate in fiscal matters under general international law*, (1987) p.19 apud **MORAIS** (2005), p. 36

<sup>22</sup>MARTHA, RUTSEL SIVESTRE JACINTO, *The jurisdiction to tax in international law*, 1989, p. 23 apud **MORAIS** (2005), p. 38

<sup>23</sup>**GOMES** (1997), p.448

<sup>24</sup>**MORAIS** (2005) p. 40 e ss

<sup>25</sup>**Martínez** (1993) p. 81

<sup>26</sup>**PEREIRA**, P. (2010) “O princípio da soberania constitui, sem dúvida, um princípio estrutural do DFI – não implicando este princípio, conforme foi referido, uma inexistência de limitações à soberania estadual ou de cedências mútuas entre os Estados, uma vez que destas vive, em grande medida, o DFI”, p. 57 e ss

<sup>27</sup>**MAIER**, HAROLD G, *Jurisdiction rules in customary international law, vd. Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice*, Kluwer, Londres, 1996, p. 66 apud **MORAIS** (2005), p. 40

exterior. Cabe ao DIT aferir quais as jurisdições potencialmente aplicáveis num determinado caso, numa função meramente delimitadora.

Concordámos com RUI DUARTE MORAIS quando conclui que “*a ideia dos Estados serem totalmente livre na concretização legislativa dos seus poderes soberanos ofende a própria essência do Direito Internacional*”.<sup>28</sup>

Apenas no plano interno a soberania estadual poderá ser havida por ilimitada. A coexistência de diferentes soberanias estaduais implica, necessariamente, uma ideia de limitação.<sup>29</sup> As perspetivas apresentadas, coincidem, em larga medida, nos seus resultados práticos, o reconhecimento da validade dos elementos de conexão utilizados pelos Estados para estenderem a previsão das respetivas leis a factos ocorridos no exterior das fronteiras nacionais (a nacionalidade, residência ou sede das sociedades) e aceitação da ocorrência de situações de dupla tributação internacional como resultado inevitável, embora, com fundamentos divergentes, na existência, ou não, de princípios de DIT que definam a extensão de cada lei nacional.

---

<sup>28</sup>MORAIS (2005), p. 45ss

<sup>29</sup>Como constata JORGE MIRANDA, “A consideração do papel do território do Estado não exclui o carácter positivo de outros Direitos, estatais ou não, com os quais tem, portanto, o Direito do Estado de estabelecer relações sistemáticas.” MIRANDA (2004) p. 253 e ss

## 2 Aplicação da lei fiscal no espaço

---

A tarefa de aplicação da lei defronta-se inevitavelmente com a coordenada espaço, cada ordem jurídica traça os termos em que considera aplicáveis as lei materiais internas, sem prejuízo da tendencial universalidade.

Concordámos com JOÃO BAPTISTA MACHADO quando apresenta limitações a este princípio da universalidade, a lei não pode ter uma pretensão de regular factos que não apresentam qualquer conexão com o Estado que as emana, princípio da não transatividade. Quando um facto jurídico entra em contacto com mais do que um ordenamento jurídico estadual, situações com elementos de estraniedade, como, a nacionalidade ou do domicílio das partes, o lugar da prática do facto constitutivo, o lugar da situação do objeto da relação ou o lugar onde os efeitos do facto ou da situação se vão produzir, surgem conflitos de leis no espaço, que deverão ser dirimidas pelas soberanias em conflito. A lei fiscal vai acolher um elemento de conexão com o território, que defina o âmbito de incidência espacial da respetiva norma tributária.<sup>30</sup> Os elementos de conexão espacial assumem duas vertentes, a pessoal, baseada na nacionalidade ou residência do sujeito, e a territorial, baseada no território, assim, a soberania tributária pode basear-se num princípio da pessoalidade ou num princípio de territorialidade.<sup>31</sup>

O art. 13º, LGT define a jurisdição espacial dos impostos com recurso a elementos de natureza real e de natureza pessoal.

As normas tributárias aplicam-se a factos (rendimento, património, consumo) que ocorram em território nacional, art. 13º, nº1, LGT, sendo ressalvadas, porém, as CDTs em que Portugal seja parte, bem como disposições legais em sentido contrário.<sup>32</sup> Esta disposição utiliza o elemento de conexão real, o lugar da fonte do rendimento.

O art. 13º, nº2, LGT estabelece a territorialidade em sentido pessoal, através do elemento da residência (domicílio, sede ou direção efetiva), e a obrigação ilimitada de imposto. As disposições fiscais aplicam-se a quaisquer rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, independentemente do local onde sejam obtidos.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup>MACHADO, J.B. (2006), p. 252; ASCENSÃO (2005), p. 574-5

<sup>31</sup>XAVIER (2014), p. 22

<sup>32</sup>Como são os arts. 15.º CIRS, 4.º CIRC.

<sup>33</sup>PIRES, M; PIRES, R, (2010) p. 197

O princípio da territorialidade está consagrado, em termos gerais, na LGT, sendo que em sede de especialidade, cada imposto consagra regras específicas.<sup>34</sup>

Acompanhámos a crítica de MARIA MARGARIDA MESQUITA E GUSTAVO LOPES COURINHA relativa à errada equiparação de domicílio e residência nesta norma, entende-se que domicílio diz respeito aos aspetos das relações formais entre a AT e os sujeitos passivos, com um âmbito exclusivamente interno, e não à obrigação pessoal de imposto. Sendo a noção de residente para efeitos de IRS mais ampla do que a de domicílio, aferida pela residência habitual, nos termos do art. 19º, LGT, cabe a este conceito a função de determinar a extensão da obrigação de imposto.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup>Vd SOUSA (2013), p. 199

<sup>35</sup>MESQUITA (2002), p. 1035-52; COURINHA (2015), p. 486

### **3 Princípio da territorialidade**

---

Ao nível internacional era o princípio da territorialidade que disciplinava todo o direito das relações tributárias. O Estado, de ação limitada ao âmbito territorial da sua soberania poderia tributar todas fontes e realidades ocorridas apenas no interior das suas fronteiras.<sup>36</sup>

A natureza pública do Direito Fiscal explica só por si a plena validade do princípio da territorialidade,<sup>37</sup> segundo o qual os Estados exercem a sua jurisdição tributária sobre todos os bens, sujeitos ou transações em conexão com o seu território, independentemente da “filiação” do sujeito à jurisdição.<sup>38</sup>

#### **a. Princípio da territorialidade em sentido positivo e em sentido negativo**

As leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território nacional (acepção negativa do princípio da territorialidade), e as leis fiscais nacionais aplicam-se a todo o território nacional, incluindo a não nacionais (acepção positiva do princípio da territorialidade).

#### **b. Princípio da territorialidade em sentido objetivo ou em sentido subjetivo**

O princípio da territorialidade começou por ser concebido em sentido real, estrito ou objetivo, quando a conexão relevante com o território é determinada por elementos materiais ou de natureza objetiva, característico dos sistemas tributários menos evoluídos. A tributação está conexionada com o lugar da ocorrência do ato, facto ou situação, o elemento de conexão, em regra, é o lugar de produção do rendimento.<sup>39</sup>

Com a evolução das ordens tributárias assistimos à desmaterialização dos elementos de conexão e à personalização de formas tributárias mais aperfeiçoadas, passando a reportar-se a realidades incorpóreas.<sup>40</sup> Estamos perante a aplicação do princípio da territorialidade em sentido subjetivo, quando a definição da jurisdição espacial de um imposto é definida através de elementos de conexão subjetivos ou pessoais, como a residência das pessoas singulares ou, a sede das pessoas coletivas.

#### **c. Princípio da territorialidade em sentido material e em sentido formal**

Falamos em territorialidade em sentido material, quando a lei de um Estado, através dos referidos elementos de conexão com o território define o âmbito de aplicação de

---

<sup>36</sup>FAVEIRO (1984), p. 627; CORTE- REAL (1982), p. 141

<sup>37</sup>TEIXEIRA, A. (1989), p. 162; SILVESTRE (1990), p. 20; PIRES, M. E PIRES, R, (2010), p. 193

<sup>38</sup>TEIXEIRA, G. (2015), p. 71

<sup>39</sup>CARLOS (2014), p. 203

<sup>40</sup>NABAIS (2005) p. 185

um imposto, permitindo que uma dada situação da vida real seja abrangida pelas leis fiscais internas. Não afeta a soberania de outro Estado a cujo território se estenda também esse âmbito, uma vez que, o legislador não encontra limites espaciais para a sua legislação.

Por sua vez, o Estado está impossibilitado de impor coercivamente tais normas relativamente a factos ocorridos fora do seu território. Neste sentido, surge o princípio da territorialidade em sentido formal, segundo o qual as leis fiscais só são susceptíveis de execução coerciva no território da ordem jurídica em que se integram.<sup>41</sup>

Isto determinou a definição dos elementos de conexão de modo a evitar situações de ausência de coercibilidade.<sup>42</sup> A importância da territorialidade em sentido formal levou a que a territorialidade em sentido material seja formulada de modo a possibilitar a cobrança efetiva do imposto e que, numa economia cada vez mais internacionalizada, a assistência à cobrança por parte de outros Estados seja incluída nas CDTs.

### 3.1 Crise do princípio da territorialidade

---

A doutrina tem apontado a inaptidão do princípio da territorialidade para o aferimento do direito a tributar, pela ambiguidade do seu sentido, e, hoje, pouca valia na construção dogmática do DIT. Coincidimos com a crítica de ALBERTO XAVIER a este princípio, pois, seja qual for a aceção atribuída, mostrou-se insuficiente para constituir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais atuais.<sup>43</sup>

O princípio da territorialidade em sentido estrito, encarado como conexão real ou objetiva com o território do Estado, embora funcione em sistemas tributários pouco evoluídos, assentes em impostos reais, cujos tipos legais são constituídos por objetos materiais ou relações facilmente localizáveis, é incapaz de responder à realidade contemporânea, pautada pelo desenvolvimento de sistemas tributários mais aperfeiçoados, suscitando maiores dificuldades, pois os seus pressupostos perdem o carácter material concreto, para se transformarem, num processo de desmaterialização, em realidades abstratas e complexas.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> MIRANDA (2004) p. 240-1

<sup>42</sup> *Ibidem* p. 205

<sup>43</sup> XAVIER (2014), p. 28-30

<sup>44</sup> GOMES (1997), p. 454 e ss

A aplicação exclusiva deste princípio levanta problemas em sede de tributação de transações, especialmente, no comércio electrónico, em que se torna difícil relacionar a transação com um ordenamento jurídico tributário, frequentemente escapando à tributação, com prejuízo das receitas públicas.<sup>45</sup>

A tendência de personalização dos impostos e adoção cumulativa ou substitutiva de conexões pessoais, como a cidadania, residência, sede ou domicílio, fazem-nos questionar se este afastamento do sentido tradicional do princípio da territorialidade e a quebra do seu valor dogmático, não implicarão a falência deste princípio.

