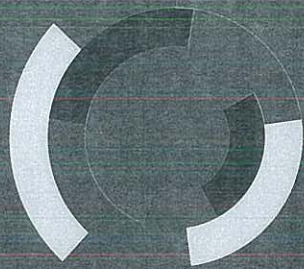


Livro de resumos



# XXII<sup>as</sup> JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA

“Sociedade, Territórios e Organizações:  
Inclusões e Competitividade”

UTAD, Vila Real - Portugal

1 a 3 de fevereiro de 2012

Chris Gherry | Carla Marques | Fernanda Nogueira





**Editora**  
Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro

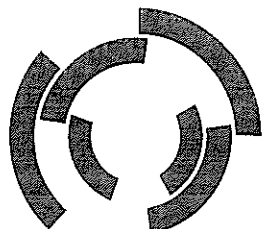
**Design**  
Magda Barata, Rui Batista

**Impressão**

**ISBN**  
978-989-704-063-4

**Depósito legal**

FEVEREIRO 2012



## **XXII<sup>as</sup> JORNADAS LUSO-ESPAÑOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA**

## **XXII<sup>as</sup> JORNADAS LUSO-ESPAÑOLAS DE GESTIÓN CIENTÍFICA**

**“Sociedade, Territórios e Organizações: Inclusões e Competitividade”**

**“Sociedad, Territorios y Organizaciones: Inclusión y Competitividad”**

UTAD - Vila Real, 1 a 3 de fevereiro 2012

<http://xxiijornadaslusoespanholasgestao.org>

LIVRO  
DE RESUMOS

- 42 TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL DOS NÃO RESIDENTES: EVIDÊNCIA DO DISTRITO DE VISEU
- 43 PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL USALI A LOS ALBERGUES JUVENILES
- 43 CONCEPÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DO TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING NUMA PME INDUSTRIAL: EVIDÊNCIA DE UM ESTUDO EMPÍRICO
- 43 A ABORDAGEM DA VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO - CONTRIBUTOS TEÓRICOS
- 43 GRAU DE CUMPRIMENTO COM AS RECOMENDAÇÕES DO BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION E DA ORGANISATION OF SECURITIES COMMISSIONS, SOBRE DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO RELACIONADA COM INSTRUMENTOS DERIVADOS – EVIDÊNCIA EMPÍRICA NO SECTOR BANCÁRIO PORTUGUÊS
- 44 LA GESTIÓN DEL RESULTADO EN LAS EMPRESAS HOTELERAS ESPAÑOLAS: UN ANÁLISIS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS
- 44 EFECTO DE LA CONCENTRACIÓN SECTORIAL EN LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN INTEGRADA
- 44 INFORMACIÓN SOBRE CAPITAL INTELECTUAL EN LOS FOLLETOS DE EMISIÓN ESPAÑOLES
- 44 BENEFICIOS DEL USO DE LOS INDICADORES NO FINANCIEROS EN LA GESTIÓN DE LA I+D
- 45 LA RELEVANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA GESTIÓN EMPRESARIAL: UNA APLICACIÓN EMPÍRICA EN ARGENTINA
- 45 LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN NARRATIVA EN EL PERÍODO 2005-2009: EL IMPACTO DE LA CRISIS ECONÓMICA
- 45 GOVERNMENTAL ACCOUNTING VERSUS NATIONAL ACCOUNTS – IMPLICATIONS OF DIFFERENT ACCOUNTING BASES ON EU MEMBER-STATES CENTRAL GOVERNMENT DEFICIT/SURPLUS
- 46 ANÁLISIS DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE CÁLCULO DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
- 46 PRODUCT VALUATION METHODS: EMPIRICAL STUDY ON SMALL AND MEDIUM SIZE ENTERPRISES
- 46 ANÁLISIS DE LA RENTABILIDAD DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA A PARTIR DE SUS CUENTAS ANUALES EN EL PERÍODO 2005-2009.
- 46 EVIDENCIA EMPÍRICA DE LOS FACTORES QUE AFECTAN A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR
- 46 E DEPOIS DA AULA DE COMÉRCIO (1844)? DIGRESSÃO ATRAVÉS DO ENSINO DA CONTABILIDADE NA LISBOA OITOCENTISTA
- 47 CONTABILIDADE PARA AS FINANÇAS PÚBLICAS – UM MINISTRO, UM HOMEM DE NEGÓCIOS E UM PROFESSOR DE CONTABILIDADE NA BASE DA ADOÇÃO DAS PARTIDAS DOBRADAS NO ERÁRIO RÉGIO PORTUGUÊS, 1761
- 47 FACTORES EXPLICATIVOS DO NÍVEL DE ENDIVIDAMENTO DOS MUNICÍPIOS DO NORTE DE PORTUGAL
- 48 O BALANCED SCORECARD EM PORTUGAL: EVIDÊNCIA EMPÍRICA EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS E PRIVADAS
- 48 DAS CONTAS PÚBLICAS ÀS CONTAS NACIONAIS: ASPECTOS METODOLÓGICOS SUBJACENTES AO AJUSTAMENTO DAS DESPESAS NA ÓPTICA DE CAIXA À ÓPTICA DE ACRÉSCIMO
- 48 THE LEVEL OF MATURITY IN MANAGEMENT ACCOUNTING OF INDUSTRIAL PORTUGUESE SME
- 48 EL INFORME DE AUDITORÍA DESDE UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL
- 49 IMPACTO DA INCERTEZA NA UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO: UM AJUSTE CONGRUENTE
- 49 REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA PARA PEQUENAS ENTIDADES
- 49 EXECUTIVE STOCK OPTIONS AND EARNINGS MANAGEMENT: EVIDENCE FROM PORTUGAL
- 49 A UTILIDADE DO REPORTE FINANCEIRO PARA AS TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES
- 50 A APLICAÇÃO DO CUSTO HISTÓRICO NA VALORAÇÃO DOS IMOBILIZADOS CORPÓREOS PÚBLICOS – O CASO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES
- 50 ANÁLISE DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO DAS ACTIVIDADES DE INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO PÓS-ADOPÇÃO DA IAS 38: O CASO DA SUÉCIA
- 50 RELATO INTEGRADO: FUSÃO DE DOCUMENTOS DE RELATO EMPRESARIAL OU UMA NOVA FORMA DE FAZER CONTABILIDADE?
- 51 PROPUESTA DE UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS SOCIALES MUNICIPALES

## MARKETING

- 52 ESCALA PERSAT: UMA ESCALA DE MEDIDA PARA AVALIAR A PERCEPÇÃO DOS DA SATISFAÇÃO DOS CLIENTES
- 52 O IMPACTO DA CULTURA NA ORIENTAÇÃO PARA O CLIENTE DOS EMPREGADOS DE CONTACTO DE SERVIÇOS DE TI: O ESTUDO DO CASO EVERIS
- 52 A INFLUÊNCIA DA ORIENTAÇÃO PARA O MERCADO INTERNO E EXTERNO NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL EM ORGANIZAÇÕES DO SECTOR PÚBLICO
- 53 A IMPORTÂNCIA DAS EMOÇÕES NO PROCESSO DE ESCOLHA DE VINHOS: UMA APLICAÇÃO AO CONSUMO EM RESTAURANTES

to its various activities, and allowing a more appropriate economic and financial management of its projects.

**KEY WORDS:** Cost Accounting, Cost Control, Project Management, Non-profit Organizations, Service Organizations

---

### A IMAGEM DOS CONTABILISTAS NA PERSPECTIVA DE DIFERENTES GRUPOS SOCIAIS

**Célia Vicente**, ccvicente@iscal.ipl.pt, ISCAL

**Maria João Machado**, mjcvcm@iscte.pt, Instituto  
Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), UNIDE

**Raul M. S. Laureano**, Raul.Laureano@iscte.pt, Instituto  
Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), UNIDE

**ABSTRACT:** Giving the importance of the image of social groups in society, this study aims to know the accountants' image by the first and third year university students of accountancy, by the chartered accountants and by financial managers. To achieve this goal we used the PAPI (Perceptions of Accounting Profession Instrument) developed by Saemann e Crooker (1999), which was distributed to 752 individuals from these groups. We conclude that the average positioning of the group of individuals gives some evidence of the profession being considered as structured, precise, not much solitary and interesting. We did not identify significant differences in the perception of the profession between the four social groups. The results show that the view of accounting as structured and solitary reduce the likelihood of individuals to consider the profession interesting, regardless of their social group in society.

**KEY WORDS:** Accounting, Accountant's image, Accountants, PAPI

---

### EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LAS EMPRESAS MUNICIPALES DE TRANSPORTE URBANO COLECTIVO

**Daniel Sánchez Toledano**, dstoledano@uma.es,  
Universidad de Málaga

**Sandra Flores Ureba**, sandra.flores@urjc.es, Universidad  
Rey Juan Carlos

**Daniel Carrasco Díaz**, dcdcf@uma.es, Universidad de  
Málaga

**ABSTRACT:** Balanced Scorecard has become one of the most popular topics on management literature about public services, considered a valuable tool to improve the strategic management of these institutions and for efficient management of resources citizen offers to funding them.

In this paper we make some reflections on the usefulness of balanced scorecard as a critical tool for planning and strategic control in the field of public mass transportation companies, providing some indication of critical aspects for successful

implementation projects in sector companies with the aim of identifying the main research areas in the area.

**KEY WORDS:** Balanced Scorecard, Strategic Planning

---

### ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO Y DELIMITACIÓN DE LOS FACTORES CLAVE DE ÉXITO DE LAS EXPLOTACIONES GANADERAS DE CARNE DE GALICIA

**Ernesto López-Valeiras Sampedro**, elvaleiras@uvigo.es

**Emma Núñez Pena**, emmanunez@uvigo.es

**María Teresa Fernández Rodríguez**, maytefernandez@  
uvigo.es

**Jacobo Gómez Conde**, jacobogomez@uvigo.es

Universidad de Vigo, Departamento de Economía Financiera  
y Contabilidad, Facultade de Empresariais e Turismo

**ABSTRACT:** The beef cattle sector in Galicia stands out for its social, cultural, commercial and environmental importance. To ensure its competitiveness in the long term, all actors in the sector should have relevant information to help them adapt its structure and strategy to the demanding global market. This work starts with the primary aim of providing empirical evidence on key internal factors that directly influence the financial performance of these companies. Taking as a sample of 83 beef farms in Galicia, the results show the influence of size, human capital and financial structure in organizational success. It also presents a characterization of the economic and financial situation disaggregated by subsectors.

