



**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**  
**Instituto Politécnico da Guarda**

**TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL DOS**  
**NÃO RESIDENTES:**  
**O DISTRITO DE VISEU**

---

**PROJETO APLICADO PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE**  
**EM GESTÃO, ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE**

**MARIA ALICE DE ALMEIDA GOMES**

março / 2013



**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**  
Instituto Politécnico da Guarda

**TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL DOS  
NÃO RESIDENTES:  
O DISTRITO DE VISEU**

---

**PROJETO APLICADO PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE  
EM GESTÃO, ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE**

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Doutora Maria de Fátima David

**MARIA ALICE DE ALMEIDA GOMES**

março / 2013

## **AGRADECIMENTOS**

Embora este Projeto Aplicado seja, pela sua finalidade académica, um trabalho individual, há contributos de natureza diversa que não podem, nem devem, deixar de ser realçados. Por essa razão, desejo expressar os meus sinceros agradecimentos:

À minha orientadora, Prof. Doutora Maria de Fátima David, pelo estímulo, sugestões, críticas construtivas e apoio, bem como, pela dedicação e disponibilidade sempre manifestadas ao longo de toda a investigação. Sem o seu acompanhamento e orientação seria impossível levar a cabo este Projeto.

Ao Exmo. Senhor Diretor Geral dos Impostos, pela autorização concedida ao levantamento e recolha dos dados estatísticos da Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição dos sujeitos passivos não residentes no distrito de Viseu.

A todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram com informações úteis para a execução deste trabalho.

Por último, um reconhecimento muito especial à minha família, por estar sempre presente, ajudando-me e incentivando-me ao longo da minha vida pessoal e profissional.

*A todos,*

*Muito obrigada!*

## RESUMO

Este Projeto Aplicado centra-se no atual sistema fiscal português, em geral, e no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), em particular. Assim, após uma breve descrição das regras gerais de tributação em sede de IRS em Portugal, a análise passará pela caracterização das regras específicas de tributação em IRS para não residentes. Para tal, analisam-se os elementos de conexão, com vista a compreender as regras específicas de tributação em IRS dos não residentes. Estes 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 aos objetos e aos factos (como a fonte de produção ou pagamento do rendimento, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento estável ou o lugar de celebração de um contrato).

Nestes termos, adoptando-se o elemento de conexão residência, estabelece-se a contraposição entre o tipo de obrigação fiscal a que estão obrigados os sujeitos passivos residentes e não residentes. O sujeito passivo residente em Portugal é tributado sobre a totalidade dos rendimentos auferidos, tanto de fonte interna como de fonte externa. Enquanto, o sujeito passivo não residente está sujeito a uma obrigação limitada, tributando-se apenas os rendimentos resultantes de fontes localizadas em território Português.

Por conseguinte, a questão principal deste Projeto Aplicado 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 estabilidade da análise com 5 anos. 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, Elementos de conexão, Portugal.

## ABSTRACT

This Applied Project focuses on current Portuguese tax system, in general, and on Personal Income Tax (with Portuguese acronym IRS), in particular. So, after a brief description of the general taxation rules for IRS in Portugal, the analysis will include the characterization of the rules specific to non-residents for IRS tax purposes. To this end, it has been analyzed the connecting factors in order to understand the rules specific to non-residents for IRS tax purposes. These consist on relationships or connections between people, objects and events with the legal tax, distinguishing themselves in subjective, if they relate to people (such as nationality or residence), or goals, whether they relate to the objects and the facts (as the source of production or payment of income, the place of location of property, the place of permanent establishment or the place of conclusion of a contract).

Accordingly, adopting the connecting element residence, sets up the contrast between the type of tax liability that taxpayers are forced residents and non-residents. The taxpayer resident in Portugal is taxed for all income earned, both as internal source and external source. Meanwhile, the non-resident taxpayer is subject to a limited obligation, only taxing income obtained within Portuguese territory.

Therefore, the main question of this Applied Project regarding the taxation of non-resident taxpayers in Portugal, with reference to the declaration Model 30 (Income paid or made available to non-resident taxpayers) delivered by firms located in the Viseu district, that have personal income tax as non-residents, in the period 2006-2010. In exploratory empirical analysis, the year 2010 corresponds to the most recent tax year with available data and definitive, while the year 2006 is justified by fulfilling the stability requirement of analysis with five years. The results, besides being justified in the general taxation rules on IRS, have connecting elements, specifying the tax systems adopted for taxing income obtained by non-residents within Portuguese territory.