### 3.2 Problema : dupla tributação internacional

---

A dupla tributação é um conceito com que no direito tributário se designam os concursos de normas,<sup>46</sup> “(...), há concurso de normas em Direito Tributário, quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.”<sup>47</sup>

A conexão com mais do que um ordenamento tributário, como consequência da aplicação por todos os Estados dos princípios gerais de territorialidade da tributação e da regra da tributação universal do rendimento, causa desvantagens aos contribuintes.<sup>48</sup>

A doutrina construiu uma regra para identificar situações de dupla tributação jurídica<sup>49</sup>, através da verificação cumulativa de elementos coincidentes, usualmente designada por, regra das quatro identidades<sup>50</sup>: é necessário que se verifique a coincidência da: i-identidade do objecto; ii-da identidade do sujeito passivo; iii- identidade do exercício tributário e iv- a identidade do imposto.<sup>51</sup>

Fixados os critérios de conexão para cada imposto e verificando-se uma inevitável sobreposição de tributação, surge a preocupação de eliminar ou atenuar a dupla

---

<sup>45</sup>TEIXEIRA, G. (2015), p. 71

<sup>46</sup>O fenómeno da dupla tributação é substancialmente diferente do da duplicação da colecta, em que não há pluralidade de normas mas pluralidade de aplicações da mesma norma.

<sup>47</sup>XAVIER (2014) p. 31

<sup>48</sup>Além do fenómeno da dupla tributação existe a possibilidade de evasão fiscal, a coberto do obstáculo que é posto pelas fronteiras à atuação dos diversos sistemas tributários, podendo os contribuintes frutar-se à liquidação ou cobrança dos impostos a que estavam sujeitos em certo Estado transferindo a sua pessoa e bens para território de outro Estado. COSTA, J. (1970), p. 210

<sup>49</sup>O fenómeno da dupla tributação económica, acontece quando se cingem três das referidas identidades, excepto a relativa aos sujeitos, aqui, temos sujeitos passivos diferentes. A exigência da identidade do sujeito passivo constitui o critério diferenciador.

<sup>50</sup>XAVIER (2014) p. 33

<sup>51</sup>Para mais desenvolvimento *vd*, PIRES, M. (1984), p. 36-48

tributação internacional, em especialmente por parte dos países economicamente mais desenvolvidos, Estados em que parte significativa dos rendimentos dos residentes provêm de fontes localizadas no exterior.

Os Estados consagram unilateralmente medidas a tal dirigidas<sup>52</sup>, veja-se os arts. 81º, CIRS e 86º, CIRC, ou de forma bilateral ou multilateral, celebram CDTs, para proceder à partilha do direito à tributação do rendimento entre os Estados-contratantes. Partilha que, normalmente, não resulta na atribuição de tal direito a apenas um dos Estados, mas a ambos, competência tributária cumulativa, com limitações ao imposto a ser cobrado pelo Estado da fonte e a obrigação do Estado de residência eliminar ou, pelo menos, atenuar a dupla tributação daí resultantes, neste trabalho usamos o MOCDE.<sup>53</sup>

Existem dois métodos tradicionalmente utilizados nas CDTs para a eliminação da dupla tributação internacional, o método da isenção e o método da imputação.<sup>54</sup>

O ónus da eliminação da dupla tributação, incumbe basicamente ao Estado da residência, limitando-se o Estado da fonte à redução de taxas em casos especiais (dividendos, juros, e royalties), ao respeito do princípio da territorialidade e à adoção de definições claras dos elementos de conexão, que não contribuam para a formação de cúmulo de pretensões.

Os mecanismos adotados pelos Estados de residência podem atuar: ao nível da matéria coletável auferida no estrangeiro, isentando-a, através da isenção integral, a título de exemplo, o art. 27º, EBF ou com progressividade, arts. 37º, nº3; 38º, nº2; 39º, nº4 e 40º, nº2 do EBF; ou em relação ao imposto pago no Estado da fonte, permitindo a sua dedução no imposto a pagar no Estado da residência, através da concessão de uma dedução à coleta de imposto arts. 91º e 91º-A, CIRC.

---

<sup>52</sup>MORAIS (2010), p. 109

<sup>53</sup> Importa ter presente tal Modelo e, em especial, os seus Comentários. Não cabendo aqui debater o valor jurídico de tais Comentários bastará frisar que existem para a referência primeira na aplicação das convenções baseadas em tal Modelo. Pelo que não se compreende serem sistematicamente “ignorados” pelos nossos tribunais. *Ibidem*

<sup>54</sup>Para um estudo mais desenvolvido *vd* XAVIER (2014), p. 741

#### **4 Conexão real: Princípio da tributação no Estado da fonte**

---

O princípio da tributação no Estado da fonte foi profundamente defendido pela doutrina latino-americana na Primeira Convenção de Direito Fiscal Latino-Americana, em 1956, sendo proposta a aplicação exclusiva deste princípio na tributação de transações internacionais, já nas últimas edições desta Convenção foi adotada uma posição moderada, em que se reconhece este princípio como primário, não exclusivo.<sup>55</sup>

Aqui a expressão fonte não está ligada a uma ideia de causalidade, mas sim à de origem dos recursos que representam rendimento para o respetivo beneficiário.<sup>56</sup>

Segundo este princípio é competente para tributar o Estado onde se localiza a atividade ou o investimento e no qual o rendimento é produzido. São adotados elementos de conexão objetivos ou reais, que respeitam diretamente ao próprio facto tributário ou à base de cálculo. Neste caso, a sujeição diz-se real ou limitada.<sup>57</sup>

Como refere FREITAS PEREIRA<sup>58</sup>, não é fácil fazer um recorte exato da noção de fonte, já que não existe um critério geral que sirva para todas as situações, muitas vezes não é possível determinar onde foi exercida a atividade ou onde se deve ter por situado o bem gerador do rendimento. Por esse motivo, como repara KLAUS VOGEL<sup>59</sup>, o MOCDE hesita em utilizar o termo Estado da fonte<sup>60</sup>, optando por o designar por “o outro Estado contratante”, nas regras de distribuição do poder de tributar, quando se refere ao Estado onde se situam os bens imóveis, a residência do proprietário de uma empresa, o lugar onde um navio é gerido de forma eficaz, entre outros, embora nos seus comentários este termo apareça abundantemente.

Na aceção clássica a fonte de rendimento é a fonte de produção do rendimento, em sentido económico, o território no qual são utilizados fatores de produção, quando a lei recorre à situação dos bens ou ao lugar da realização da atividade. A doutrina elaborou uma noção afim, que é a de fonte financeira: ficciona-se que o rendimento foi produzido no lugar do seu pagamento, ou, no local onde se situa a sede ou estabelecimento da entidade remuneradora.<sup>61</sup>

---

<sup>55</sup>VOGEL (1988), p. 221

<sup>56</sup>XAVIER (2014), p. 297

<sup>57</sup>MORAIS (2014), p. 22

<sup>58</sup>PEREIRA, M. (2014), p. 245

<sup>59</sup>VOGEL (2005) p. 420

<sup>60</sup>Aparecendo pela primeira vez no parag. 19 da Introdução MOCDE relativo às regras de distribuição de rendimentos e capitais vd Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE, Julho, 2010

<sup>61</sup>MORAIS (2007), p. 18

No imposto sobre o rendimento, o elemento de conexão fundamental é lugar da situação da fonte dos rendimentos, pois é ele que vai permitir a repartição, dentro dos rendimentos globais de uma pessoa singular ou coletiva, entre aqueles que se submetem, ou não, à aplicação de um determinado ordenamento tributário. Assim, a localização da fonte no território nacional delimita o âmbito da obrigação dos não residentes.<sup>62</sup>

Tanto o CIRC como o CIRS utilizam a expressão “rendimentos obtidos no território nacional” quando se referem à fonte dos rendimentos, nas hipóteses dos arts. 18º, CIRS e 4º, n.º3, CIRC.

#### 4.1 Tributação dos rendimentos obtidos por não-residentes

---

O art.18.ºCIRS enumera os rendimentos que, por considerados obtidos em território português, estão sujeitos a imposto, sendo o respetivo titular um não-residente no nosso país, art.15.º, n.º2, CIRS.

Quando está em causa a tributação de um rendimento obtido por um não-residente começamos por apurar se há uma CDT aplicável. Existindo, há que verificar se a pretensão tributária portuguesa, tal como resulta do art. 18º, CIRS, é, ou não, legítima face ao disposto na CDT. Não sendo, o Estado português não poderá exercer a sua pretensão tributária, dada a primazia das normas jurídicas de fonte internacional, consagrada no art. 8º da CRP.<sup>63</sup>

O regime de tributação dos não-residentes, além de certos benefícios, como é exemplo o art. 27º, EBF, caracteriza-se pela retenção na fonte, relativamente à maioria dos rendimentos, com carácter definitivo, liberatório, e separado quanto aos diversos tipos, arts. 71º e 22.º, CIRS, isto é, o imposto apresenta carácter real, não se tratando de uma tributação global, n.º6 e 72.º, n.º7, *a contrario*, CIRS.

A tributação incide sobre o rendimento bruto ou ilíquido, salvo os rendimentos da categoria H, art 71.º, n.º5; a tributação não tem carácter subjetivo, visto não se proceder a deduções à coleta, visando a situação pessoal ou familiar, art. 78º-A, CIRS, daí não se aplicar o método do quociente conjugal ou familiar, art. 69º, CIRS, ou regras

---

<sup>62</sup>Para mais desenvolvimentos sobre os elementos de conexão objetivos *vd* XAVIER (2014), p. 297

<sup>63</sup>MORAIS (2014), p. 24

específicas de repartição de rendimentos; exige a nomeação de representante, art. 130.º, CIRS, de modo a obviar dificuldades administrativas.<sup>64</sup>

#### 4.2 Tributação dos rendimentos obtidos por pessoas coletivas segundo o princípio da fonte

---

Quando atendemos à localização da sede ou direção efetiva da pessoa coletiva, podem ocorrer duas situações: encontrando-se a sede ou direção efetiva do sujeito passivo em território português, a tributação abrange a totalidade dos seus rendimentos, obtidos em território português e em território estrangeiro, obrigação ilimitada de imposto, segundo o art. 4.º, n.º1, CIRC; encontrando-se a sede ou direção efetiva do sujeito passivo situada em território estrangeiro, então a tributação abrange somente os rendimentos obtidos em território português, ou seja, atende-se ao local onde se situa a fonte geradora dos rendimentos, originando uma obrigação limitada de imposto, art. 4.º, n.º2, CIRC.<sup>65</sup>

Relativamente à tributação de lucros, enquanto rendimentos de uma atividade empresarial ou profissional, obtidos por um não residente cabe fazer referência ao conceito de estabelecimento estável, disposto nos arts. 5.º do CIRC, e 5.º do MOCDE.<sup>66</sup>

Os não residentes com estabelecimentos estável em Portugal o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável, nos termos dos arts. 55º e 56º, CIRC.

Os não residentes sem estabelecimento estável são tributados nas hipóteses previstas no art. 4.º, n.º3, CIRC, pelo simples facto de a sua fonte se concretizar em Portugal, e sendo o rendimento aqui gerado também aqui será sujeito a tributação. Nestes casos, os não residentes não possuem qualquer ligação com Portugal, além da obtenção desse rendimento, por esse motivo, o cumprimento do imposto processa-se por taxa liberatória, art. 87.º, n.º4, CIRC, ou com recurso à figura da substituição fiscal total, cabendo ao substituto a devida retenção na fonte do imposto devido, art. 94.º, n.º1, f), CIRC. Os rendimentos obtidos por estas entidades que não possam ser sujeitos a retenção na fonte, deverão nomear representante fiscal residente em Portugal, para que cumpra as obrigações declarativas fiscais, art. 126º, CIRC.