**KEYWORDS:** Financial performance; key factors; livestock farms

---

### TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL DOS NÃO RESIDENTES: EVIDÊNCIA DO DISTRITO DE VISEU

**Fátima David**, sdavid@ipg.pt, Instituto Politécnico da  
Guarda

**Alice Gomes**, m.alicegomes@sapo.pt, Instituto Politécnico  
da Guarda

**ABSTRACT:** This research centered in the Portuguese tax system, in general, and on the individual income tax (IIT), in particular. Thus, the research question aims to analyze the taxation in Portugal of non-resident taxpayers, by reference to the statement Model 30 (income paid or made available to non-resident taxpayers) filed by companies located in the district of Viseu who pay income to taxable persons not resident in the period 2006-2010. In the exploratory empirical analysis, the year 2010 corresponds to the tax period most recent and in that definitive data are available, while the year 2006 is justified by fulfilling the requirement of 5 years of analysis. The results, behind the justification of the general taxation rules in IRS, present the connection elements; particularize to taxation re-

gimes adopted for the income taxation obtained in Portuguese territory by non-residents.

**KEY WORDS:** Taxation, individual income tax, Non-residents, Portugal

### PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL USALI A LOS ALBERGUES JUVENILES

**Félix Luis Agabo-Mateos**, felixlagabo@us.es, Universidad de Sevilla

**Bernabé Escobar-Pérez**, bescobar@us.es, Universidad de Sevilla

**Antonio Lobo-Gallardo**, alobo@us.es, Universidad de Sevilla

**ABSTRACT:** The aim of this paper is to present a proposal to adapt the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) derived from the original model, with a corresponding adjustment to the essential features of the Hóstelling Industry, building to address specific aspects of the Uniform System as the new departmental structure adapted, the rules of calculation, allocation and registration, the new formats of information presentation and analysis of information as well as the most useful ratios and indicators for improving the management of these organizations.

**KEY WORDS:** Management Accounting, Cost Accounting, Youth Hostels, Uniform System of Accounts for Lodging Industry

### CONCEPÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DO TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING NUMA PME INDUSTRIAL: EVIDÊNCIA DE UM ESTUDO EMPÍRICO

**Joaquim Carlos Bahút de Melo**, bahutmelo@gmail.com, ISCAP

**Paulino Leite da Silva**, paulino@iscap.ipp.pt, ISCAP

**ABSTRACT:** The cost-system Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) represents an alternative model to the traditional accounting-costs systems, and it is an evolution of the Activity-Based Costing (ABC). This ABC system was created during the 80's and has been evolving since then. Many companies abandoned him, because this cost-system method, besides be unable to collect the complexity of his operations, he needs a slow implementation, and it is very expensive to apply and to uphold. In TDABC method we find an alternative way to solve these problems. In this study, it is presented the conception and implementation of TDABC in a metallurgical company, and when compared with traditional cost-system method, it reveals being more suitable and effective, allowing particularly to renegotiate prices with customers and to obtain more accurate information about workers productivity.

**KEY WORDS:** Cost Drivers, Management cost, Time Driven-Activity Based-Costing

### A ABORDAGEM DA VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO - CONTRIBUTOS TEÓRICOS

**José Azevedo Rodrigues**, azevedo.rodrigues@iscte.pt

**Ana Maria Simões**, ana.simoes@iscte.pt, Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)

**ABSTRACT:** Research on management accounting and control has been conducted under three theoretical paradigms: positivist, interpretative and critical. This article approaches the institutional theory as a social theory used by the interpretative perspective to study accounting. Besides gathering a set of theoretical contributions, this article aims to present the Old Institutional Economics and the theoretical framework of Burns and Scapens (2000) as theoretical frameworks for management accounting and control research. Its main limitations and opportunities for further research on accounting are also identified. Results obtained show that Old Institutional Economics has been proliferating in research of management accounting and control, in particular, in the decade of 80. Notwithstanding, and like any other theory, the Old Institutional Economics presents limitations that we systematize in this article. The study concludes that the evolution of the Old Institutional Economics, in the study of accounting, is dependent on the ability of the researchers on accepting to realize research and develop the limitations and insufficiencies pointed, seeking, on one hand, to develop the theory and, on the other, theorize on what the practitioners do.

**KEY WORDS:** Management accounting and control research, institutional theory, old institutional economics, study of accounting changes

### GRAU DE CUMPRIMENTO COM AS RECOMENDAÇÕES DO BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION E DA ORGANISATION OF SECURITIES COMMISSIONS, SOBRE DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO RELACIONADA COM INSTRUMENTOS DERIVADOS - EVIDÊNCIA EMPÍRICA NO SECTOR BANCÁRIO PORTUGUÊS

**Kátia Matos Lemos**, klemos@ipca.pt, Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

**Lázaro Rodríguez Ariza**, lazaro@ugr.es, Universidad de Granada

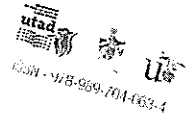
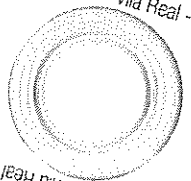
**Lúcia Lima Rodrigues**, lrodrigues@eeg.uminho.pt, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho

**ABSTRACT:** This study analyzes the level of disclosure on derivatives, in accordance with the recommendations issued by the Basel Committee on Banking Supervision and the Organization of Securities Commission, by Portuguese banks. We have analyzed individual annual re-



**XXIIªs JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS  
DE GESTIÓN CIENTÍFICA**  
1 al 3 de febrero de 2012  
UTAD - Vila Real - Portugal

**XXIIªs JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS  
DE GESTÃO CIENTÍFICA**  
1 a 3 de fevereiro de 2012  
UTAD - Vila Real - Portugal



ÁREA: CONTABILIDADE

## **TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL DOS NÃO RESIDENTES: EVIDÊNCIA DO DISTRITO DE VISEU**

*Fátima David (sdavid@ipg.pt)*

*Alice Gomes (m.alicegomes@sapo.pt)*

Instituto Politécnico da Guarda

Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50; ESTG; 6300-559 Guarda, Portugal

### **RESUMO**

Esta investigação centra-se no atual sistema fiscal português, em geral, e no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), em particular. Assim, a questão principal respeita à tributação em Portugal dos sujeitos passivos não residentes, tomando por referência a declaração Modelo 30 (rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes) entregue pelas empresas, localizadas no distrito de Viseu, que pagam rendimentos a sujeitos passivos não residentes, no período 2006-2010. Na análise empírica exploratória, o ano de 2010 corresponde ao período de tributação mais recente com dados disponíveis e definitivos, enquanto o ano de 2006 se justifica por cumprir o requisito de 5 anos de análise. Os resultados, para além de se justificarem nas regras gerais de tributação em sede de IRS, apresentam os elementos de conexão, particularizando os regimes de tributação adotados para a tributação dos rendimentos obtidos em território português pelos não residentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação, IRS, Não residentes, Portugal.

### **ABSTRACT**

This research centered in the Portuguese tax system, in general, and on the individual income tax (IIT), in particular. Thus, the research question aims to analyze the taxation in Portugal of non-resident taxpayers, by reference to the statement Model 30 (income paid or made available to non-resident taxpayers) filed by companies located in the district of Viseu who pay income to taxable persons not resident in the period 2006-2010. In the exploratory empirical analysis, the year 2010 corresponds to the tax period most recent and in that definitive data are available, while the year 2006 is justified by fulfilling the requirement of 5 years of analysis. The results, behind the justification of the general taxation rules in IRS, present the connection elements; particularize to taxation regimes adopted for the income taxation obtained in Portuguese territory by non-residents.

**KEY WORDS:** Taxation, individual income tax, Non-residents, Portugal.



## 1. INTRODUÇÃO

O conceito de necessidades coletivas e a sua dimensão deixou de ter, no atual contexto de globalização, um âmbito puramente localizado dentro das fronteiras do respetivo Estado. A expansão do comércio internacional, a emigração, o turismo, a defesa de regiões ou de grupos de países gerou uma pluralidade de necessidades coletivas de projeção e de âmbito que supera o âmbito territorial de cada um dos Estados. Dessa amplificação de interesses resultou a atribuição à estrutura do imposto, mesmo quando limitado à função puramente financeira de cobertura das despesas públicas, um carácter menos nacionalista do que o tradicional e a criação de um espírito internacional de cooperação, por forma a atribuir a cada Estado uma parte da função de satisfação de necessidades coletivas que não são da sua responsabilidade exclusiva. Nestes termos, generalizou-se a ideia da distribuição internacional da responsabilidade dos encargos financeiros de ordem coletiva internacional e, conseqüentemente, do direito de tributar realidades ou relações jurídicas que decorram, pelo menos em parte, fora do território em que se exerce a soberania de cada um dos Estados.

Contudo, o residente de um país, quer seja nacional quer seja estrangeiro, pode fazer negócios em outro país ou nele exercer atividades económicas ou possuir fontes de rendimento, dando origem a uma pluralidade de problemas. O primeiro é o de saber qual dos Estados deve tributar tais rendimentos, atos, ou pessoas, isto é, se o da residência, o da nacionalidade, o da localização da fonte produtora ou o do lugar da prática dos atos. O segundo é, em consequência, o da condição jurídico-tributária dos estrangeiros em cada um dos territórios onde tais rendimentos ou factos sejam tributados. O terceiro será o da resolução dos conflitos entre as leis internas soberanas de cada um dos Estados, ou seja, se num se tributam os rendimentos nele produzidos e no outro se tributam os rendimentos auferidos por residentes com indiferença pela sua proveniência, ou, noutro ainda, se tributam eventualmente os rendimentos auferidos pelos seus nacionais, onde quer que estes se encontrem e de onde quer que os rendimentos provenham. O quarto, entre tantos outros problemas, é o da competência para a realização dos atos de aplicação das leis tributárias e dos efeitos dos respetivos atos das autoridades competentes quanto a pessoas residentes ou a bens situados ou produzidos fora do seu território.

Assim, da universalidade das relações económicas e sociais tem resultado, no plano jurídico-tributário, uma dualidade de movimentos: o de estabelecimento, no direito interno de cada um dos Estados, de normas jurídicas prevendo a situação tributária dos estrangeiros no seu território ou dos atos tributários nele praticados; e do tratamento, nele, de rendimentos vindos do estrangeiro; ou a situação tributária de nacionais residentes em outros Estados, designadamente quanto a rendimentos produzidos no próprio país (Faveiro, 1984).

Neste contexto, a tributação dos rendimentos obtidos pelos não residentes em Portugal, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), tem merecido uma redobrada atenção por parte da Administração Fiscal, tendo, atualmente, Portugal uma extensa rede de Convenções para evitar a dupla tributação não só com países pertencentes à União Europeia (UE), mas também com países terceiros.