No âmbito convencional, segundo o artigo 5.º do MOCDE, cabe ao país de residência o direito exclusivo de tributação dos lucros. Regra afastada, quando se trata

---

<sup>64</sup>Pires, M. e Pires, R. (2010), p. 197

<sup>65</sup>Sousa (2013), p. 199-200

<sup>66</sup>Há um estabelecimento estável quando um não residente dispõe noutro país de estruturas, meios, características através das quais leva a cabo uma atividade empresarial.

de estabelecimento estável através do qual a empresa desenvolve atividade noutro Estado, o Estado da fonte. Neste caso, há uma legitimidade cumulativa de tributação dos lucros auferidos por esse estabelecimento estável.

A lei fiscal dá prevalência à realidade económica: o estabelecimento é tratado como se fora uma entidade residente, está sujeito às mesmas regras de tributação que os residentes. Por força do princípio da não discriminação, em regra celebrado convencionalmente, os Estados contratantes obrigam-se a não aplicar lei mais penalizadora ou diversa daquela que seria aplicável a empresas residentes nesse mesmo Estado.

## 5 Conexão pessoal: Princípio da Nacionalidade e da Residência

---

### 5.1 Princípio da tributação segundo a nacionalidade

---

Os Estados tributam os seus nacionais residentes no interior do seu território ou no estrangeiro. A competência do Estado para tributar baseia-se nas relações de conexão entre as pessoas e os Estados, a primeira relação de conexão entre um sujeito e os Estados é a nacionalidade.<sup>67</sup>

O Estado da nacionalidade atribui os elementos essenciais para o estatuto pessoal, o nacional é sujeito passivo, na medida em que, sendo membro da comunidade a que pertence, deve cobrir os encargos daquela resultantes, e aos direitos que lhe assistem enquanto nacional corresponde um dever de contribuir para a satisfação das despesas da comunidade.

O princípio da igualdade entre cidadãos e estrangeiros, quanto aos factos verificados no território de um dado Estado, decorre, na verdade, dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que apenas consideram como fundamento legítimo de um desigual tratamento tributário, a desigualdade de capacidade económica, com total abstração de outros critérios pessoais, considerados arbitrários. Devem, pois, à luz destes princípios, consagrados pelas constituições na generalidade dos Estados, considerar-se inconstitucionais quaisquer leis que prevejam um tratamento fiscal discriminatório atendendo à nacionalidade dos contribuintes.<sup>68</sup>

Se por um lado, a não utilização deste critério fomenta a saída de capitais nacionais, a aplicação isolada deste princípio determinaria a tributação de nacionais residentes no estrangeiro, tornando muito difícil a execução dos créditos fiscais, e a não tributação de não nacionais detentores de património ou rendimento no interior do território do Estado, tornando-o num paraíso fiscal, além disso, ficariam os apátridas fora do âmbito de sujeição do imposto. Por estas razões a maioria dos Estados modernos abandonou este princípio.<sup>69</sup>

Atualmente adotam este princípio os Estados Unidos<sup>70</sup>, as Filipinas e a Libéria, quanto à tributação dos rendimentos; Estados Unidos e Turquia relativamente aos impostos

---

<sup>67</sup>Neste sentido, **FAVEIRO** (1984) p. 629; **REIMER, AND RUST, ALEXANDER** (2015) p. 279, p.109. A nacionalidade provê uma forte ligação entre um Estado e uma pessoa. É um vínculo de longo termo, dificilmente adquirível ou perdido, por regra, acompanhado por direitos garantidos pelo Estado da nacionalidade.

<sup>68</sup>**XAVIER** (2014) p. 263

<sup>69</sup>**CARLOS** (2014) p. 202

<sup>70</sup> *vd. Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924)

sobre sucessões e doações<sup>71</sup>, Estados onde a cidadania é posta ao serviço da luta contra a evasão fiscal, através do alargamento da obrigação fiscal a cidadãos não residentes quando mantêm no país de origem interesses económicos importantes e tenham alterado a sua residência para um Estado de tributação reduzida.<sup>72</sup> Os nacionais norte-americanos residentes no estrangeiro mantêm apenas a obrigação de apresentar a declaração dos seus rendimentos, não havendo, em regra, tributação efetiva.<sup>73</sup>

Em Portugal, a nacionalidade assume uma importância relativa na tributação, através da aplicação de regras especiais, as presunções ilidíveis do art. 16º, nº 6 e 7, CIRS, determina que continuam a ser considerados residentes – sem o serem – os nacionais que alteram a sua residência para um país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças<sup>74</sup>, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis. Esta disposição pretende sujeitar a tributação indivíduos, normalmente de elevados rendimentos, que, sem razão justificativa, transferem a sua residência para um paraíso fiscal, por motivos unicamente fiscais, são os chamados impostos de perseguição (*trailing tax*).

Historicamente, em Portugal, o elemento de conexão nacionalidade estava consagrado na taxa militar, art. 11º DL 35.983, de 23.11.1945, tributo que veio a ser abolido.

O art. 4º, n.º2, d), MOCDE, dá relevância ao critério da nacionalidade do sujeito singular enquanto critério de desempate, quando este tenha residência habitual em ambos os Estados contratantes ou em nenhum deles, será considerado residente no Estado da sua nacionalidade. Se, ainda neste caso, o sujeito for nacional de ambos os Estados, ou de nenhum deles, devem as autoridades competentes dirimir este conflito de acordo com o procedimento estabelecido no art. 25º, MOCDE.<sup>75</sup>

Em alguns casos, a nacionalidade é um elemento meramente acidental ou ocasional na vida dos cidadãos que, embora tenham nascido num Estado, radicam-se num outro Estado, onde fruem de todos os direitos e beneficiam das ações do Estado onde residem, não mantendo qualquer conexão com o Estado de origem.

---

<sup>71</sup>PIRES, M. E PIRES, R. (2010) p. 194

<sup>72</sup>PEREIRA, M. (2014) p. 243

<sup>73</sup>MORAIS (2014) p. 12

<sup>74</sup>Port. n.º150/2004, de 13.02.2004

<sup>75</sup>REIMER AND RUST (2015), p. 224-279

O critério da nacionalidade apresenta como desvantagem uma natureza mais distante do facto tributário do que a fonte do rendimento, e mais abstracto do que a residência do titular do rendimento.<sup>76</sup> As pertenças económicas ou socioeconómicas são mais adequadas à definição do poder de tributar do que a pertença jurídico-política, subjacente ao critério da nacionalidade.

## 5.2 Princípio da tributação na residência

---

Acompanhámos GUSTAVO COURINHA quando refere que, ao adquirir a qualidade de residente, passam a impender sobre o sujeito passivo um aglomerado de direitos e deveres que tornam a relação jurídico-fiscal daí resultante radicalmente distinta daquela que deteria um sujeito não residente.<sup>77</sup>

A definição de residente é determinada, unilateralmente, por cada Estado. Embora a legitimidade da tributação pelo Estado da residência seja comumente reconhecida, não atribui a este Estado, em relação a diversos tipos de rendimento, um direito exclusivo de tributação, tendo de conjugar-se com o poder cumulativo de tributar, limitado ou não, atribuído ao Estado da fonte.

O conceito de residente funciona como cláusula geral na repartição das competências tributárias no MOCDE, art. 4.º, que remete para o direito interno dos Estados contratantes, no que toca à determinação concreta da residência, das pessoas singulares e coletivas, desde que tribute todo o rendimento de base mundial. Ademais, o MOCDE, limitam-se a estabelecer regras de desempate, numa ordem de preferência de aplicação, que permitem qualificar o sujeito passivo como residente em apenas um dos Estados contratantes quando ambos se o considerem como tal.<sup>78</sup>

O princípio da residência encontra-se geralmente associado à adoção de um sistema de tributação universal, também designado por sistema de sujeição ilimitada (“*full tax liability*”). Todos os rendimentos do sujeito passivo ficam sujeitos ao imposto do Estado de residência, incluindo-se os rendimentos que tenham origem em Estado

---

<sup>76</sup>PEREIRA, P. (2010) p. 55 e ss

<sup>77</sup>Sobre a residência no Direito Internacional Fiscal, vd COURINHA (2015); MORAIS (2014) p. 39, acrescenta: “... a residência, por um lado, fixa e modela a obrigação fiscal (perspectiva interna) e que, por outro lado, faculta o acesso a vantagens convencionais (perspectiva externa). O elemento comum é, num caso e noutro, a existência de extensíssimos efeitos fiscais associados à qualidade de residente: negativos, ali, positivos, aqui.”

<sup>78</sup>Estas regras de desempate só têm lugar quando ambos os Estados contratantes consideram o sujeito como residente, por força das normas internas divergentes, neste sentido, MORAIS (2014) p. 12

diverso.<sup>79</sup> A capacidade contributiva da pessoa residente é aferida pelo volume global dos seus rendimentos independentemente do local onde foram produzidos. Não se tributam os rendimentos em si mesmo considerados em relação à sua produção, como objeto do imposto, mas sim a disponibilidade contributiva de quem os auferem.<sup>80</sup>

### 5.2.1 Tributação dos rendimentos das pessoas singulares segundo o princípio da residência

---

Através de uma conceção objetivista, em relação às pessoas físicas, a condição de residente decorre da simples presença física ou permanência do indivíduo no território, durante um período mínimo de tempo estabelecido, independentemente da existência ou não de quaisquer indícios de uma vontade de permanecer no Estado (*corpus*). Portugal exige a permanência física durante mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, considerando-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo, art. 16º, n.º1, a) e n.º2, CIRS.

Segundo a conceção subjetivista, a residência resulta da presença física ou permanência em território do Estado, acompanhada de circunstâncias que revelem a intenção de o sujeito estabelecer o lugar permanente de habitação nesse país (*animus*). Neste sentido o art. 16º, n.º1, b), CIRS, estabelece, “Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham (...) de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”. Relativamente a esta norma os Tribunais pronunciaram-se<sup>81</sup> adotando as considerações doutrinárias<sup>82</sup>, no sentido de esclarecer que não podem ser havidos como residentes os emigrantes que, disponham no nosso território de habitações que poderão vir a ocupar como sua residência habitual, quando, em definitivo, regressarem a Portugal, e as ocupem no período de férias ou deslocações pontuais. Pois a intenção exigida por esta disposição é uma intenção imediatista.

#### 5.2.1.1 Princípio da atração da unidade familiar

---

Bastava a residência no território nacional de um dos cônjuges para se presumirem residentes no nosso país todos os membros do agregado familiar.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup>VASQUES (2015), p. 117

<sup>80</sup>FAVEIRO (1984), p. 325

<sup>81</sup>Ac. STA. de 24/2/2011, rec.n.º0876/10

<sup>82</sup>FAUSTINO (2009), p. 99-147

<sup>83</sup>Segundo o n.º2 do art. 1671.ºCC, a direção da família pertence a ambos os cônjuges. Nas palavras de MANUEL FAUSTINO, “Esta é uma das (poucas) situações problemáticas que a tributação separada dos cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, em princípio resolveria”, in *ibidem*, p. 131

Esta estrutura normativa representava uma presunção legal absoluta, *juris et de juri*, não admitindo prova em contrário.<sup>84</sup>

Esta técnica legislativa embora fundada em legítimas preocupações de simplificação e praticabilidade, no combate à evasão e fraude fiscal, não se compatibiliza com o princípio constitucional da tributação segundo a capacidade contributiva, na medida em que obsta à prova de inexistência desta capacidade<sup>85</sup>. Não existindo a possibilidade de elisão desta presunção havia uma clara violação do princípio da proporcionalidade, que conforma o Direito Tributário, uma vez que a AT fica numa posição de grande vantagem na sua relação com o sujeito passivo.<sup>86</sup>

Esta norma suscitou inúmeros conflitos, particularmente, a liquidação adicional de imposto sobre o rendimento de trabalhadores dependentes na Alemanha. Quando suscitada esta questão aos tribunais superiores estes pronunciavam-se exclusivamente sobre a dupla residência, aplicando as normas de desempate da CDT PT-DE.<sup>87</sup>

No Ac.STA. de 25.03.2009, rec.068/09, a relatora Isabel Marques da Silva, fez uma correta interpretação da questão, quando declara que, a remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do art 4.º, n.º 1, CDT PT-DE não deve ser entendida como uma remissão incondicional, obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa. Estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios exprimam uma ligação efetiva com o território do Estado. O critério de “residência por dependência” não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar.

Ainda assim, esta decisão não está isenta de críticas; são apontados por JOÃO FÉLIX NOGUEIRA alguns défices metodológicos nesta interpretação, nomeadamente: “i) não consideração do plano normativo interno; ii) a autonomização do conceito convencional de residência; iii) atribuição, ao mesmo, de uma textura normativa ou de

---

<sup>84</sup> A utilização de presunções no Direito Tributário tem sido alvo de vários estudos, entre os quais destacámos, **RIBEIRO** (2010)

<sup>85</sup> **NABAIS** (1998) p. 497-8

<sup>86</sup> Sobre o princípio da proporcionalidade no Direito Fiscal Europeu, vd, **NOGUEIRA** (2010)

<sup>87</sup> Ac.STA. de 12/07/2006, Proc. 0126/06, sobre este ac. vd **COURINHA**, (2008)

*elementos de substantividade que lhe permitem, inclusivamente, servir de padrão de critério de parametricidade de dispositivos internos”.*<sup>88</sup>

RUI DUARTE MORAIS<sup>89</sup>, assenta a divergência jurisprudencial noutros fundamentos, os tribunais que, erroneamente, consideravam sujeitos passivos, residentes em Portugal, não começaram por clarificar a que título era feita a tributação em cada um dos Estados. E, em segundo lugar, o teor equivoco do texto legal constante do art. 15.º, n.º 2 CDT PT-DE, uma vez que não existe uma tradução oficial para português do MOCDE, poderá a nossa tradução estar deturpada do seu teor.

A Lei n.º82-E/2014, de 31.12.2014, face à inaplicabilidade do preceito o legislador revogou esta norma e acrescentou no n.º5, ”A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado”, em linha com o regime regra de tributação separada dos cônjuges.

#### *5.2.1.2 Residentes não-habituais*

Os não residentes estão sujeitos a imposto por obrigação real ou limitada, considerando apenas os rendimentos produzidos em Portugal, art. 15.º, n.º2, CIRS.

O art. 16.º, n.º 8 a 12, CIRS consagra o regime dos residentes não habituais, dirigido a qualquer cidadão não residente em Portugal, estrangeiro ou português que tenha saído do país e pretenda regressar a Portugal, desde que, em ambos os casos, seja considerado, para efeitos fiscais, residente em território português, de acordo com qualquer dos critérios previstos no art. 16.º, CIRS, no ano relativamente ao qual pretenda que tenha início a tributação como residente não habitual e não tenha sido tributado como residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores ao pedido do estatuto de residente não habitual.

Acompanhando a tendência dos restantes Estados-Membros da UE, da criação de um regime fiscal próprio para tributação dos rendimentos auferidos por residentes temporários, o referido regime constitui uma importante ferramenta de política fiscal internacional, que pretende colocar-se aos níveis das atuais necessidades de competitividade como agente de atração de localização dos fatores de produção para o território português.

Criado pelo DL249/2009, de 23.09.2009, este regime visa promover a transferência de residência para Portugal de empreendedores, investidores, reformados e profissionais

---

<sup>88</sup>Devidamente desenvolvido em, NOGUEIRA (2011), p. 226 ss.

<sup>89</sup>MORAIS (2010), p. 126-7

especializados, sujeitos com elevados recursos económicos (*high net worth individuals*) e, por esse motivo, com grande mobilidade internacional, particularmente sensíveis aos estímulos tributários que suportam no Estado onde residem.<sup>90</sup>

Ao serem abrangidos por este regime, os sujeitos passivos adquirem o direito a ser tributados como tal por um período improrrogável de dez anos consecutivos a partir do ano (inclusive) da sua inscrição como residente em território português, desde que em cada um desses dez anos sejam considerados como residentes.

A opção por este regime concederá a isenção de tributação de rendimentos de fonte estrangeira.<sup>91</sup>

No caso dos rendimentos do trabalho dependente, categorias A art. 81º, nº4 e H art. 81º, nº6, CIRS a aplicação da isenção de tributação em Portugal está dependente da efetiva tributação do rendimento no Estado fonte (*subject to tax*).

No caso dos rendimentos das categorias B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças<sup>92</sup>, ou E, F e G, art. 81º, nº5, CIRS, o legislador condicionou a aplicação da isenção de tributação à mera possibilidade de tributação deste tipo de rendimentos (*liable to tax*) pelo Estado fonte.<sup>93</sup>

Se os rendimentos forem exclusivamente obtidos em Portugal, nas categorias A (trabalho dependente) e B (trabalho independente) e resultarem de atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, são tributados à taxa especial de 20%, art. 72º, nº6, CIRS, isto se não for exercida a opção pelo seu englobamento. Os restantes rendimentos das categorias A e B são englobados e tributados de acordo com as regras gerais estabelecidas no CIRS.

Este regime suscita questões de compatibilidade com os princípios constitucionais e da UE de igualdade e não discriminação<sup>94</sup>, no limite, os seus efeitos

---

<sup>90</sup>MORAIS (2014), p. 16, NABAIS (2015), p. 87 ss.

<sup>91</sup>MORAIS (2014), p. 5

<sup>92</sup>Port. n.º 12/2010, de 7.01.210

<sup>94</sup> ABREU, LÍGIA CARVALHO “Análise do regime fiscal do residente não habitual à luz do princípio da não discriminação no Direito Europeu” apud MORAIS (2014) p. 18

poderão ser de tal forma nocivos que constitui uma disposição de concorrência fiscal prejudicial (*Harmful Tax Competition*).<sup>95</sup> Vejamos, o caso de dois sujeitos passivos tributados enquanto residentes em Portugal, relativamente a rendimentos de trabalho, cujo rendimento coletável exceda a 250 000€, o residente não-habitual será tributado a uma taxa de 20%, art. 72º, nº6, CIRS, ao passo que o residente será tributado a uma taxa de 53%, arts. 68.º e 68.º-A CIRS, o residente suportará mais 33% de taxa.

Dissociável da liberdade de prestação de serviços e circulação de trabalhadores, estas liberdades vêm-se limitadas pela concorrência fiscal, face aos critérios e pressupostos de tributação mais favoráveis adotados neste tipo de regimes. A liberdade de escolha dos sujeitos passivos é influenciada pelas diferentes normas tributárias e respetivas implicações, o que nos faz antever a necessidade de harmonização entre as legislações ao nível da tributação na UE, para a realização de um verdadeiro mercado interno.

#### *5.2.1.3 residentes virtuais*

O art. 17º-A, CIRS, consagra um regime optativo de equiparação a residentes, por residentes noutros Estados-Membros da UE ou em Estado-membro do EEE que obtenham no nosso território rendimentos que representem, no mínimo, 90% do seu rendimento global – são os chamados residentes virtuais<sup>96</sup>. A equiparação a residente só é relevante para a determinação do montante de imposto a pagar em Portugal, os contribuintes em causa, permanecerão residentes no outro Estado, continuando a coleta de IRS a ser considerada “imposto pago no estrangeiro”, a ser tido em conta pelo país de residência de acordo com o disposto na CDT aplicável. Esta disposição legislativa foi imposta pelo TJCE que, em vários acórdãos<sup>97</sup>, considerou não conforme aos princípios da UE os sujeitos passivos em tais situações, fundamentalmente os trabalhadores transfronteiriços<sup>98</sup>, sofrerem, no Estado onde se situa o centro dos seus interesses económicos, uma tributação diferente da suportada pelos respetivos residentes.<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup>Sobre a concorrência fiscal prejudicial *vd* OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998

<sup>96</sup>**Morais** (2014), p. 20

<sup>97</sup>Em especial, Ac. Schumacker de 14.02.1995, processo C-279/93

<sup>98</sup>Que têm a sua casa de habitação num Estado mas trabalham, e auferem a totalidade ou quase dos seus rendimentos, noutro Estado.

<sup>99</sup>**Morais** (2014), p. 20

## 5.2.2 Tributação dos rendimentos das pessoas coletivas segundo o princípio da residência

---

No caso das pessoas coletivas a definição da territorialidade do imposto tem em conta dois fatores: a sede ou direção efetiva do sujeito passivo em território português, art. 2º, nº3, CIRC, elementos de conexão alternativos.<sup>100</sup>

A direção efetiva corresponde ao local onde ocorre a gestão global da empresa, onde se reúnem os órgãos sociais e são tomadas as decisões correntes de gestão.

A localização da sede estatutária, presente no contrato de sociedade, é um elemento facilmente manipulável, a alternativa consagrada pela lei, o critério da direção efetiva, tenta eliminar as organizações de “mera fachada”, criadas como veículos no planeamento fiscal ilícito, por residentes.

Em virtude da evolução das telecomunicações, este objetivo é frustrado, tornando extremamente difícil, e, muitas vezes, impossível, a determinação da sede efetiva, no caso de sociedades multinacionais, ou simples sociedades administradas a partir de outros Estados, fazendo coincidir a sede estatutária com a sede efetiva, sem o propósito de evasão ou elisão fiscais.<sup>101</sup>

No caso das sociedades multinacionais, com especial enfoque nos preços de transferência, foi encontrada uma solução atinente à transparência destas entidades. A OCDE e o G20, através do projeto BEPS<sup>102</sup>, cujo objetivo é combater a erosão da base tributável e da transferência de lucros<sup>103</sup>, na ação 13, recomendam a implementação do sistema “*country-by-country reporting*”.

O art. 134º da Lei 7-A/2016, de 30.3.2016, que aprova o Orçamento do Estado para 2016, adita ao CIRC o art. 121º-A, que introduz no ordenamento jurídico nacional este sistema. Esta nova disposição impõe que às entidades residentes com

---

<sup>100</sup>Morais (2007), p.15

<sup>101</sup>*Ibidem*, p.15

<sup>102</sup> <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>

<sup>103</sup>O projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) pretende redefinir as regras internacionais de tributação através de 15 ações: 1-Enfrentar os desafios da economia digital; 2-Neutralizar efeitos de assimetrias híbridas; 3-Reforçar regras relativas às CFC – regime de imputação de lucros; 4-Limitar a erosão da base fiscal através da dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros; 5-Contrariar de forma mais eficiente práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; 6-Prevenir o uso abusivo de tratados fiscais; 7-Evitar a elisão artificial do estatuto de estabelecimento estável; 8a10-Garantir que as regras sobre preços de transferência alinham com a criação de valor; 11-Medir e monitorizar o BEPS; 12-Exigir aos contribuintes informações sobre planeamentos fiscais agressivos; 13-Reexaminar a documentação sobre preços de transferência; 14-Tornar os mecanismos de resolução de litígios mais eficazes; 15-Desenvolver um instrumento multilateral.

características multinacionais devem apresentar, relativamente a cada período de tributação, uma declaração de informação financeira e fiscal por jurisdição fiscal em que estejam presentes, através de entidades por si detidas ou controladas.