Para consubstanciar as reflexões anteriores e pela indiscutível relevância no quadro do sistema fiscal português do IRS, esta investigação analisa a tributação em Portugal dos sujeitos passivos não residentes, tomando por referência o imposto declarado pelos contribuintes do distrito de Viseu no período 2006-2010 ao nível da declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes. A definição do período de estudo resultou da necessidade de que todos os dados apresentassem uma base comum de análise, de forma a assegurar a comparabilidade dos mesmos. Assim, o ano de 2010 justifica-se por ser o período de tributação (coincidente com o ano civil) mais recente com dados disponíveis e definitivos. Enquanto, o ano de 2006 se justifica por cumprir o requisito de 5 anos de análise.

Em consideração ao objetivo enunciado, esta investigação estrutura-se em seis pontos. A seguir ao presente ponto, no ponto 2 enunciam-se as regras gerais de tributação em sede de IRS, apresentando uma visão geral das regras que vigoram em Portugal ao nível do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, nomeadamente a incidência, determinação do rendimento, liquidação e obrigações acessórias. No ponto 3 apresentam-se alguns conceitos e princípios básicos de fiscalidade internacional, nomeadamente os elementos de conexão, em sede de IRS. No ponto 4 particularizam-se os regimes de tributação adotados para a tributação dos rendimentos obtidos em território português pelos não residentes, com e sem estabelecimento estável. No ponto 5 efetua-se uma análise empírica exploratória dos dados apresentados pelos sujeitos passivos do distrito de Viseu na declaração Modelo 30 de IRS, com vista a caracterizar a tipologia de rendimentos declarados. Para finalizar, apresenta-se, no ponto 6, uma conclusão que sintetiza os resultados da investigação realizada.

## **2. REGRAS DE TRIBUTAÇÃO EM IRS**

Tal como decorre do nº 1 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989, é o único imposto em Portugal que tributa o rendimento pessoal, ao considerar:

*“O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”* (AR, 2001: 4658).

A estes efeitos importa observar o preconizado por Rainha (2007: 17), ao considerar que o imposto:

*“consiste na obrigação, criada por um acto do poder político-administrativo, de transferência de riqueza de um património para outro sem carácter de sanção, cujo cumprimento pode ser obtido por via de autoridade e com uma finalidade pública por, ao pagamento do imposto, não lhe corresponder uma contrapartida determinada”.*

Em termos de incidência, a mesma pode ser entendida como a definição geral e abstrata, feita pela lei, dos atos ou situações sujeitas a imposto e das pessoas sobre as quais recai o dever de o prestar. A incidência pode ser vista numa dupla perspetiva: incidência real (relativa ao que está sujeito a imposto); e incidência pessoal

(relativa a quem está sujeito a imposto). Assim, no que se refere à **incidência real**, os rendimentos brutos sujeitos a imposto encontram-se repartidos por 6 categorias (A, B, E, F, G e H), em função da sua origem, sendo que a cada uma destas categorias correspondem métodos próprios de determinação do rendimento a tributar.

Os rendimentos da categoria A - Rendimentos do trabalho dependente - encontram-se preceituados no artigo 2º do Código do IRS (CIRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (MF, 1988a), e que segundo Morais (2008: 52) correspondem a:

*“tudo aquilo que o trabalhador receba em razão do seu trabalho, em dinheiro, em espécie ou sob a forma de quaisquer outras vantagens, salvo o expressamente exceptuado por lei”.*

Os rendimentos da categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais - na versão inicial do CIRS estavam repartidos por três categorias: B (rendimentos do trabalho independente); C (rendimentos comerciais e industriais); e D (rendimentos agrícolas). Subjacente a uma tal divisão esteve, desde logo, uma razão histórica, já que a tributação dos rendimentos obtidos em cada uma dessas atividades era feita por diferentes impostos (Imposto Profissional, Contribuição Industrial e Imposto sobre a Indústria Agrícola), pelo que em 2001 o legislador decidiu unificar estas três categorias, passando a categoria B a integrar os rendimentos empresariais e profissionais, tendo sido suprimidas as categorias C e D. O artigo 3º do CIRS, passou a prever a tributação nesta categoria, por um lado, dos rendimentos decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (estipulados no nº 1 do artigo 4º), e, por outro, dos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico. Nesta categoria incluem-se ainda os rendimentos provenientes de actos isolados de natureza profissional, comercial, industrial, agrícola, silvícola e pecuária.

No entanto, como afirma Xavier de Basto (2007: 163):

*“Não é porém fácil, em muitas circunstâncias, distinguir o que é um verdadeiro acto isolado, de carácter profissional ou empresarial, do que corresponde antes à prática de uma actividade contínua. O perito que intervém num único procedimento, o intermediário que se limita a fazer uma única operação de intermediação, podem afinal obter nessas operações individualizadas, rendimentos superiores aos de muitos outros operadores que exercem actividade ao longo de períodos dilatados de tempo, envolvendo um grande número de actos ou operações. A diferença entre acto único ou isolado e exercício de actividade profissional ou empresarial pode assim tornar-se evanescente em muitos casos concretos”.*

Os rendimentos da categoria E - Rendimentos de capitais - definidos no artigo 5º do CIRS correspondem a todos os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos ou outros rendimentos tributados noutras categorias.

Os rendimentos da categoria F - Rendimentos Prediais - estão preconizados no artigo 8º do CIRS, o qual considera que são havidas como rendas: as importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência; as importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado; a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio; as importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade; as importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal; e as importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos de gozo temporários sobre prédios rústicos, urbanos e mistos.

Os rendimentos da categoria G - Incrementos patrimoniais - correspondem, segundo o artigo 9º do CIRS, a incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, como sejam: as mais-valias; as indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transação, a reparação de danos emergentes não comprovados, a reparação de lucros cessantes, considerando-se como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão; as importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respetiva fonte ou título.

Os rendimentos da categoria H - Pensões - definidas no CIRS, no seu artigo 11º, correspondem a: prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência desde que não sejam consideradas rendimentos de trabalho dependente, bem como outras de idêntica natureza; pensões de alimentos; prestações que, não sendo consideradas rendimentos do trabalho dependente sejam pagas por companhias de seguros, fundos de pensões ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal; quaisquer pensões ou subvenções não referidas anteriormente; e as rendas temporárias ou vitalícias.

No que se refere à **incidência pessoal**, o artigo 13º do CIRS, considera que se encontram sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aí obtenham rendimentos. Tratando-se de residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Neste sentido, o nº 1 do artigo 16º do CIRS considera que:

*“São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: a) hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; b) tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual; c) em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios e aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território; d) desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”.*

Diferentemente do que acontece com os residentes, quanto aos não residentes não há, em regra, lugar a englobamento dos rendimentos, sendo-lhe aplicável, na generalidade dos casos, taxas fixas a cada uma das



categorias de rendimento que ficam libertas de ser englobadas (taxas liberatórias), embora em algumas situações tenham de entregar a declaração anual de imposto.

Neste contexto, na **determinação do rendimento**, o rendimento coletável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de terem lugar as deduções previstas por cada categoria e os abatimentos ao rendimento global. Há porém certas espécies de rendimentos que o CIRS exclui do englobamento por estarem sujeitos a taxas específicas (liberatórias e especiais), em conformidade com os artigos 71º e 72º do CIRS (MF, 1988a).

No entanto, por opção dos respetivos titulares, os rendimentos a que se referem os artigos 71º e 72º do CIRS podem ser englobados pelos residentes em território nacional, para efeitos da sua tributação, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais. Deles são exemplo, os juros de depósitos à ordem ou a prazo, os rendimentos de títulos de dívida e ações nominativos ou ao portador, os rendimentos resultantes da diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros do ramo vida e os respetivos prémios pagos, assim como os resultantes da diferença entre os montantes pagos a título de resgate, emissão ou outra forma de antecipação de disponibilidade de regimes complementares de segurança social e as respetivas contribuições pagas.

Quando o sujeito passivo opte pelo englobamento, terá que englobar todos os rendimentos relativamente aos quais realizou essa opção, não podendo efetuar um englobamento parcial dos mesmos. Adicionalmente, tal como anteriormente se referiu, existem regras específicas para o apuramento do rendimento líquido em cada categoria de rendimentos.

Relativamente à **liquidação**, importa ter presente que para efeitos do cálculo do imposto, o rendimento coletável global é dividido em diversos escalões com taxas diferenciadas. Tratando-se de pessoas casadas e não separadas judicialmente de pessoas e bens ou de pessoas unidas de facto, as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido por dois, e o resultado assim obtido é multiplicado por dois para se apurar o valor do imposto (coleta). Nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores existem taxas diferentes, em razão da adaptação do sistema fiscal às especificidades dessas regiões.

Para efeitos do imposto a entregar, são deduzidas à coleta, importâncias fixas de acordo com a composição do agregado familiar e diversas despesas até determinados limites, nomeadamente: despesas de saúde; despesas com educação e formação; encargos com lares ou outras instituições de apoio à terceira idade; juros e amortizações de dívidas respeitantes a habitação própria e permanente; equipamentos novos de energias renováveis; prémios de seguro de vida e de doença ou de acidentes pessoais; dupla tributação internacional; e benefícios fiscais. Para Nabais (2007: 88):

*“Os benefícios fiscais, também designados por incentivos ou desagravamentos fiscais, são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que por eles é afastada. São várias as razões que levam à criação de benefícios fiscais. A sua atribuição visa beneficiar determinados contribuintes como*

*reconhecimento do interesse público, social ou económico e determinadas operações que incentivem o investimento, a canalização de poupanças ou a criação de empresas e empregos”.*

Sobre determinados rendimentos prevê-se a aplicação de certas taxas (taxas liberatórias) pelas entidades pagadoras desses rendimentos, as quais devem reter o respetivo imposto para entregar diretamente nos cofres do Estado, sem haver necessidade do seu englobamento posterior para efeitos de tributação no seu titular. Entre estes rendimentos destacam-se os juros de depósitos à ordem ou a prazo, que podem ser englobados por opção dos respetivos titulares e, neste caso, a retenção que tiver sido efetuada tem a natureza de pagamentos por conta do imposto devido no final. Faustino (2003: 20) considera que:

*“no plano da sujeição passiva, o dever de retenção incumbe às entidades, pessoas singulares ou pessoas colectivas, devedoras, originárias ou não originárias, bem como, em certos casos, às entidades pagadoras, dos rendimentos que a lei defina como estando sujeitas a retenção”.*

Existem ainda rendimentos tributados a taxas especiais e taxas de tributação autónoma, como sejam alguns encargos relativos a rendimentos de profissionais independentes, rendimentos comerciais, industriais e agrícolas. Para Nabais (2003: 521):

*“a aplicação de taxas especiais, e designadamente com carácter liberatório, constitui por razões óbvias de praticabilidade, uma situação normal relativamente aos rendimentos dos não residentes; em contrapartida, por razões que se prendem com os princípios da unicidade e da progressividade constitucionalmente exigidos, não podem deixar de constituir uma situação de carácter excepcional no respeitante aos rendimentos dos residentes”.*

Em suma, a liquidação do IRS é da competência da Direcção Geral dos Impostos (DGCI) e deve ser efetuada no ano imediatamente anterior àquele a que respeitam os rendimentos, de acordo com os prazos previstos no artigo 77º do CIRS. Em resultado da liquidação, a administração fiscal notificará o sujeito passivo do valor remanescente a pagar ou, sendo o caso, do valor do reembolso a que tem direito. Em todo o caso, no processo de fiscalização das obrigações impostas pelo CIRS estão envolvidas todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas, pessoas coletivas de utilidade pública e de forma especial a DGCI.

### **3. OS ELEMENTOS DE CONEXÃO**

No tocante aos impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão utilizados para apurar a jurisdição competente para tributar o rendimento são, maioritariamente, a residência e a origem ou fonte de rendimentos. Em termos gerais, o elemento de conexão é, tradicionalmente, um laço entre uma situação da vida e dado ordenamento de um Estado soberano que se entende ser determinante para a escolha do ordenamento aplicável. Para Miguel (2007: 52):

*“O elemento de conexão nada mais é do que uma previsão normativa que diante de uma situação de vida (situação fática) determina o âmbito de aplicação das leis de um determinado ordenamento tributário a essa mesma situação”.*

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os factos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em: subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência); ou objetivos, se se reportam às coisas e aos factos (como a fonte de produção ou pagamento do rendimento, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento estável ou o lugar da celebração de um contrato).

Nas previsões normativas das leis e das convenções é frequente a utilização de uma pluralidade de conexões, nomeadamente a conexão complexa ou múltipla, por oposição à conexão simples ou única. A conexão complexa ou múltipla pode revestir três modalidades: subsidiária, alternativa e cumulativa (Xavier *et al.*, 2007).

Na conexão subsidiária, a norma prevê duas ou mais conexões, estabelecendo que uma delas (secundária) só se aplicará na falta ou impossibilidade da conexão primária. Um exemplo característico é o artigo 4º da Convenção Modelo OCDE (CAF-OCDE, 2006), segundo a qual, em caso de conflito de residências, uma pessoa deve ser considerada residente no Estado em que tem uma habitação permanente (conexão primária); se tiver habitação permanente nos dois Estados ou não tiver em nenhum, será considerada residente no Estado onde tenha o centro dos seus interesses vitais; e, ainda subsidiariamente, no estado onde permanecer habitualmente ou de que for nacional.

Na conexão alternativa, a norma prevê duas conexões como igualmente aptas para produzir o mesmo efeito. Exemplo disto é a norma que considera como residentes em Portugal as sociedades que tenham em Portugal a sua sede estatutária ou a sua direção efetiva, prevista no nº 3 do artigo 2º do CIRC (Código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro (MF, 1988b).

Na conexão cumulativa, a norma prevê dois ou mais elementos de conexão cuja ocorrência se deve verificar de forma simultânea para que certo efeito se produza. É o que se passa com a norma que estabelece que a convenção apenas se aplica se o beneficiário dos juros tiver num certo Estado simultaneamente a sua residência e o seu estabelecimento estável, de tal modo que ela não se aplica aos juros pagos aos estabelecimentos estáveis que as empresas residentes no primeiro Estado tenham em terceiros Estados.

Uma outra classificação separa os elementos de conexão variáveis ou móveis dos elementos de conexão invariáveis ou fixos. Como elementos de conexão variáveis ou móveis consideram-se os que são suscetíveis de mudar no tempo e no espaço (como a nacionalidade, a residência, a sede, entre outros) e invariáveis ou fixos os que não mudam (como o lugar de celebração de um contrato, o lugar de situação dos imóveis, entre outros).

Os **elementos de conexão nos impostos sobre o rendimento e nos impostos sobre o capital** referem-se aos princípios: da fonte e da residência; e da universalidade e da territorialidade. No que se refere aos princípios

«da fonte» e «da residência», a dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos<sup>1</sup>. Não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo, já que tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos (como o local da produção do rendimento e a residência do beneficiário), como por, adotando embora o mesmo elemento (por exemplo, a residência), imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso.

Embora conceptualmente várias combinações de critérios sejam possíveis, certo é que os sistemas fiscais modernos tendem, quando adotam o elemento de conexão-residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, no sentido de que o residente de um país, seja pessoa singular ou pessoa coletiva, seja tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa. Daí que se fale no princípio «da universalidade» que conduziria a uma extensão “extraterritorial” da lei interna. Simetricamente, os mesmos sistemas fiscais tendem a impor uma obrigação tributária limitada aos não residentes, submetendo a imposto apenas os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território.

Pode também a lei dispor que também os residentes sejam tributáveis exclusivamente em função dos rendimentos de fonte interna, o que redundaria em renunciar a tributar os rendimentos de origem externa e a estabelecer uma obrigação limitada para os seus residentes ou certas classes deles, coexistindo então o princípio «da territorialidade». Sobre esta matéria, Oliveira (2005: 67) afirma que:

*“desde que os residentes sejam tributados segundo o princípio global, a fonte de rendimento é irrelevante. Mas desde que seja tributado o rendimento de fonte doméstica, a residência já não é irrelevante”.*

Quanto aos **elementos de conexão nos impostos sobre as transmissões a título gratuito** (sucessões e doações), os mesmos defrontam-se com dois princípios fundamentais, consoante a relevância do elemento de conexão adotado: o princípio do domicílio, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas por pessoas nele residentes ou efetuadas em favor de beneficiários nele residentes, independentemente do território em que se localizam os bens ou direitos, objeto de transmissão; e o princípio «do *locus rei sitae*», segundo o qual o Estado teria o poder de tributar exclusivamente as transmissões patrimoniais relativas a bens e direitos localizados no seu território, sendo irrelevante o domicílio do transmitente ou do beneficiário.

O princípio «do domicílio» conduz, quanto à extensão da obrigação do imposto, a um princípio da universalidade ou da tributabilidade ilimitada, abrangendo, portanto, os bens e direitos situados no estrangeiro. Ao invés, o princípio «do *locus rei sitae*» conduz a um princípio da territorialidade ou da

---

<sup>1</sup> Normas de conflitos ou de conexão são normas que definem o âmbito de incidência das leis tributárias internas dos Estados, delimitando-o unilateral ou bilateralmente, mas sem que determinem, por si sós, o modo como a situação em causa será tributada (Xaxier *et al.*, 2007).



tributabilidade limitada, restringindo os poderes tributários dos Estados aos bens e direitos localizados no seu território.

Atualmente, a generalidade dos Estados adota complexos sistemas em que se incorporam regras inspiradas em ambos os princípios. O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), em vigor desde 1 de Janeiro de 2004, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (MF, 2003), adota como elemento de conexão o princípio «do *locus rei sitae*», incidindo o imposto sobre os bens imóveis situados em Portugal (nº 1 do artigo 2º do Código do IMT).

No Código do imposto do selo (CIS), aprovado pela Lei nº 150/99, de 11 de Setembro (AR, 1999), e republicado pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro (MF, 2003), o imposto das transmissões gratuitas é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional, seja qual for a residência dos beneficiários dessas transmissões e do respetivo autor (nº 3 do artigo 4º do CIS). Quando os bens transmitidos forem direitos sobre pessoas coletivas, limita-se a sujeição aos casos em que também os adquirentes tenham domicílio em território nacional.

De acordo com o disposto no CIRC, o elemento de conexão para tributar os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito pelas pessoas coletivas sujeitos passivos deste imposto é, fundamentalmente, o «do *locus rei sitae*» ou o facto de os atos serem sujeitos a registo no território nacional. Para efeitos de incidência do imposto de selo nas transmissões gratuitas, consideram-se domiciliadas no território nacional as pessoas qualificadas como tal no CIRS, em conformidade com o seu artigo 16º.

Na sequência do exposto, os **elementos de conexão subjetivos** são aqueles que se referem ao sujeito da obrigação tributária, como sejam os elementos de conexão representados pela «nacionalidade» e pela «residência ou domicílio». A «nacionalidade» é irrelevante para efeitos de delimitação do poder tributário dos Estados, vigorando antes conexões subjetivas e objetivas, relacionadas com a soberania territorial do Estado. O princípio da igualdade entre cidadãos nacionais 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 países, considerar-se inconstitucionais quaisquer leis que prevejam um tratamento fiscal discriminatório atendendo à nacionalidade dos contribuintes.

No âmbito das convenções contra a dupla tributação, o termo “nacionais” designa todas as pessoas singulares que tenham a nacionalidade ou a cidadania de um Estado contratante, bem como todas as pessoas coletivas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num Estado contratante. Tal cumpre o princípio da não discriminação ou da igualdade de tratamento, o qual tem a sua fonte no artigo 24º da Convenção Modelo OCDE (CAF-OCDE, 2006), o qual foi reproduzido em todas as convenções assinadas por Portugal.

Por seu lado, ao nível da «residência ou domicílio», o estatuto de residente adquire-se pela permanência no território português por mais de 183 dias seguidos ou interpolados, sejam quais forem as intenções do sujeito, ou pela intenção de residência em Portugal, expressa por aqueles que, tendo embora permanecido por menos tempo, disponham no território português, em 31 de Dezembro, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual (alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 16º do CIRS).

A lei, nas alíneas c) e d) do nº 1 do artigo 16º do CIRS, estabelece ainda presunções *juris et de jure* de residência em Portugal em relação a dois tipos de sujeitos: os que em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal; e os que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português. A estes efeitos, são estabelecidas presunções *juris tantum* de residência em Portugal em relação a dois tipos de sujeitos:

- portugueses que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique a mudança e nos quatro anos subsequentes (cláusula especial antiabuso introduzida no nº 5 do artigo 16º do CIRS, através da Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro (AR, 2005), que aprovou o Orçamento do Estado para 2006);
- pessoas que constituam o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo (nº 2 do artigo 16º do CIRS).