Os rendimentos das pessoas coletivas, assim como os das pessoas físicas, são tributados numa base universal (*World wide income principle*), independentemente do local da obtenção dos rendimentos estes são atraídos para o apuramento do lucro tributável do sujeito passivo, disposto no art. 4º, nº1, CIRC.<sup>104</sup>

Sendo o âmbito de aplicação pessoal das CDT definido em função do estatuto de residente de um dos Estados contratantes, esta reveste a natureza de uma questão prévia na sistemática da aplicação das CDT, em caso de dúvida ou conflito, torna-se necessário, decidir a qual dos Estados contratantes o sujeito está ligado pelo vínculo de residência.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup>MORAIS (2008), p. 372

<sup>105</sup>XAVIER (2014) p. 250, FAUSTINO (2004) p. 62

## 6 Tributação no Estado de residência versus no Estado da fonte: ponto de situação

---

Na tentativa de encontrar um critério preponderante ou até único, os autores MANUEL PIRES<sup>106</sup> e PAULA ROSADO PEREIRA<sup>107</sup>, fazem um compêndio dos argumentos a favor e contra cada um dos princípios em análise. Habitualmente esta matéria é tratada homogeneamente, mas, na realidade, reflete-se em núcleos problemáticos distintos, procedemos à clarificação destes argumentos.

### a. Argumentos a favor o princípio da residência

---

Sempre que a tributação dos sujeitos passivos é fundada no princípio da tributação no Estado da residência, conjugado com o princípio da tributação universal e com a aplicação do método da imputação ou crédito de imposto no Estado da residência:<sup>108</sup>

i. Apenas o Estado da residência está em condições de tributar o rendimento global do sujeito passivo, através da tributação universal do rendimento, e atendendo às suas circunstâncias pessoais e familiares, conseguimos compreender a força económica, no contexto de um imposto pessoal e com taxas progressivas de tributação, como o IRS.<sup>109</sup>

ii. Realiza o princípio da igualdade e da equidade perante a lei: quem recebe rendimento igual é tratado de modo igual, isto porque, permite uma tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva, aferida em função de todos os rendimentos apurados por um sujeito passivo residente independentemente da sua origem. Se não aplicarmos este princípio os residentes com apenas rendimentos internos poderiam ser tributados de forma mais gravosa do que aqueles que auferem rendimentos de origem estrangeira;<sup>110</sup>

iii. Abrange os residentes não nacionais e exclui os nacionais não residentes;<sup>111</sup>

iv. O Estado da residência é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos, é o elemento de conexão que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado;<sup>112</sup>

---

<sup>106</sup>Pires, M. (1984) p. 209

<sup>107</sup>Pereira, P. (2010), p. 55 e ss

<sup>108</sup>Permitindo o alargamento da base fiscal internacional com vista ao combate à elisão fiscal internacional, COURINHA (2015), p37; Pires, M. (1984) p. 262

<sup>109</sup>Morais (2014), p. 12

<sup>110</sup>Vasques (2015), p. 117-8; Pires, M. (1984), p. 262; Pereira, P. (2010), p. 110

<sup>111</sup>Pires, M. (1984), p. 263

<sup>112</sup>Morais (2014), p. 11; Pires, M. (1984) p. 261-2

No plano da tributação das pessoas coletivas:

v. Quando utilizado o método da imputação ou crédito de imposto no Estado da residência, são suprimidos os efeitos dos incentivos fiscais do Estado da fonte, quer mediante o nível das taxas, quer através de benefícios especialmente concedidos, não constituindo um estímulo às exportações de capitais;<sup>113</sup>

vi. Em Estados exportadores de capitais, onde estão instaladas sedes de empresas internacionais, a neutralidade na exportação de capitais, evita que as decisões sobre o local da realização dos investimentos sejam afetadas pela concorrência fiscal, deste modo, não há distorções na opção sobre o lugar de investimento.<sup>114</sup>

vii. Desta forma, encoraja a mobilidade do capital, constituindo um meio de liberalização, porquanto não é afetada a distribuição do capital quer entre o Estado e o estrangeiro quer entre os diversos Estados estrangeiros;<sup>115</sup>

viii. A não tributação pelo Estado de residência de rendimentos obtidos noutra Estado fomenta a exportação de capitais, quando no Estado da fonte há uma tributação mais reduzida.

ix. Quando é utilizado o método da imputação no Estado da residência, as importâncias pagas a título de imposto nos países que utilizam os capitais e a tecnologia podem funcionar como despesas, como as resultantes da compra de mercadoria ou serviços importados.<sup>116</sup>

No plano da política fiscal estadual:

x. Em Estados predominantemente exportadores de capitais, a não tributação dos rendimentos de origem estrangeira implicaria uma significativa perda, a aplicação do princípio da residência representa uma salvaguarda da obtenção de receitas tributárias;<sup>117</sup>

Juridicamente, satisfaz os princípios da neutralidade – não conduz a distorções na opção sobre o lugar do investimento; equidade – na medida em que as pessoas, em igual

---

<sup>113</sup>Pires, M. (1984) p. 261

<sup>114</sup>Nabais (2015), p. 83 e ss; Pereira, P. (2010), p. 111

<sup>115</sup>Pires, M. (1984), p. 261; Pereira, P. (2010), p. 111

<sup>116</sup>Pires, M. (1984), p. 261

<sup>117</sup>Pires, M. (1984), p. 261 e ss; Pereira, P. (2010), p. 110 e ss; Courinha (2015), p. 38

posição, são tratadas de modo idêntico; e da eficiência – uma vez que que permite a afetação apropriada de capitais.<sup>118</sup>

### **b. Argumentos contra o princípio da residência**

i. É insuficiente, na medida em que, uma grande parte dos bens situados num Estado são propriedade de não residentes que deverão contribuir para as despesas do Estado, porquanto integrados na respetiva organização;<sup>119</sup>

ii. Permite a tributação em circunstâncias que não estão de acordo com o espírito das CDT, pressupondo que é mais fácil alterar a residência do que o local da fonte dos rendimentos. A tributação fundada no princípio da residência facilita a evasão fiscal e o uso abusivo de CDTs;<sup>120</sup>

iii. Conduz ao êxodo de residentes, de modo a evitar a dupla tributação, ou, a que mantenham os rendimentos no exterior com vista a estes permanecerem fora do conhecimento e controlo do Estado da residência.<sup>121</sup>

No plano da tributação das pessoas coletivas:

iv. Incentiva a deslocalização de sociedades comerciais, quando as taxas de tributação são mais baixas no Estado da fonte;<sup>122</sup>

v. Afeta a competitividade de investidores em países menos desenvolvidos, pelo facto de estes investidores verem o rendimento aí gerado ser sujeito à tributação, em

---

<sup>118</sup>*Ibidem*, p. 263

<sup>119</sup>*Ibidem* p. 264

<sup>120</sup>**Pereira**, P. (2010), p. 111-2

Através da mudança de residência dos indivíduos ou da sede da sociedade para um Estado com tributação mais baixa, de forma a alcançar a aplicação de determinadas CDT (*treaty shopping*) ou de regimes fiscais mais favoráveis.

Esta manobra tributária tem sido alvo estudo e já foram propostas medidas tendentes ao seu combate. Em 28.01.2016 a Comissão Europeia emitiu uma proposta diretiva apresentando o pacote anti-elisão fiscal, tendo como objetivo apresentar uma resposta coordenada a nível da UE para o problema da elisão fiscal das empresas, na sequência das ações internacionais desenvolvidas pela OCDE. Este pacote tem por base 3 medidas fundamentais atinentes a uma fiscalidade mais justa: Garantir uma tributação efetiva na UE; Maior transparência fiscal; Garantir condições de concorrência equitativa.

Para mais desenvolvimentos:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_pt.htm);

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm)

<sup>121</sup> **PIRES**, M. (1984) p. 261; **PEREIRA**, P. (2010), p.112

<sup>122</sup> **PEREIRA**, P. (2010) p. 112

regra, mais elevada, do Estado da residência. Desprezando os riscos e dificuldades dos investimentos no exterior.<sup>123</sup>

vi. Se na CDT aplicável, o Estado da residência tributar o rendimento global e aplicar o método da imputação, enquanto o Estado da fonte utiliza a concessão de imposto pago, acaba por não assegurar a neutralidade na exportação nem na importação de capitais. O beneficiário efetivo dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado da fonte não será o investidor, mas sim o seu Estado de residência, existindo uma mera transferência de receita fiscal do Estado da fonte para o Estado da residência.<sup>124</sup>

No plano da política fiscal estadual:

vii. A tese da correspondência entre o nível de tributação e o nível de bens públicos e infraestruturas proporcionado pelo Estado. O residente pode estar a ser tributado a uma taxa mais alta no Estado da residência, apesar de usufruir de menos bens públicos e infraestruturas no Estado da fonte. Este facto pode afetar a decisão relativamente ao país onde investir. Neste caso, a taxa mais baixa de tributação no Estado da fonte pode não relevar para o investidor, que perde o interesse em investir nesse Estado, uma vez que, no final, vai pagar o mesmo montante em impostos;<sup>125</sup>

viii. É prejudicial aos interesses do Estado da fonte, não só porque significa um ganho à sua custa, mas também porque limita o respetivo desenvolvimento ao desincentivar o investimento e, no caso de tributação de lucros não distribuídos, reduz o lucro que poderia ser reinvestido;<sup>126</sup>

ix. Quando a CDT aplicável utiliza o método da imputação para eliminar a dupla tributação, o princípio da tributação na residência invalida as políticas de atração de investimento estrangeiro pelo Estado da fonte que se baseiam na adoção de taxas reduzidas;<sup>127</sup>

x. Constitui uma forma de protecionismo do mercado nacional de capitais, impedindo os fluxos para os locais com maior necessidade, onde são mais úteis;<sup>128</sup>

xi. Requer uma administração complexa, na medida em que, depende da troca de informações com outras jurisdições fiscais, no que diz respeito aos rendimentos obtidos

---

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 113

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 113

<sup>125</sup> VOGEL (1988), p. 314; PEREIRA, P. (2010) p. 112

<sup>126</sup> PIRES, M. (1984), p. 265

<sup>127</sup> PEREIRA, P. (1984), p. 112

<sup>128</sup> PIRES, M. (1984) p. 266

no estrangeiro e ao imposto aí pago, atenta a possibilidade desta informação ser desconhecida.<sup>129</sup>

### c. Argumentos a favor do princípio da fonte

---

i. A fonte é o elemento de conexão que revela a ligação mais evidente de um rendimento ao território<sup>130</sup>. É no Estado em que o rendimento tem origem que a ação estadual mais contribuiu para a respetiva formação, e que se encontra uma conexão mais forte com a atividade económica geradora do rendimento tributável e, portanto, uma mais sólida fundamentação do poder de tributar.<sup>131</sup>

ii. Considerações de eficiência e equidade, sustentam a aplicação exclusiva do princípio da tributação no Estado da fonte;<sup>132</sup>

iii. Segundo o princípio do benefício, a produção de quaisquer rendimentos beneficia das infraestruturas e serviços públicos disponibilizados pelo Estado onde tais rendimentos têm origem<sup>133</sup>, devendo os investidores participar no respetivo financiamento por via fiscal.<sup>134</sup> Do imposto vão beneficiar também os não residentes

---

<sup>129</sup>PEREIRA, P (2010), p. 114

Neste sentido têm sido feitos vários esforços, nomeadamente, através da implementação do sistema *country-by-country reporting*, e da Diretiva 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à troca de informações, no âmbito da assistência mútua entre Estados-Membros no domínio da fiscalidade.