A perda do estatuto de residente em Portugal ocorre por duas causas distintas, de verificação cumulativa: a ausência prolongada do território nacional; e a perda de habitação. Assim, são considerados como não-residentes os residentes no País que estiverem ausentes no estrangeiro por mais de 183 dias (seguidos ou interpolados), desde que, nesse mesmo ano, tenham perdido no dia 31 de Dezembro a disponibilidade de habitação destinada a residência habitual.

Quando se refere à residência numa das Regiões Autónomas da Madeira ou Açores, o CIRS, no seu artigo 17º, fixa o mesmo critério geral, ou seja, as pessoas residentes em território português são tidas como residentes numa Região Autónoma quando permaneçam no respetivo território por mais de 183 dias, sendo para tal necessário que aí se situe a sua residência habitual e aí se encontrem registadas para efeitos fiscais. Nas situações em que não é possível apurar a permanência de acordo com o referido critério, o elemento de conexão passa a ser o facto de o seu principal centro de interesses se situar na Região Autónoma. As pessoas que constituem o agregado familiar são consideradas como residentes na Região Autónoma, desde que aí se situe o principal centro de interesses (nº 4 do artigo 17º do CIRS). Para o efeito:

- os rendimentos do trabalho consideram-se obtidos no local onde é prestada a atividade;
- os rendimentos empresariais e profissionais consideram-se obtidos no local do estabelecimento ou do exercício habitual da profissão;
- os rendimentos de capitais consideram-se obtidos no local do estabelecimento a que deva imputar-se o pagamento;

- os rendimentos prediais e incrementos patrimoniais, provenientes de imóveis, consideram-se obtidos no local onde estes se situam; e
- os rendimentos de pensões consideram-se obtidos no local onde são pagas ou postas à disposição do beneficiário.

Como a caracterização da pessoa singular como residente depende do direito interno de cada um dos Estados em presença, pode acontecer que ambos os Estados considerem a mesma pessoa residente em ambos os Estados, de que são exemplo os casos de “dupla residência”. Na ausência de uma convenção contra a dupla tributação, ambos os Estados podem pretender tributar a mesma pessoa pelo seu rendimento mundial, posto que cada um deles considera que ela é residente no seu território. A função das convenções neste domínio é, precisamente, a de, partindo do pressuposto de uma dupla residência face aos critérios do direito interno, definir qual das duas residências prevalece para efeitos tributários, escolhendo uma (residência escolhida) em detrimento da outra (residência preterida).

No sistema convencional, a residência fiscal só pode ser uma (princípio da unicidade da residência), de tal modo que se, em face dos critérios da convenção, uma pessoa for considerada fiscalmente residente num Estado, passa a ser automaticamente “não-residente” no outro, ainda que o estatuto de residente lhe seja atribuído pela lei interna deste último. Deste princípio decorre que tal pessoa não será mais obrigada a apresentar a sua declaração de imposto no Estado de residência “preterida”, ficando aqui sujeita ao sistema de tributação, via de regra por retenção na fonte, incidente sobre não-residentes.

No que se refere aos **elementos de conexão objetivos**, os mesmos respeitam diretamente ao próprio facto tributário ou à base de cálculo. Os elementos de conexão objetivos variam conforme os tributos em causa e, mesmo dentro de um tributo dado, conforme os sistemas fiscais. Assim, por exemplo, nos impostos prediais, o elemento de conexão dominante é o lugar da situação do imóvel (*locus rei sitae*), enquanto no imposto sobre o rendimento, o elemento de conexão fundamental é o 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 dado ordenamento tributário (*locus fontis*).

No sentido económico, a fonte equivale ao “capital” donde surge o rendimento tributado, pelo que este se localiza no lugar em que é exercida a actividade económica, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provêm. A fonte do rendimento é um conceito económico que respeita à sua «produção», sendo a «fonte de pagamento» um conceito financeiro que respeita à sua realização.

Para referir a fonte dos rendimentos, o CIRS utiliza a expressão “rendimentos obtidos no território nacional”. Este código define os critérios de localização da fonte em função do tipo e natureza dos rendimentos em causa, os quais funcionam como subelementos de conexão. Mas, inexplicavelmente, o legislador faz variar tais critérios conforme o residente no exterior seja pessoa singular ou coletiva.

A lei adota o critério da «fonte de produção» no que concerne:

- aos rendimentos do trabalho, identificando-os com os decorrentes de atividades nele (território português) exercida (local de exercício da atividade), prevendo-se igualmente o critério alternativo da fonte de pagamento (alínea a) do nº 1 do artigo 18º do CIRS);
- aos rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias, resultantes da sua transmissão (*locus rei sitae*) (alínea h) do nº 1 do artigo 18º do CIRS e alínea a) do nº 3 do artigo 4º do CIRC);
- às mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes de capital e outros valores mobiliários emitidos por sociedades, com sede ou direção efetiva neste território (alínea i) do nº 1 do artigo 18º do CIRS), sendo que, em relação às pessoas coletivas, se adotou o critério alternativo de, não se verificando as condições atrás referidas, o pagamento ser imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território (alínea b) do nº 3 do artigo 4º do CIRC);
- às mais valias resultantes de alienação dos bens referidos na alínea c) do nº 1 do artigo 10º do CIRS, quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente (*locus rei sitae*) (alínea j) do nº 1 do artigo 18º do CIRS);
- aos rendimentos de atos isolados praticados no território nacional (local da prática de atos isolados) (alínea m) do nº 1 do artigo 18º do CIRS);
- aos rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente (*locus rei sitae*) (alínea o) do nº 1 do artigo 18º do CIRS).

A lei adotou o critério da «fonte de pagamento» no que respeita a certos rendimentos obtidos por pessoas coletivas, em território português, considerando como tais aqueles cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado (alínea c) do nº 3 do artigo 4º do CIRC):

- rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, e bem assim, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
- rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
- outros rendimentos de aplicações de capitais;
- remunerações auferidas na qualidade de membros dos órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
- ganhos de jogo, lotarias e apostas mútuas, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
- rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
- rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras; e
- rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados.



Importa referir que, o conceito de «fonte de pagamento» aparece na lei portuguesa sob a forma de um duplo elemento de conexão alternativo: a localização em Portugal da sede ou direção efetiva do devedor; ou a localização em Portugal de estabelecimento estável, ao qual seja imputável o pagamento do rendimento. A conexão imputação do pagamento (dos rendimentos) ao estabelecimento estável desempenha uma dupla função: positiva; e negativa. A função positiva constante, por exemplo, da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC traduz-se em afirmar que se consideram obtidos em território português os rendimentos (entre eles os rendimentos de capitais, como os juros) cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado. A função negativa, constante do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, traduz-se em afirmar que:

*“não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituem encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à actividade exercida por seu intermédio”.*

Em suma, ao adotar-se o elemento de conexão «residência» estabelece-se a contraposição entre o tipo de obrigação fiscal a que estão sujeitos residentes e não residentes. O sujeito passivo residente de um Estado é tributável sobre a totalidade dos rendimentos auferidos, tanto de fonte interna como de fonte externa. O sujeito passivo não residente está sujeito a uma obrigação tributária limitada, tributando-se apenas os rendimentos resultantes de fontes localizadas no território desse Estado.

#### **4. REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES**

Como anteriormente se referiu, em matéria de imposto sobre o rendimento a distinção entre residentes e não residentes é essencial, uma vez que os residentes são sujeitos a imposto por obrigação pessoal ou ilimitada, enquanto os não residentes são sujeitos a imposto por obrigação real ou limitada. No que concerne aos não residentes em território português, há que distinguir entre os que dispõem ou não de estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis os rendimentos em causa. Os primeiros são tributados da mesma forma que as pessoas coletivas domiciliadas em Portugal e os segundos estão, em regra, sujeitos a um imposto retido na fonte sobre os rendimentos individualmente considerados.

Como refere Guimarães (2000: 161):

*“a importância do conceito de estabelecimento estável está directamente conexas com a necessidade de imputar o ónus da tributação. Não basta existir matéria tributável é necessário que essa matéria tributável dê origem a obrigação de imposto e que esta possa ser imputável a alguém. O conceito de estabelecimento estável permite essa imputação e dá um critério de repartição para o encargo da tributação nas relações entre Estados”.*

Nestes termos, para que exista estabelecimento estável são necessárias as seguintes condições: exista um local de negócio (*place of business*); o local tem de se situar numa área localizada; o contribuinte tem de ter direito de usar esse local; o uso do local de negócio tem de ter alguma permanência; as atividades desenvolvidas nesse local têm de ser atividades empresariais tal como definidas no tratado e nas leis internas.

As pessoas singulares não residentes em Portugal apenas são tributáveis pelos rendimentos que aqui tenham sido obtidos (princípio da territorialidade em sentido estrito). A **incidência do imposto** sobre não residentes encontra-se, no que concerne às pessoas singulares, descrita no artigo 13º, nº 1, *in fine*, do CIRS, segundo o qual ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que, não residindo em território português, aqui obtenham rendimentos. Acrescentando o nº 2 do artigo 15º do mesmo código que, tratando-se de não residentes o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português. A matéria coletável é determinada de acordo com as regras estabelecidas para as diferentes categorias de rendimentos, sendo que, de harmonia com o previsto no nº 5 do artigo 71º do CIRS, as taxas proporcionais, de natureza liberatória, previstas naquele normativo, incidem sobre rendimentos ilíquidos.

São sujeitos passivos de imposto, as pessoas singulares não residentes em Portugal que sejam titulares do direito ao rendimento obtido em território nacional (nº 1 do artigo 13º do CIRS). Em paralelo com o sujeito passivo, a lei prevê a figura do substituto tributário, impondo tal responsabilidade às entidades devedoras dos rendimentos, ou seja, às fontes pagadoras.

Figura jurídica distinta do substituto é a do representante. As pessoas singulares que obtenham rendimentos sujeitos a tributação em território português e que nele não sejam consideradas fiscalmente residentes, nem disponham de estabelecimento estável, estão obrigados a designar quem as represente perante a administração fiscal e garanta o cumprimento das suas obrigações tributárias, nos termos do artigo 130º do CIRS. Segundo entendimento da administração fiscal, não é obrigatória a nomeação do representante fiscal no caso de os não residentes apenas obterem, em território português, rendimentos sujeitos a retenção a título definitivo.

A tributação dos rendimentos auferidos em território português por não residentes é efetuada, em regra, por retenção a título definitivo, ou seja, a **taxas liberatórias** (artigos 71º e 72º do CIRS). Os rendimentos que não forem sujeitos a retenção na fonte a taxas liberatórias são tributados a **diferentes taxas**, conforme a sua natureza, nomeadamente:

- a) 10%, sobre o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultantes da alienação de partes sociais e outros valores mobiliários;
- b) 15%, sobre os rendimentos prediais;
- c) 25%, sobre as: mais-valias decorrentes da alienação de imóveis; mais-valias decorrentes da cedência de posição contratual em contratos relativos a bens imóveis; mais-valias da cedência definitiva de direitos da propriedade intelectual ou industrial quando o transmitente não for o titular originário; rendimentos imputáveis a estabelecimento estável;
- d) 20%, sobre os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, por residentes não habituais em território português;
- e) 21,5%, sobre os rendimentos de capitais.

Em conformidade com o artigo 7º do CIRS, o momento da retenção depende do tipo de rendimento tributável, tal como sintetiza o Quadro 1.

**Quadro 1. Regras para determinar a data de retenção de imposto**

<b>Tipo de rendimento</b>	<b>Momento da retenção</b>
Lucros das entidades sujeitas a IRC, colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluído os adiantamentos por conta de lucros.	Momento da colocação à disposição
Valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.	
Rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento.	
Remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.	
Juros (cujos contratos não indiquem o prazo de vencimentos)	Momento do reembolso
Juros (cujos contratos indiquem o prazo de vencimentos)	Momento do vencimento
Juros totalmente presumidos	Considera-se ter lugar em 31 de Dezembro de cada ano ou na data do reembolso, se anterior.
Royalties	Momento do apuramento do respetivo quantitativo.
Prestação de serviços	Momento do pagamento.

Fonte: Elaboração própria.

As **isenções** em matéria de retenção definitiva sobre residentes no estrangeiro classificam-se em subjetivas e objetivas. Beneficiam de isenção subjetiva (isenção concedida em função da natureza do sujeito que auferir os rendimentos), as remunerações auferidas, nessa qualidade pelo pessoal das missões diplomáticas e consulares e pelo pessoal ao serviço das organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos do artigo 37º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho (MF, 1989). Beneficiam de isenção objetiva (isenção concedida em função da natureza da atividade ou de operação a que se refere), os seguintes rendimentos:

- rendimentos derivados de unidades de participação em fundos de investimento, constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional (artigo 22º do EBF);
- mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, *warrants* autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa, com as limitações constantes dos nº 1 e nº 2 do artigo 27º do EBF;
- juros das contas poupança-reformados, cujo saldo não ultrapasse o limite constante do artigo 20º do EBF.

Como **obrigações declarativas**, sujeitos passivos de IRS não residentes cumprem geralmente a sua obrigação tributária mediante o instrumento da substituição tributária. Assim sendo, como já anteriormente se referiu, a lei prevê a figura do substituto tributário, imputando-lhe, enquanto entidade devedora de

rendimentos a não residentes, a obrigação de reter o imposto devido e de o entregar nos cofres do Estado, para além de lhe impor uma responsabilidade exclusiva por esse imposto. Para além do substituto tributário, os não residentes são obrigados a nomear um representante e um gestor de bens ou direitos em território português.

De facto, o artigo 130º do CIRS dispõe que, os não residentes que obtenham rendimentos em território nacional têm que nomear um representante perante a Direcção Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais. Contudo, não está abrangido nesses deveres fiscais a garantia de pagamento das dívidas fiscais dos representados.

Por seu turno, a designação do representante é efetuada na declaração de início de atividade ou na declaração de inscrição do número de identificação fiscal de pessoas singulares, devendo essa designação ter a aceitação expressa do representante. Segundo o artigo 27º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro (MF, 1998), o gestor de bens ou direitos é qualquer pessoa singular ou coletiva que assume a direção de negócios da entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade.

O CIRS estabelece ainda algumas **obrigações acessórias** dirigidas quer às entidades devedoras dos rendimentos quer aos seus próprios titulares. Tais obrigações têm natureza contabilística e declarativa. De acordo com o artigo 101º do CIRS, as entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte pelas taxas previstas no artigo 71º do mesmo código são obrigadas a deduzir as importâncias correspondentes à aplicação das taxas nele previstas.

Nos termos da alínea b) do nº 7 do artigo 119º do CIRS, as entidades devedoras de rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes são obrigadas, no que diz respeito aos rendimentos não sujeitos a retenção por taxa liberatória, a possuir o registo atualizado das pessoas credoras desses rendimentos, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respetivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos.

Quanto aos rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, sujeitos a retenção pelas taxas previstas no artigo 71º do CIRS, a obrigação prende-se com a posse de um registo atualizado dos titulares desses rendimentos com indicação do respetivo regime fiscal (alínea b) do nº 2 do artigo 119º do CIRS). Esta obrigatoriedade é aplicável às entidades devedoras de rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes sujeitos a retenção pelas taxas previstas no artigo 71º do CIRS, mas cujos titulares beneficiem de isenção, de redução de taxa ou de dispensa de retenções.

As entidades devedoras de rendimentos são também obrigadas a entregar ao titular do rendimento até ao dia 20 de Janeiro de cada ano um documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo quando for caso disso, as importâncias correspondentes aos rendimentos em espécie que lhe hajam sido atribuídas, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar. As mesmas entidades

são obrigadas a entregar à DGCI, com o prazo limite de 31 de Julho de cada ano, uma declaração relativa aos rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes em território nacional, de modelo oficial (declaração Modelo 30 de IRS).

No que diz respeito aos titulares dos rendimentos, só os não residentes, mas com estabelecimento estável em Portugal e que aqui auferirem rendimentos que lhe sejam imputáveis derivados de prestações de serviços, é que têm deveres declarativos. Tais deveres são iguais aos dos sujeitos passivos residentes em território nacional. Para além dos deveres declarativos existem os que decorrem dos artigos 115º e 116º do CIRS, nomeadamente emitir recibo das importâncias recebidas pelas prestações de serviços efetuadas, e emitir fatura ou documento equivalente de todos os serviços prestados e realizados em território nacional.

Recentemente, em 2009, foi criado um novo conceito fiscal, o de “residente não habitual” em território português<sup>2</sup>, o qual corresponde às pessoas singulares que se tornem residentes fiscais, nomeadamente por passarem a ter aqui uma residência com a intenção de a ocupar e manter como residência habitual e não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados em sede de IRS. A pessoa que seja considerada residente não habitual adquire o direito a ser tributada como tal pelo período de dez anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI (MF, 2009).

O regime especial de tributação do residente não habitual é aplicável aos rendimentos das categorias A e B decorrentes de atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou de propriedade intelectual, industrial ou *know-how*. Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, elencados na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro (MF, 2010), por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%. Os restantes rendimentos auferidos pelo residente não habitual, ou pelos membros do seu agregado familiar, que não cumpram os requisitos para serem abrangidos por este regime especial, são sujeitos a tributação de acordo com as regras gerais do CIRS. Aos rendimentos obtidos fora do território português pelos residentes não habituais e que, estejam sujeitos a tributação em Portugal, aplicar-se-á, em regra, o método da isenção, na modalidade de isenção com progressividade (Carlos *et al.*, 2010).

Uma vez explanada a situação dos não residentes sem estabelecimento estável, importa agora analisar a realidade para os **não residentes com estabelecimento estável**. O conceito de estabelecimento estável é definido no artigo 4º do CIRC como qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. O termo estabelecimento estável inclui as explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, bem como as minas, os poços de petróleo ou de gás, as pedreiras ou quaisquer outros locais de extração de recursos naturais, situados em território português. Abrange igualmente as atividades de sociedades não residentes, exercidas através de empregados ou de outro pessoal contratado para esse efeito, por período seguido ou interpolado, não inferior a 120 dias, compreendido num intervalo de 12 meses (Teixeira, 2008).

---

<sup>2</sup> O Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro (MF, 2009), aprovou o Código Fiscal do Investimento, o qual, entre outras medidas direccionadas à melhoria da competitividade de Portugal a nível internacional, introduziu um novo regime de tributação dos rendimentos dos residentes não habituais, em sede de IRS.

Os não residentes que disponham em Portugal de estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis rendimentos são tributados, em relação a esses rendimentos, de acordo com as mesmas normas e regras de determinação do lucro das pessoas coletivas residentes em Portugal. Os estabelecimentos estáveis são, por isso, equiparados a estas, sendo tributados como se se tratasse de empresas independentes. O princípio da tributação independente encontra-se consagrado na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC, segundo o qual o IRC incide sobre o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades não residentes, à mesma taxa que incide sobre entidades com sede e direção efetiva em território português.

O artigo 50.º do CIRC dispõe que o lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, as normas referentes à determinação do lucro das pessoas coletivas residentes em Portugal. O lucro determina-se em função da contabilidade (n.º 1 do artigo 17.º do CIRC). Por seu lado, o n.º 1 do artigo 115.º do CIRC dispõe que os estabelecimentos estáveis de não residentes são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º do mesmo código, permita o controlo do lucro tributável.

De acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, o crédito por dupla tributação internacional opera por força de uma dedução à coleta, através da qual se atribui um crédito de imposto, isto é, uma dedução correspondente ao montante de imposto suportado no estrangeiro. A dedução a que se refere a alínea do CIRC mencionada é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (alínea a) do n.º 1 do artigo 91.º do CIRC);
- fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos, direta ou indiretamente, suportados para a sua obtenção.

Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela Convenção. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 91.º do CIRC, após a determinação da coleta, é possível deduzir o imposto suportado no estrangeiro sobre rendimentos incluídos na matéria coletável até ao limite do IRC que seria devido sobre o mesmo rendimento. Portugal aplica assim o método da imputação ordinária de forma a eliminar a dupla tributação internacional (Almeida, 2010).

Em resumo, por força dos compromissos assumidos internacionalmente por Portugal, há não residentes privilegiados em função da sua residência em concreto. É o caso dos residentes noutros Estados membros da União Europeia e dos residentes em Estados com os quais Portugal celebrou um acordo de dupla tributação. Portugal é obrigado a enquadrar estes sujeitos passivos em conformidade com a ordem jurídica comunitária, no primeiro caso, e com o acordo de dupla tributação aplicável, no segundo caso, quando destes regimes resulte um tratamento mais favorável do que o estabelecido na lei interna (Teixeira, 2007).