Os Estados-membros têm à sua disponibilidade troca de informações relativas aos rendimentos do trabalho; remunerações dos membros dos órgãos de gestão administração; produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da UE em matéria de troca de informações e outras medidas análogas; pensões, e propriedade e rendimento de bens imóveis. Esta diretiva sofreu alterações no sentido de ampliar a abrangência da troca de informações financeiras, Diretiva 2014/107/UE, do Conselho, induzida pela aprovação dos tratados FATCA, introduzindo novas informações de troca automática. Mais tarde, voltou a ser alterada pela Diretiva 2015/2376/UE, do Conselho, de 8.12.2015, que veio clarificar o conceito de troca de informações; e acrescentou os conceitos de “advance cross-border ruling” e “advance pricing agreement” ao elenco das informações de troca automática. A 8.02.2016, a Comissão apresentou ao Conselho um pacote antielisão fiscal do qual consta uma proposta de diretiva que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

<sup>130</sup>MORAIS (2014), p. 22

<sup>131</sup>PIRES, M. (1984), p. 278; VASQUES (2015), p. 118

<sup>132</sup>VOGEL (1988), p. 401

<sup>133</sup>“Embora possam suscitar dificuldades com a localização da produção e a ventilação dos rendimentos produzidos. Acresce o facto de os rendimentos resultarem, frequentemente, de gastos necessários à atividade do investidor suportados pelo país da fonte. De modo particular, importa considerar a concessão da exploração de riquezas naturais não renováveis.” PIRES, M. (1984), p.278

<sup>134</sup>PIRES, M. (1984), p. 278-9; PEREIRA, P. (2010), p. 115

mercê dos investimentos públicos e outras prestações relevantes. A contribuição do Estado da fonte para a produção do rendimento é, aqui, mais importante do que a do Estado da residência, muitas vezes o Estado da residência acaba por não ter ligação económica à geração de rendimento.

iv. Tem por base o princípio da territorialidade em matéria tributária, cuja fundamentação se encontra na soberania fiscal exercida relativamente aos elementos que constituem as fontes de riqueza.<sup>135</sup>

v. Incentiva o desenvolvimento da competitividade internacional, através da implementação pelos Estados de normas de atratividade de investimento, potenciando a circulação e comércio internacional.<sup>136</sup>

Relativamente à tributação das pessoas coletivas:

vi. Corresponde, no caso de rendimentos de bens imóveis, ao carácter fixo dos seus rendimentos e ao carácter fixo dos investimentos em tais bens, assim como, à sua ligação a um dos elementos do Estado – o território;<sup>137</sup>

vii. Traduz o proveito que os investidores retiram do carácter escasso de certas matérias com inegável valor alimentar, industrial e científico;<sup>138</sup>

viii. Evita, no caso de rendimentos de bens móveis constitutivos do capital das empresas, um tratamento diverso desses rendimentos face aos bens imóveis, atento estarem ambos sujeitos à mesma soberania e não se justificar tratamento desigual em virtude da diferente natureza dos bens;<sup>139</sup>

ix. Reconhece, quanto aos dividendos, juros e royalties, a aplicação dos capitais e da tecnologia como conexionsados com a vida da empresa, devendo ser tributados como os outros ganhos da atividade;<sup>140</sup>

No plano da gestão orçamental estadual:

---

<sup>135</sup> **PIRES**, M. (1984), p. 278

<sup>136</sup> *Ibidem*, p. 279

<sup>137</sup> *Ibidem*, p. 282

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 278; **PEREIRA**, P. (2010), p. 115

<sup>139</sup> **PIRES**, M. (1984), p. 282

<sup>140</sup> *Ibidem*, p. 282

x. A tributação na fonte assume especial importância para os Estados predominantemente importadores de capitais, salvaguardando a respetiva obtenção de receitas;<sup>141</sup>

xi. Razões de equidade, ao nível inter-estadual, estimula a assistência que os países menos desenvolvidos devem receber dos países desenvolvidos que beneficiam igualmente do desenvolvimento internacional.<sup>142</sup>

Quanto à renúncia total ou parcial da receita tributária que isso implica para o Estado da residência (em virtude da concessão, por este, de uma isenção ou de um crédito relativamente ao imposto suportado no Estado da fonte) considera-se que esta é, em geral, menos gravosa que a perda de receita tributária pelo Estado da fonte, atento o facto de o Estado da residência ser, geralmente, um Estado exportador de capitais;

xii. Previne o absurdo de o Estado da fonte renunciar àquilo que se situa no seu território para tributar algo que se situa fora dele e que é, portanto, menos apreensível. Assim, facilita o controlo pela administração fiscal e melhora perspectivas de cobrança efetiva do imposto, propiciando a vantagem de permitir o processo técnico de retenção na fonte;<sup>143</sup>

xiii. Face à maior dificuldade em transferir a fonte dos rendimentos do que a residência fiscal, a tributação no Estado da fonte limita as situações de evasão fiscal. Na generalidade dos casos de transferência da fonte dos rendimentos estará em causa um planeamento fiscal propiciado pela falta de neutralidade dos sistemas fiscais, e não uma situação de evasão fiscal, na medida em que há uma transferência efetiva;<sup>144</sup>

xiv. Possibilita a elaboração pelos Estado, em particular, os menos desenvolvidos, de sistemas fiscais visando o respetivo desenvolvimento, estabelecendo incentivos na medida em que eles forem considerados oportunos, estimulando a competitividade internacional;<sup>145</sup>

xv. Imprime maior racionalidade ao sistema fiscal internacional (no domínio dos impostos indiretos, tributando o emprego do rendimento, segundo o princípio da tributação no território do destino; quanto aos impostos diretos, atingindo a obtenção

---

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 279; **PEREIRA**, P. (2010), p.114

<sup>142</sup> **PIRES**, M. (1984), p. 282

<sup>143</sup> **MORAIS** (2008), p. 374; **PEREIRA**, P. (2010), p. 115; **Pires**, M. (1984), p. 280

<sup>144</sup> **Pires**, M. (1984), p. 281; **Pereira**, P. (2010), p. 115

<sup>145</sup> **PIRES**, M. (1984), p. 281; **Pereira**, P. (2010), p. 115

do rendimento, deverá fixar-se a tributação na fonte, com exclusão do país do destino; o critério seria modificado quando a tributação indireta operasse na origem);<sup>146</sup>

#### **d. Argumentos contra o princípio da fonte**

---

Todos os argumentos invocados em favor do princípio da residência supra mencionados, aos quais acresce:

i. A tributação pode, ou não, ser repercutida sobre a entidade devedora do rendimento. Quando não há repercussão, e a tributação é suportada pela entidade estrangeira beneficiária do rendimento, existe um obstáculo à importação de capitais estrangeiros. Verifica-se um aumento da taxa de juro, dada a conseqüente raridade do capital, acréscimo que, conjugado com a raridade tecnológica, implica um aumento do custo de produção no Estado da fonte e comprometer o respetivo desenvolvimento económico.<sup>147</sup>

ii. Numa perspetiva internacional, a tributação na fonte é encarada como uma das barreiras à liberdade de investimento. No âmbito do Direito da UE é apontada como um dos principais obstáculos ao estabelecimento de uma plena UEM<sup>148</sup>, compromete o princípio da liberdade de circulação de capitais art63.ºTFUE, serviços art56.ºTFUE e trabalhadores art45.ºTFUE, uma vez que, a tributação segundo o princípio da fonte é uma tributação não diferenciada mediante o Estado onde residimos, assim, as diferentes taxas e critérios adotados pelos diferentes Estados influem as decisões dos sujeitos passivos, comprimindo estas liberdades;<sup>149</sup>

iii. A aplicação deste princípio é dificultada pelas disparidades existentes entre os vários Estados no que toca à definição de fonte do rendimento;<sup>150</sup>

iv. Quando a CDT que vigora entre os Estados contratantes previr o método da imputação, não assegura a neutralidade na exportação de capitais, porque cada jurisdição tem critérios e taxas de tributação diferentes;<sup>151</sup>

v. Não assegura a igualdade na tributação, nem o respeito pela capacidade contributiva, pois muito dificilmente este princípio permite tributar o rendimento de um

---

<sup>146</sup>*Ibidem*, p. 280

<sup>147</sup>Pires, M. (1984) p. 286; Pereira, P. (2010), p. 116

<sup>148</sup>Pereira, P. (2010) p. 116

<sup>149</sup>No combate a este efeito foram emitidas várias recomendações e medidas tendentes à eliminação da retenção na fonte, em especial, a Diretiva nº 2003/49/CE do Conselho de 3.06.2003 (Juros e Royalties).

<sup>150</sup>Pereira, P. (2010), p. 116

<sup>151</sup>*Ibidem* p. 116

sujeito passivo atendendo às suas circunstâncias pessoais e familiares, ou aplicação de taxas progressivas de tributação.<sup>152</sup>

Vários autores mostram-se favoráveis à tributação no Estado da fonte – o que não significa que sustentem um caráter exclusivo.<sup>153</sup>

MANUEL PIRES conclui que nem sempre o Estado da fonte tem o poder de tributar, e quando tem dele não beneficia em exclusivo (salvo em casos muito limitados), sendo ainda o respetivo exercício restringido nalguns casos. Assim, embora o MOCDE, tenha consagrado os dois princípios, concedeu nítida prevalência ao princípio do Estado da residência.<sup>154</sup>

BÜHLER E SALVIOLI, propõem a divisão em partes iguais dos direitos de tributação entre o Estado da fonte e o Estado da residência relativamente aos rendimentos de capitais investidos pelo estrangeiro no tocante aos quais o Estado de origem deveria ter preferência, escrevendo ainda que “*o futuro pertence mais ao princípio do país de origem*”.<sup>155</sup>

Concordamos com RUI DUARTE MORAIS quando expõe que a “*A progressiva desmaterialização do tradicional referencial da residência, a diminuição da possibilidade de um Estado – limitado que está pelo exercício meramente territorial da sua soberania – apurar, para fins fiscais, as situações tributárias dos seus residentes que ocorrem para além das fronteiras, a facilidade com que os contribuintes podem sedear em paraísos fiscais determinadas fontes de rendimento, aconselhariam, talvez, a que o primado tributação coubesse ao país de origem dos rendimentos, ao Estado da fonte, certamente em melhor situação para a lograr de forma efetiva*”.<sup>156</sup>

No entanto, como demonstra KLAUS VOGEL<sup>157</sup>, não existe uma incompatibilidade inata entre os conceitos de "Estado de residência" e "Estado de origem", estes não são conceitos opostos. Na verdade, segundo REIMER<sup>158</sup>, entre os casos previstos pelo

---

<sup>152</sup>*Ibidem* p.116

<sup>153</sup>PIRES, M. (1984), p.284

<sup>154</sup>*ibidem*, p.285

<sup>155</sup> SALVIOLI, GABRIELE – La o pie imposte in diritto internazionale, Nápoles 1914, p76-77 e BÜHLER, OTTMAR –Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht – Ein Systematischer Versuch”, Amesterdão, 1960, p135 *apud* PIRES, M. (1984), p.284

<sup>156</sup>MORAIS (2008), p. 373-4

<sup>157</sup>VOGEL (2005), p. 422

<sup>158</sup>REIMER, E., *Der Ort des Unterlassens. Die ursprungsbezogene Behandlung von Entgelten für Untätigkeit im Internationalen Steuerrecht*, 2004, 186 Münchener Universitätschriften, Reihe der Juristischen Fakultät), p. 301 *apud* VOGEL (2005) p.422

MOCDE, o número de casos em que o Estado de residência é ao mesmo tempo o "Estado da fonte" - e, portanto, a tributação exclusiva ou primária é atribuída a esse estado - é provavelmente maior do que o número de casos inversos.