## 5. EVIDÊNCIA DO DISTRITO DE VISEU DA TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES

Exposto que está o normativo legal que regula a tributação dos não residentes em Portugal, procede-se ao desenvolvimento da análise empírica exploratória. Assim, neste ponto da investigação, a partir dos dados da declaração Modelo 30 de IRS - Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, obtidos junto da DGCI, recolhem-se evidências que permitem avaliar e quantificar a tributação em Portugal dos sujeitos passivos não residentes, tomando por referência os contribuintes do distrito de Viseu no período 2006-2010. O ano de 2010 corresponde ao período de tributação (coincidente com o ano civil) mais recente com dados disponíveis e definitivos, enquanto o ano de 2006 se justifica por cumprir o requisito de 5 anos de análise.

De acordo com o disposto no artigo 18º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro (MF, 1991), não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no artigo 71º do CIRS quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Assim, seguindo o paradigma da investigação positivista, ao apresentar uma conceção objetiva da realidade (Hopper e Powell, 1985), a par de uma abordagem quantitativa, e na presença de todos os concelhos do distrito de Viseu (em concreto 24), seleccionou-se a população a estudar, a qual é coincidente com a amostra. Segundo Riley *et al.* (2001: 147-148) a «população» é definida como:

*“(...) o número total de pessoas, objectos ou eventos que são relevantes para os aspectos da investigação que se vai estudar”.*

Enquanto, para os mesmos autores, a «amostra»:

*“(...) só se refere a uma parte da população e o termo ‘amostra’ normalmente refere-se àquela parte da população estudada com relação ao processo de investigação”.*

O Distrito de Viseu passou de uma população residente de 395.255 habitantes em 2005 para um total de 390.255 habitantes em 2010 (Quadro 2). O decréscimo populacional foi verificado em todos os concelhos do distrito, exceto no concelho de Viseu, em que a população aumentou 2.398 habitantes (+ 2,5%), em consequência da uma deslocação dos habitantes dos diversos concelhos do distrito para a cidade de Viseu, possivelmente por ser a capital de distrito e isso envolver uma maior atratividade populacional devido a uma maior oferta de emprego público e privado. Em 2010 a população residente no concelho de Viseu representa 25,5% do total da população do respetivo distrito.

**Quadro 2. População residente no distrito de Viseu, 2005-2010**

Concelhos	População média anual residente (N.º)					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Armamar	7.293,5	7.243,0	7.185,0	7.112,0	7.036,5	6.956,5
Carregal do Sal	10.579,0	10.619,0	10.634,0	10.616,0	10.602,5	10.591,5
Castro Daire	16.807,0	16.750,0	16.675,0	16.560,5	16.446,5	16.319,0
Cinfães	21.187,5	20.915,5	20.634,0	20.346,0	20.043,5	19.728,0
Lamego	26.914,0	26.629,0	26.330,5	26.020,0	25.706,5	25.362,5
Mangualde	21.182,0	21.227,0	21.234,0	21.187,5	21.148,0	21.112,0
Moimenta da Beira	11.048,5	11.037,0	11.007,5	10.963,0	10.920,5	10.872,5
Mortágua	10.348,0	10.304,0	10.247,0	10.185,0	1.0116	10.041,0
Nelas	14.548,5	14.620,0	14.683,0	14.729,5	1.4736	14.725,0
Oliveira de Frades	10.607,5	10.626,0	10.632,0	10.635,0	10.637,5	10.622,0
Penalva do Castelo	8.738,5	8.679,5	8.610,5	8.526,5	8.430,0	8.319,0
Penedono	3.372,5	3.356,5	3.334,0	3.304,0	3.275,5	3.245,5
Resende	11.932,5	11.831,0	11.728,0	11.621,0	11.500,0	11.370,0
Santa Comba Dão	12.381,0	12.365,0	12.335,5	12.286,5	12.236,0	12.171,5
São João da Pesqueira	8.318,5	8.236,0	8.158,5	8.056,0	7.952,5	7.856,5
São Pedro do Sul	19.2049,0	19.276,5	19.247,0	19.206,0	19.178,5	19.171,0
Sátão	13.450,0	13.502,0	13.539,5	13.542,0	13.518,5	13.485,5
Sernancelhe	6.141,5	6.118,5	6.082,0	6.035,5	5.993,0	5.951,5
Tabuaço	6.470,0	6.399,0	6.315,0	6.237,5	6.168,0	6.086,5
Tarouca	8.312,0	8.339,0	8.358,5	8.341,5	8.317,5	8.294,0
Tondela	31.036,5	30.984,0	30.886,5	30.775,0	30.622,0	30.435,5
Vila Nova de Paiva	6.334,0	6.362,5	6.387,5	6.399,0	6.399,0	6.395,0
Viseu	97.205,5	97.884,0	98.393,0	98.817,5	99.243,0	99.603,5
Vouzela	11.797,5	11.771,5	11.739,0	11.691,5	11.620,0	11.540,0
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>395.254,5</b>	<b>395.075,5</b>	<b>394.376,5</b>	<b>393.194,0</b>	<b>391.847,0</b>	<b>390.255,0</b>

Fonte: INE (2006a-2011b).

Em relação à população empregada por ramos de atividade económica<sup>3</sup>, verifica-se no Quadro 3 que no distrito de Viseu é o sector terciário que detém maior número de trabalhadores (cerca de 55% do total), seguindo-se o sector secundário (com 41%) e, por último, o primário (aproximadamente 4%). O sector que mais contribui para a importância registada pelo sector terciário são os sectores da Construção (F), do Comércio por Grosso e a Retalho (G) e o sector do Alojamento e Restauração (I).

<sup>3</sup> Segundo a classificação da actividade económica, revisão 3 de 2007, aprovada pelo Decreto-lei nº 381/2007, de 14 de Novembro (PCM, 2007), os sectores de actividade económica são: A – Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca; B – Indústrias extractivas; C – Indústrias transformadoras; D – Electricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio; E – Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição; F -Construção; G – Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos; H – Transportes e armazenagem; I - Alojamento, restauração e similares; J – Actividades de informação e de comunicação; K – Actividades financeiras e de seguros; L - Actividades imobiliárias; M – Actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares; N - Actividades administrativas e dos serviços de apoio; O - Administração Pública e defesa; segurança social obrigatória; P - Educação; Q – Actividades de saúde humana e apoio social; R - Actividades artísticas, de espectáculos, desportivas e recreativas; S - Outras actividades de serviços; T – Actividades das famílias empregadoras de pessoal doméstico e actividades de produção das famílias para uso próprio; U - Actividades dos organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais.



Neste contexto, não é de estranhar os valores apresentados pelo distrito de Viseu no âmbito da tributação em IRS dos não residentes, isto é, se a representatividade dos trabalhadores por conta de outrem no distrito em referência não atingia os 3% do total do Continental (correspondendo a 59.553 trabalhadores e consequentemente sujeitos passivos de imposto), nem de Portugal, também o número de sujeitos passivos não residentes em Portugal não poderia ser muito elevado em cada concelho.

**Quadro 3. Trabalhadores por conta de outrem segundo o sector de atividade, 2008**

Concelhos	Sector de atividade			Total
	Primário CAE: A	Secundário CAE: B-F	Terciário CAE: G-U	
Armamar	73	487	277	837
Carregal do Sal	79	794	591	1.464
Castro Daire	-	-	982	1.638
Cinfães	34	1.019	647	1.700
Lamego	151	1.157	2.357	3.665
Mangualde	20	2.698	2.506	5.224
Moimenta da Beira	67	342	788	1.197
Mortágua	163	663	705	1.531
Nelas	41	1.780	962	2.783
Oliveira de Frades	94	2.621	1.135	3.850
Penalva do Castelo	14	329	477	820
Penedono	-	-	141	206
Resende	-	-	537	901
Santa Comba Dão	40	655	854	1.549
São João da Pesqueira	260	212	378	850
São Pedro do Sul	92	584	1.356	2.032
Sátão	31	637	577	1.245
Sernancelhe	9	260	347	616
Tabuaço	76	233	217	526
Tarouca	36	413	495	944
Tondela	242	2.465	2.003	4.710
Vila Nova de Paiva	-	-	311	472
Viseu	269	6.084	13.779	20.132
Vouzela	110	1.209	588	1.907
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>1.901</b>	<b>24.642</b>	<b>33.010</b>	<b>59.553</b>
<b>Continente</b>	<b>34.859</b>	<b>772.288</b>	<b>1.363.927</b>	<b>2.171.074</b>
<b>Portugal</b>	<b>36.524</b>	<b>798.315</b>	<b>1.433.076</b>	<b>2.267.915</b>

Fonte: INE (2006a-2011b).

De acordo com os dados obtidos junto da DGCI e tratados de forma descritiva nesta investigação, o distrito de Viseu registou no período 2006-2010 um total de 1.083 sujeitos passivos não residentes em Portugal (Quadro 4), cujas empresas que paga os rendimentos se encontra localizadas maioritariamente nos concelhos de: Viseu (175); Nelas (170); Mangualde (160); Tondela (126); Sátão (94); São João da Pesqueira (48); e São Pedro do Sul (44). Esta evidência resulta da estrutura industrial existente nestes concelhos, uma vez que alguns deles possuem aí localizadas multinacionais de que são exemplo as empresas do «Grupo Visabeira»

em Viseu, da empresa «Borgstena -Têxtil Portugal» em Nelas, da «Peugeot Citroen» em Mangualde e da «Avon Automotive Portugal» em Tondela.

**Quadro 4. Distribuição das empresas que pagam os rendimentos, 2006-2010**

<b>Concelhos</b>	<b>Sujeitos passivos (N.º)</b>
<b>Armamar</b>	9
<b>Carregal do Sal</b>	20
<b>Castro Daire</b>	25
<b>Cinfães</b>	7
<b>Lamego</b>	30
<b>Mangualde</b>	160
<b>Moimenta da Beira</b>	4
<b>Mortágua</b>	43
<b>Nelas</b>	170
<b>Oliveira de Frades</b>	25
<b>Penalva do Castelo</b>	9
<b>Penedono</b>	0
<b>Resende</b>	4
<b>Santa Comba Dão</b>	23
<b>São João da Pesqueira</b>	48
<b>São Pedro do Sul</b>	44
<b>Sátão</b>	94
<b>Sernancelhe</b>	21
<b>Tabuaço</b>	19
<b>Tarouca</b>	4
<b>Tondela</b>	126
<b>Vila Nova de Paiva</b>	7
<b>Viseu</b>	175
<b>Vouzela</b>	16
<b>Total</b>	<b>1.083</b>

Fonte: Elaboração própria.

Quanto ao país de residência dos sujeitos passivos não residentes em território português no período em referência, pode constatar-se através do Quadro 5 que os mesmos residiam maioritariamente em países da UE (76%) e os restantes em países extracomunitários (24%), tão diversificados como: Suíça (87); Brasil (36); Estados Unidos (22); Canada (13); Austrália (11); e Emiratos Árabes Unidos (10). No que se refere à UE constata-se que os países a registar o maior número de sujeitos passivos não residentes em território português são: Espanha (220); França (204); Reino Unido (80); Alemanha (74); e Itália (50). Quer uns, quer outros, são tradicionalmente países com os quais Portugal mantém relações económicas e financeiras, bem como destinos de emigração.

**Quadro 5. País de residência dos sujeitos passivos não residentes, 2006-2010**

Países da UE	Sujeitos passivos (N.º)	Países fora da UE	Sujeitos passivos (N.º)
Alemanha	74	África do Sul	4
Áustria	12	Angola	7
Bélgica	23	Austrália	11
Bulgária	1	Brasil	36
Chipre	8	Canada	13
Dinamarca	22	China	8
Espanha	220	Coreia	4
Finlândia	2	Costa do Marfim	4
França	204	Emiratos Árabes Unidos	10
Grécia	12	Estados Unidos	22
Irlanda	11	Guatemala	4
Itália	50	Hong Kong	5
Luxemburgo	14	Ilhas Caimão	2
Malta	4	Índia	5
Noruega	5	Islândia	3
Países Baixos	39	Japão	4
Polónia	2	Líbano	3
Reino Unido	80	Porto Rico	4
República Checa	6	República da Coreia	2
República Eslovaca	1	República Democrática Congo	6
Roménia	4	Suíça	87
Suécia	28	Venezuela	4
Fora da EU, com apenas 1 sujeito passivo, aparecem ainda 13 países: Cabo Verde; Egipto; Ilhas Virgens Britânicas; Irão; Jordânia; Nova Zelândia; Paquistão; República Dominicana; Rússia; Tailândia; Tunísia; Turquia; e Zimbabue.			
<b>Total</b>	<b>821</b>	<b>Total</b>	<b>262</b>

Fonte: Elaboração própria.

**Quadro 6. Tipo de rendimentos tributados, 2006-2010**

Tipologia	Sujeitos passivos (N.º)
Trabalho dependente	102
Prestações de serviços	290
Comissões	268
Pensões	4
Dividendos	42
Juros ou rendimentos de aplicação de capitais	263
Prediais	9
Royalties	53
Outros rendimentos	52
<b>Total</b>	<b>1.083</b>

Fonte: Elaboração própria.

No que se refere à tipologia dos rendimentos declarados pelas empresas do distrito de Viseu relativamente aos sujeitos passivos aí não residentes observa-se no Quadro 6 que, no período 2006-2010, foram declarados 9 tipos de rendimentos, em concerto: trabalho dependente; prestações de serviços; comissões; pensões;

dividendos; juros ou rendimentos de aplicação de capitais; prediais; royalties; e outros rendimentos. Destes, assiste-se à preponderância das «prestações de serviços» (290 sujeitos passivos), seguidas pelas «comissões» (268 sujeitos passivos) e «juros ou rendimentos de aplicação de capitais» (263 sujeitos passivos). Com um valor pouco significativo encontram-se os rendimentos «prediais» (9 sujeitos passivos) e as «pensões» (4 sujeitos passivos).

## 6. CONCLUSÃO

A par do que sucede na generalidade dos outros Estados, Portugal tributa os residentes no seu território de acordo com o princípio da universalidade da tributação, designado *Worldwide taxation*. A tributação dos rendimentos, agrupados por categorias, terá, no entanto, de se encontrar expressamente prevista na lei, por via do princípio da tipicidade, plasmado nos nº 2 e nº 3 do artigo 103º da CRP (AR, 2001), pelo que se revela sempre necessária a qualificação e determinação do rendimento coletável.

No que tange à tributação dos sujeitos passivos não residentes, para efeitos fiscais, Portugal prevê no nº 2 do artigo 15º do CIRS que este incida unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português, estabelecendo o artigo 18º do mesmo código quais os rendimentos que se consideram obtidos naquele território. Deste modo, está-se no domínio da aplicação do princípio da territorialidade. Adicionalmente, no que se refere aos rendimentos de não residentes, determina a alínea a) do nº 3 do artigo 22º do CIRS que não ocorra o englobamento, antes se prevendo uma tributação por via da aplicação de taxas de carácter especial ou liberatório.

Assim, compulsados os artigos 22º e seguintes do CIRS, verifica-se que a determinação do rendimento coletável dos sujeitos passivos não residentes em território português, não ocorre em termos idênticos à determinação do rendimento coletável dos sujeitos passivos residentes, dado que as normas plasmadas naqueles artigos se aplicam exclusivamente a estes últimos. Deste tratamento diferenciado resulta, por vezes, a existência de uma discriminação positiva em função da residência.

Portugal tem atualmente uma extensa rede de convenções para evitar a dupla tributação não só com países pertencentes à União Europeia, mas também com países terceiros. As convenções, sendo acordos publicados e ratificados pela Assembleia da República, em termos de hierarquia de normas, sobrepõem-se à legislação nacional, sendo um instrumento importante na mitigação dos efeitos fiscais causados por situações em que os trabalhadores se deslocam do território de um Estado-membro para o território de um outro Estado para aí estabelecerem a sua residência e local de trabalho. Desta forma, as convenções são utilizadas para determinar o Estado que tem competência para tributar os rendimentos, se o Estado da fonte dos rendimentos ou o Estado de residência da pessoa. Dependendo da natureza do rendimento, as convenções podem atribuir uma competência de tributação exclusiva a um Estado ou uma competência cumulativa a ambos os Estados.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, P.P. (2010). *JusPrático IRC 2010*. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Assembleia da República (AR, 1999). Lei n.º 150/99, aprova o Código do Imposto do Selo. *Diário da República*, 213, Série I-A, 11 de Setembro: 6264-6275.
- Assembleia da República (AR, 2001). Lei Constitucional n.º 1/2001, publica a quinta revisão constitucional. *Diário da República*, 286, Série I-A, 12 de Dezembro: 8172-8217.
- Assembleia da República (AR, 2005). Lei n.º 60-A/2005, aprova o Orçamento do Estado para 2006. *Diário da República*, 250, Suplemento, Série I-A, 30 de Dezembro: 7506(2)-7506(360).
- Carlos, A.; Abreu, I.; Durão, J. e Pimenta, M. (2010). *Guia dos Impostos em Portugal*. Lisboa: Quid Juris.
- Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE (CAF-OCDE, 2006). Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património - Versão condensada. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 197.
- Faustino, M. (2003). *O Dever de Retenção na Fonte e Outros Deveres Autónomos de Cooperação em IRS*. Lisboa: Áreas Editora.
- Faveiro, V. (1984). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. I Volume - Introdução ao Estudo da Realidade Tributária. Teoria Geral do Direito Fiscal*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Guimarães, V.B. (2000). O Conceito de Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 188: 154-184.
- Hopper, T. e Powell, A. (1985). Making sense on research into organizational and social aspects of management accounting review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22: 429-465.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2006a). *Anuário Estatístico da Região Norte*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2006b). *Anuário Estatístico da Região Centro*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2007a). *Anuário Estatístico da Região Norte*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2007b). *Anuário Estatístico da Região Centro*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2008a). *Anuário Estatístico da Região Norte*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2008b). *Anuário Estatístico da Região Centro*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2009a). *Anuário Estatístico da Região Norte*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2009b). *Anuário Estatístico da Região Centro*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2010a). *Anuário Estatístico da Região Norte*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2010b). *Anuário Estatístico da Região Centro*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2011a). *Anuário Estatístico da Região Norte*. Lisboa: INE.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2011b). *Anuário Estatístico da Região Centro*. Lisboa: INE.
- Miguel, E. (2007). *A Tributação das Renditas Auferidas por Empresas Não Residentes no Brasil*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado em Direito das Relações Económicas Internacionais.
- Ministério das Finanças (MF, 1988a). Decreto-Lei n.º 442-A/88, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). *Diário da República*, 277, I Série, 2.º Suplemento, 30 de Novembro: 4754(2)-4754(35).
- Ministério das Finanças (MF, 1988b). Decreto-Lei n.º 442-B/88, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). *Diário da República*, 277, I Série, 2.º Suplemento, 30 de Novembro: 4754(38)-4754(71).
- Ministério das Finanças (MF, 1989). Decreto-Lei n.º 215/89, aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais. *Diário da República*, 149, I Série, 1 de Julho: 2578 a 2591.
- Ministério das Finanças (MF, 1991). Decreto-Lei n.º 42/91, altera as fórmulas de retenção do IRS. *Diário da República*, 18, I Série-A, 22 de Janeiro: 338-342.
- Ministério das Finanças (MF, 1998). Decreto-Lei n.º 398/98, aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. *Diário da República*, 290, I Série-A, 17 de Dezembro: 6872-6892.
- Ministério das Finanças (MF, 2003). Decreto-Lei n.º 287/2003, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003 de 30 de Julho, aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, altera o Código do Imposto do Selo, altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais e os Códigos do IRS e do IRC e revoga o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações. *Diário da República*, 262, Série I-A, 12 de Novembro: 7568-7647.
- Ministério das Finanças (MF, 2009). Decreto-Lei n.º 249/2009, aprova o Código Fiscal do Investimento. *Diário da República*, 185, Série I, 23 de Setembro: 6774-6783.

- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2010). Portaria n.º 12/2010, aprova a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS. *Diário da República*, 4, Série I, 7 de Janeiro: 40-42.
- Morais, R. (2008). *Sobre o IRS*. 2ª ed.. Coimbra: Almedina.
- Nabais, C. (2007). *Prática Fiscal*. Lidel: Lisboa.
- Nabais, J. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Oliveira, V.C. (2005). *Tributação do Rendimento – Tributação Mundial versus Tributação na Fonte*. Porto: Vida Económica.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 2007). Decreto-Lei n.º 381/2007, aprova a Classificação Portuguesa das Actividades Económicas, Revisão 3. *Diário da República*, 219, Série I, 14 de Novembro: 8440-8464.
- Rainha, J. (2007). *Impostos: Noções Essenciais*. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos.
- Riley, M.; Wood, R.C.; Clark, M.A.; Wilkie, E. e Szivas, E. (2001). *Researching and Writing Dissertations in Business and Management*. London: Thomson Learning.
- Teixeira, G. (2008). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Teixeira, M.D. (2007). *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina.
- Xavier de Basto, J.G. (2007). *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Xavier, A.; Palma, C. e Xavier, L. (2007). *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Coimbra: Almedina.