Na aplicação das regras de distribuição, o "Estado de residência", também pode ser o "Estado da fonte". Considerando que a determinação da residência tem consequências legais para a aplicação da CDT, nenhuma consequência jurídica deriva da classificação de um Estado contratante como o "Estado da fonte". Por outro lado, a designação como "Estado da fonte" exige que certas normas de alocação da tributação sejam aplicáveis a esse Estado.

Assim, desde não estejam em cumulação sobre o mesmo facto mais do que duas jurisdições tributárias, e, portanto, não mais do que uma CDT é aplicável, o termo "Estado da fonte" é redundante.<sup>159</sup>

Face à internacionalização das economias, parte significativa daquilo que os Estados entendem ser a sua legítima "base de tributação", desloca-se para outros Estados. Determinando que os Estados mais desenvolvidos, tendentes a perspetivar os seus interesses fiscais na ótica de "Estado da residência", imponham tal perspetiva aos seus pares menos desenvolvidos. A diretiva 2003/49/CE, de 3.06.2003, relativa aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, denota a tendência atual para alterar tais regras de cumulação de competência, atribuindo-se ao Estado da residência o direito exclusivo à tributação.

Pelos motivos expostos, não nos é possível optar pela aplicação exclusiva de um princípio. Na base da solução para este problema estará sempre presente o respeito pelos princípios da neutralidade, integridade e equidade.<sup>160</sup>

A neutralidade, enquanto princípio conformador da tributação, reconduz-se à eficiência na alocação de capitais, numa manifestação claramente económica do fenómeno, evitando-se provocar distorções nas decisões económicas e na afectação de recursos, pretende-se que a escolha do investidor por uma jurisdição não seja afetada pela política tributária adotada no local do investimento, enquanto forma de maximizar a eficiência económica.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup>VOGEL (2005), concluindo que o termo "estado de origem" pode ser útil na discussão de casos triangulares (polyangulares). É inútil em situações normais bilaterais. Como alguns outros termos deformados de direito fiscal, provavelmente será impossível erradicar o termo.

<sup>160</sup>VOGEL (1988); PEREIRA, P. (2010)

<sup>161</sup>“Por neutralidade na importação de capitais entende-se a situação em que num certo país os capitais tem a mesma taxa de remuneração independentemente da sua origem. E por

O princípio da integridade, por seu turno, de carácter manifestamente jurídico, reconduz-se à unicidade do sistema tributário internacional.

O princípio da equidade incorpora um conjunto de valores com base nos quais deve ser feita uma apreciação crítica das várias normas de DIT, no sentido de se aferir a sua justiça e adequação ética no tratamento dos sujeitos passivos. Devemos analisar se as soluções propostas no contexto das CDTs para a prevenção e eliminação da dupla tributação internacional, são ou não equitativas, afastando problemas concretos de falta de neutralidade, e são justas do ponto de vista dos interesses dos sujeitos passivos envolvidos.<sup>162</sup>

A equidade entre os Estados, assenta numa partilha justa da base tributável. Prende-se, designadamente, com a questão de definir qual dos Estados envolvidos numa situação tributária internacional deve ter o direito de tributar e em que medida. Ponderando-se os ganhos e as perdas dos Estados da residência e da fonte. Estes critérios devem permitir alcançar uma repartição justa e equitativa do poder tributário e da receita fiscal entre os Estados, sem limitar as respectivas oportunidades de desenvolvimento económico.<sup>163</sup>

## 6.1 Últimos avanços ao nível da UE e internacional neste âmbito

---

A crise da dívida soberana de 2009 sutou no seio da UE a consciência para esta necessidade, que surge do facto da concorrência fiscal introduzir distorções no mercado único, sobretudo relativas à tributação de sociedades e do sector bancário, dando ímpeto ao debate sobre a harmonização da tributação entre os Estados-membros.<sup>164</sup>

A UE<sup>165</sup>, tem encetado importantes ações neste sentido, das quais destacámos a recuperação do *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB)<sup>166</sup>, código europeu de tributação das sociedade, trata-se ainda de uma proposta que pretende

---

neutralidade na exportação entende-se o mesmo resultado quanto a rentabilidade seja qual for o lugar onde se decida fazer o investimento. E isto que e automaticamente obtido num espaço fiscal totalmente unificado e que no espaço do mercado único deveria ser obtido pela aplicação de um conjunto de princípios a incorporar pelo direito europeu.” In SANCHES (1997),p6;

<sup>162</sup>PEREIRA, P. (2010) p.

<sup>163</sup>*Ibidem*, p.

<sup>164</sup>Bénassy-Quéré (2014)

<sup>165</sup>Já em 1995, o TJ, no Ac. Schumacker, de 14-02-1995, proc. C-279/93, no p21 referiu que “Embora, no estado atual do direito comunitário, a matéria dos impostos diretos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário.”

<sup>166</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/relaunch\\_ccctb\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/relaunch_ccctb_en.htm)

implementar um verdadeiro mercado interno ao nível da tributação das multinacionais, através da coordenação e convergência no tratamento tributário das sociedades, a partir de uma base fiscal única independentemente do Estado-Membro em que a sociedade opere e um cálculo único, em que os lucros e perdas são computados de modo unificado. Todos os assuntos fiscais são tratados pela AT do Estado-Membro onde se decida proceder à consolidação.

Este projeto concentra-se na harmonização das bases fiscais e na sua consolidação entre os Estados-Membros, simplificando a liquidação do imposto de multinacionais a operar em mais do que um Estado-Membro, tornando o espaço da UE mais atraente para investidores estrangeiros.

Em 2015 o serviço de investigação do parlamento europeu emitiu um estudo sobre os dificuldades e desafios da política tributária na UE<sup>167</sup>, no qual destaca a necessidade do combate à concorrência fiscal prejudicial e planeamento fiscal agressivo enquanto pressupostos da cooperação ao nível da UE, em particular na tributação das empresas, onde o objetivo é reduzir o número de lacunas decorrentes do complexo conjunto de regras, bases de tributáveis e taxas que podem ser aplicadas a uma única empresa. Pondera-se ainda a harmonização das taxas de imposto, por exemplo, através da imposição de uma taxa mínima.<sup>168</sup>

A cooperação também está a desenvolver-se no plano internacional, em particular através do trabalho da OCDE sobre tributação, em conjunto com o G20.

O plano de ação da UE apresentado pela Comissão em Dezembro 2012<sup>169</sup>, acompanhado da recomendação sobre planeamento fiscal agressivo<sup>170</sup> e a boa governação fiscal com países terceiros<sup>171</sup> deram seguimento à comunicação de junho de 2012 sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal (COM(2012)0351). Este plano compreendia 34 ações a realizar a curto e médio prazo, acerca de boa governação e transparência fiscal (a nível nacional, europeu e internacional), combate às práticas fiscais prejudiciais, impostos indiretos e tributação das pessoas coletivas. As ações consistem em aumentar a troca de informações dentro

---

<sup>167</sup>Remeur (2015)

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS\\_IDA\(2015\)549001\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf)

<sup>168</sup>Sobre a concorrência fiscal prejudicial vd OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998

<sup>169</sup> COM(2012) 722

<sup>170</sup> C(2012)8806

<sup>171</sup> C(2012)8805

da UE, luta contra a fraude ao IVA, desincentivos à fraude fiscal e coordenação das CDTs ao nível da UE.

O programa plurianual Fiscalis abrange atualmente o período 2014-20, pretende reforçar a cooperação entre os Estados-Membros na troca de informações, melhorando o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno, constitui, por esse motivo, um importante contributo no combate à evasão fiscal e planeamento tributário agressivo.

Em 12 de Dezembro de 2013 o Parlamento Europeu adotou uma resolução num compromisso mensurável e vinculativo contra a evasão e fraudes fiscais.

A 28 de Janeiro de 2016 a Comissão Europeia apresentou o pacote de propostas para o combate à elisão fiscal das empresas (*Anti Tax Avoidance Package*)<sup>172</sup>, numa abordagem atual sobre a política e economia mundial na tributação das sociedades, surge na sequência do projeto BEPS e das recomendações do Parlamento Europeu sobre a elisão fiscal das empresas na UE. A Comissão pretende, assim, travar o planeamento fiscal agressivo, reforçar a transparência entre os Estados-Membros e assegurar uma concorrência mais justa para as empresas no mercado único.<sup>173</sup>

Este pacote tem por base cinco elementos: duas propostas legislativas<sup>174</sup>, uma recomendação da Comissão<sup>175</sup> e duas comunicações da Comissão ao Parlamento e ao Conselho.<sup>176</sup> A presidência do Conselho da UE publicou um comunicado dirigido ao Comité de Representantes Permanentes/Conselho, onde se lê um sumário de todos estes elementos.<sup>177</sup>

---

<sup>172</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm)

<sup>173</sup> <http://www.lexpoint.pt/Default.aspx?PageId=128&ContentId=66128>

<sup>174</sup> Proposta de Diretiva do Conselho COM(2016)24final-2016/0011(CNS) que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno de 28.1.2016; Proposta de Diretiva do Conselho COM(2016)25final - 2016/0010(CNS) que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca de informações obrigatória no domínio da fiscalidade de 28.1.2016.

<sup>175</sup> Recomendação (UE) 2016/136 da Comissão de 28.1.2016 relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de CDTs [C(2016) 271]

<sup>176</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho do Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE, COM(2016)23 final de 28.1.2016 ; e, Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva COM(2016)24 final de 28.1.2016

<sup>177</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5827-2016-INIT/pt/pdf>

A Proposta da Comissão que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno, COM(2016)-2016/0011(CNS) de 28.1.2016, visa aplicar medidas anti-BEPS através de legislação da UE, uma diretiva, e seguindo uma abordagem "*de minimis*". Estabelecendo uma norma mínima juridicamente vinculativa com vista a uma aplicação coordenada, coerente e compatível com o direito da UE. A proposta inclui regras relativas à limitação dos juros, regras comuns sobre as sociedades estrangeiras, e assimetrias híbridas, que foram aprovadas pelos Estados-Membros membros da OCDE, regra geral antiabuso, regras de tributação à saída e uma cláusula de switch-over.<sup>178</sup>

O segundo programa do pacote antielisão fiscal é o incentivo à maior transparência fiscal, através da identificação de práticas de planeamento fiscal agressivo por parte das sociedades e assegurar uma concorrência fiscal leal. Para tal propõe-se uma revisão da Diretiva relativa à cooperação administrativa, no sentido de alargamento entre as autoridades nacionais de informações fiscais sobre as atividade das empresas multinacionais.<sup>179</sup>

A Proposta da Comissão, COM(2016)25 - 2016/0010(CNS), altera a Diretiva 2011/16/UE tem como principal objetivo aumentar a transparência mediante o alargamento do âmbito de aplicação da diretiva, ao prever a troca automática obrigatória de relatórios entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros.

Tem por objetivo transpor as partes correspondentes do chamado pacote de implementação da Ação 13 do projeto BEPS da OCDE para a legislação da UE e do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes (AMCA) sobre a troca de relatórios por Estado, em que a maioria dos membros da OCDE também se compromete a proceder à troca de tais relatórios entre os signatários do AMCA.<sup>180</sup>

Um dos objetivos primários deste pacote é garantir uma tributação efetiva na UE, neste sentido a Comissão propõe uma Diretiva Antielisão fiscal com medidas vinculativas para os Estados-Membros, e emitiu a recomendação (UE) 2016/136 de 28.1.2016, relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de CDTs (*treaty shopping*), com base nos planos de ação 6 e 7 do BEPS. A Comissão recomenda aos Estados-Membros, nas CDTs que tenham celebrado entre si ou com

---

<sup>178</sup> *ibidem*

<sup>179</sup> *ibidem*

<sup>180</sup> *ibidem*

países terceiros, incluam uma regra geral antielisão baseada numa avaliação do objetivo principal em aplicação do MOCDE, introduzindo a seguinte alteração:

*«Sem prejuízo das demais disposições da presente Convenção, não deve ser concedido um benefício ao abrigo da mesma, no que diz respeito a uma parcela do rendimento ou capital, se for razoável concluir — tendo em conta todos os factos e circunstâncias pertinentes — que a obtenção desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer acordo ou transação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, salvo se se comprovar que ele reflete uma verdadeira atividade económica ou que a concessão desse benefício, nas presentes circunstâncias, estaria em conformidade com o objeto e a finalidade das disposições pertinentes da presente Convenção.»<sup>181</sup>*

Relativamente à definição de estabelecimento estável a Comissão incentiva Estados-Membros, nas CDTs que tenham celebrado entre si ou com países terceiros, a aplicar e a fazer uso das novas disposições propostas no art5.º do M OCDE.

Por fim, a comunicação da Comissão sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva, COM(2016)24 final de 28.1.2016, a finalidade é a de propor um enquadramento para uma nova estratégia externa da UE para uma tributação efetiva. Identifica as medidas essenciais que, segundo a Comissão, podem ajudar a UE na promoção de uma boa governação fiscal a nível mundial, no combate às ameaças externas de erosão da base tributável e na garantia de condições de concorrência equitativas para todas as empresas.

---

<sup>181</sup>ibidem

## Conclusão

---

Ao longo deste percurso fizemos uma análise crítica e compreensiva dos elementos de tributação no Estado da fonte e no Estado da residência, enquanto princípios estruturais do DIT.

A liberdade de formulação destes elementos na política tributária externa restringe-se quando aumenta a interdependência económica.<sup>182</sup> Observámos uma crescente limitação da soberania fiscal dos Estados, resultado da crescente tendência de estes se envolverem em processos de integração económica, provocando um estreitamento da sua liberdade decisória em matéria fiscal.<sup>183</sup>

Verificámos que a utilização simultânea dos princípios de tributação no Estado da fonte e no Estado residência não é um problema em si mesmo porque os conceitos não são opostos, eles podem compaginar-se, através da definição de limites à intensidade da pretensão tributária de cada Estado. Este é o objetivo imediato da celebração das CDTs. Quando os Estados utilizam simultaneamente os elementos de conexão, definindo os conceitos de residência e fonte de formas distintas, pode haver uma sobreposição de pretensões sobre o mesmo facto tributário - dupla tributação internacional, ou uma lacuna dando abertura ao fenómeno de elisão tributária, estes fenómenos devem ser eliminados ou atenuados.

A opção pela aplicação exclusiva de um destes princípios não é adequada pela insuficiência e desvantagens que cada um apresenta.

Concluimos que, por enquanto, não é possível atribuir o primado da tributação a apenas um destes princípios, estes devem ser usados cumulativamente no respeito pelos princípios da neutralidade, integridade e equidade.

Vislumbra-se a necessidade de uma convergência da política fiscal externa para responder aos desafios, colmatar lacunas e estabelecer igualdade de condições, através do retraimento equitativo da soberania tributário dos Estados, que se torna difícil quando nenhum Estado está disposto a abdicar da sua receita.

Os últimos desenvolvimentos na União Europeia no combate a estas dificuldades indicam que a única solução é uma união fiscal, embora, por enquanto, seja uma hipótese irrealista.

---

<sup>182</sup>SANCHES (2007), p. 75

<sup>183</sup>NABAIS (2015), p. 216

## Bibliografia

---

ARNOLD, BRIAN J., MCINTYRE, MICHAEL J., *International Tax Primer*, 2.<sup>a</sup> edição, Wolters Kluwer, 2002

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, *O direito – Introdução e teoria geral*, 13.<sup>a</sup> Edição Refundida, Almedina, 2005

AZEVEDO, PATRÍCIA ANJOS, A “constituição fiscal”: em especial, o princípio da legalidade tributária, in III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2013, pp. 383-397.

BÉNASSY-QUÉRÉ, AGNÈS; TRANNOY, ALAIN; WOLFF, GUNTRAM; *Tax Harmonization in Europe: Moving Forward – Les notes du conseil d’analyse économique*, Conseil d’analyse économique, 2014

CARLOS, AMÉRICO FERNANDO BRÁS, *Impostos – Teoria Geral*, 4<sup>a</sup> edição, Almedina, 2014

CORTE- REAL, CARLOS PAMPLONA, Curso de Direito Fiscal, I Volume, AAFDL, 1982

COSTA, JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, 1970

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *A residência no Direito Internacional Fiscal, do abuso subjetivo de convenções*, Almedina, Coimbra, 2015

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *in* Ainda a propósito da tributação dos trabalhadores portugueses na Alemanha – algumas notas, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano1. Número1.

DOURADO, ANA PAULA, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº175, Centro De Estudos Fiscais, Lisboa: 1996 pp. 17-34

FAUSTINO, MANUEL, «Tributação de rendimentos auferidos na Alemanha. Convenção República Portuguesa e a República Federal da Alemanha. Tentativa de evitar a Dupla Tributação. In *Fiscalidade* 18, 2004, pp. 57 e ss.

FAVEIRO, VITOR ANTONIO DUARTE, *Noções fundamentais de direito fiscal português, vol. I – introdução ao estudo da realidade tributária – teoria geral do direito fiscal*, Coimbra Editora, 1984

GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual de Direito Fiscal*, Volume II, Rei dos Livros, 1997

HELMINEN MARJAANA, *EU tax law – Direct Taxation*, 2015 Edition, IBFD,

LANG, MICHAEL, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2º edição, Linde, IBFD, 2013

MACHADO, JOÃO BATISTA, *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, 15.<sup>a</sup> reimpressão, Almedina, Coimbra, 2006

MACHADO, JONATAS E. M., COSTA, PAULO NOGUEIRA DA, *Curso de Direito Tributário*, 1.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 2009

MARQUES, PAULO, *Elogio do imposto – a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra Editora, 2011

MARTÍNEZ, SOARES, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 1993

MESQUITA, MARGARIDA CORDEIRO, “*Domicílio fiscal ou residência*”, in Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio de Almeida Costa, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2002, pp 1035-52.

MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional, tomo III Estrutura constitucional do Estado*, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, 2004

MORAIS, RUI DUARTE - Dupla tributação internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Nº 1, (2010), p. 109-127

MORAIS, Rui Duarte - *Os Impostos no século XXI*. In DIAS, Jorge de Figueiredo (org.) - Estudos em homenagem ao Doutor António Castanheira Neves. Coimbra : Coimbra Editora, 2008, pp.372

MORAIS, RUI DUARTE, *Apontamentos – ao Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra, Almedina, 2007, pp15

MORAIS, RUI DUARTE, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, publicações Universidade Católica, Março 2005

MORAIS, RUI DUARTE, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014

MOTA, A.M. CARDOSO, Co-autor PEREIRA, J. F. LEMOS, *Teoria Técnica dos impostos*, 23.ª edição, 2000,

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Introdução ao Direito Fiscal das empresas*, 2.ª edição, Almedina, 2015 (I)

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 8.ª edição, Almedina, 2015

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005

NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito fiscal europeu: o paradigma da proporcionalidade : a proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra editora, 2010

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 IV, n.º 1, Março de 2011, pp. 209-247

OCDE, *Harmful tax competition. An emerging global issue*. 1998 (disponível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> )

OLIVEIRA, V. CUNHA, *Tributação do rendimento Tributação Mundial versus Tributação na fonte*, Vida Económica, 2015

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, 5ª edição, Almedina, 2014

PEREIRA, PAULA ROSADO, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássica ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010

PIRES, MANUEL, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, *Imprensa Nacional – Casa da Moeda*, 1984

PIRES, MANUEL; PIRES, RITA CALÇADA, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, 2010

PIRES, RITA CALÇADA, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico - Desvendar mitos e construir realidades*, Almedina, 2011

REIMER, EKKERHART AND RUST, ALEXANDER, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fourth Edition, Wolters Kluwer, Volumes 1 e 2

REMEUR, CÉCILE, Tax policy in the EU – issues and challenges, (European Parliamentary Research Service, Fevereiro, 2015, disponível em, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS\\_IDA\(2015\)549001\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf))

RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2010

SANCHES, J. L. SALDANHA, *A evolução fiscal europeia: Mitos e Realidades*, Fisco, 1997 pp6

SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra editora, 2007

SILVA, SUZANA TAVARES DA, *Direito Fiscal Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra pp.84 e ss.

SILVESTRE, MANUELA E MARQUES, LUCÍLIA, *Noções de fiscalidade*, Caminho, 1990

SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol.I, 3ª edição, Almedina 1989,

TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Almedina, 2015

TERRA, BEN J.M.; WATTEL, PETER J., *European Tax Law*, 6ª Edição, Wolters Kluwer, 2012

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015.

VOGEL, KLAUS, *Worldwide vs. Source taxation of arguments (PartI)*, Intertax 8/9, 1988

VOGEL, KLAUS, *Worldwide vs. Source taxation of arguments (PartII)*, Intertax 8/9, 1988

VOGEL, KLAUS, *Worldwide vs. Source taxation of arguments (PartIII)*, Intertax 8/9, 1988

VOGEL, KLAUS, “*State of residence may as well be State of source – There is no contradiction*”, IBFD – Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 59, n.º 10, 2005

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina, 2014

**YURRITA**, MIGUEL ÁNGEL COLLADO, (dir.) e **MOZO**, GRACIA MARÍA LUCHENA, (coord)  
*Derecho Tributario – Parte General – 2.ª Edição*, Atelier Livros Jurídicos, 2007

Netgrafia:

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_pt.htm);

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm)

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS\\_IDA\(2015\)549001\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/relaunch\\_ccctb\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/relaunch_ccctb_en.htm)

<http://www.lexpoint.pt/Default.aspx?PageId=128&ContentId=66128>

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5827-2016-INIT/pt/pdf>