**Key words:** Taxation, IRS, Non-residents, Connection Elements, Portugal.

# ÍNDICE

	Pág.
Glossário de Siglas .....	vi
Índice de Quadros .....	viii
<b>Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>PARTE I – ANÁLISE TEÓRICA .....</b>	<b>6</b>
<b>Capítulo 1 – Regras Gerais de Tributação em IRS .....</b>	<b>7</b>
1.1. Enquadramento .....	7
1.2. Incidência .....	8
1.3. Determinação do Rendimento Coletável.....	18
1.4. Liquidação e Obrigações Acessórias .....	21
1.5. Considerações Finais .....	23
<b>Capítulo 2 – Elementos de Conexão .....</b>	<b>25</b>
2.1. Enquadramento .....	25
2.2. Elementos de Conexão em Geral.....	26
2.3. Elementos de Conexão Subjetivos.....	31
2.4. Elementos de Conexão Objetivos.....	35
2.5. Elisão Fiscal e Elementos de Conexão.....	39
2.6. Considerações Finais .....	41
<b>Capítulo 3 – Convenções Para Evitar a Dupla Tributação.....</b>	<b>42</b>
3.1. Enquadramento.....	42
3.2. Convenção Modelo de OCDE.....	44
3.3. Convenções Celebradas por Portugal .....	66
3.4. Considerações Finais .....	67
<b>Capítulo 4 – Regras Específicas de Tributação dos Não Residentes.....</b>	<b>70</b>
4.1. Enquadramento .....	70
4.2. Não Residentes Sem Estabelecimento Estável.....	71
4.3 Residentes em Estado com o Qual Tenha Sido Celebrada CDT .....	86
4.4. Não Residentes Com Estabelecimento Estável.....	90
4.5. Considerações Finais .....	91

<b>PARTE II – ANÁLISE EMPÍRICA .....</b>	<b>93</b>
<b>Capítulo 5 – Análise Socioeconómica do Distrito de Viseu.....</b>	<b>94</b>
5.1. Enquadramento .....	94
5.2. Evolução Demográfica.....	95
5.3. Evolução Económica .....	100
5.4. Evolução Social.....	106
5.5. Considerações Finais.....	109
<b>Capítulo 6 – Evidência de Tributação dos Rendimentos dos Não Residentes .....</b>	<b>111</b>
6.1. Enquadramento .....	111
6.2. Objetivos e Metodologia da Investigação.....	112
6.3. Análise dos Resultados.....	113
6.4. Considerações Finais.....	125
<b>Conclusões .....</b>	<b>127</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>133</b>

## GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
AMU	Áreas Maioritariamente Urbanas
APU	Áreas Predominantemente Urbanas
APR	Áreas Predominantemente Rurais
AR	Assembleia da República
ATI	Acordos para Troca de Informações em Matéria Fiscal
CE	Comunidade Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
CRP	Constituição da República Portuguesa
CDT	Convenções para evitar a Dupla Tributação
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto de Selo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DOP	Denominação de Origem Protegida
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ECOFIN	<i>Economic and Financial Committee</i>
IAS	Indexante dos Apoios Sociais
IGP	Indicação Geográfica Protegida
ILC	<i>International Law Commission</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MF	Ministério das Finanças
MFAP	Ministério das Finanças e da Administração Pública
NIF	Número de Identificação Fiscal



NUT	Nomenclatura das Unidades Territoriais para fins Estatísticos
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico
OICVM	Organismos de Investimento Coletivo em Valores Mobiliários
PCM	Presidência do Conselho de Ministros
PEC	Programas de Estabilidade e Crescimento
PIB	Produto Interno Bruto
PME	Pequenas e Médias Empresas
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SP	Sujeitos Passivos
SPSS	<i>Statistical Package for Social Science</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UE	União Europeia

## ÍNDICE DE QUADROS

	Pág.
Quadro 1. Eliminação da Dupla Tributação – Isenção Integral .....	58
Quadro 2. Eliminação da Dupla Tributação – Isenção com Progressividade .....	58
Quadro 3. Eliminação da Dupla Tributação – Imputação Integral .....	60
Quadro 4. Eliminação da Dupla Tributação – Imputação Normal .....	61
Quadro 5. Resumo dos Diferentes Métodos de Eliminação da Dupla Tributação .....	62
Quadro 6. Montante de Imposto a que o Estado de Residência Renunciou .....	62
Quadro 7. Países com os quais Portugal assinou Convenções .....	66
Quadro 8. Regras para Determinar o Momento de Retenção do Imposto .....	74
Quadro 9. Área, Perímetro, Extensão Máxima e Altimétrica por Concelho, 2010 .....	95
Quadro 10. População Residente por Concelho, 2005-2010 .....	96
Quadro 11. População Residente por Concelho e Escalão Etário, 2010 .....	98
Quadro 12. Indicadores de Educação por Concelho, 2009/2010 .....	99
Quadro 13. Trabalhadores por Conta de Outrem por Concelho e Setor, 2009 .....	100
Quadro 14. Empresas por Concelho e Setor de Atividade Económica, 2009 .....	101
Quadro 15. Produção Vinícola Declarada, Expressa em Mosto, por Concelho, 2010 .....	103
Quadro 16. Pessoal ao Serviço das Empresas por Concelho, 2009 .....	104
Quadro 17. Indicadores Empresariais por Concelho, 2009 .....	105
Quadro 18. Indicadores de Saúde por Concelho, 2009-2010 .....	106
Quadro 19. Indicadores de Estabelecimentos Hoteleiros por Concelho, 2010 .....	107
Quadro 20. Indicadores Económicos por Concelho, 2009 .....	108
Quadro 21. Empresas que Entregaram Modelo 30 por Concelho, 2006-2010 .....	113
Quadro 22. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho, 2006-2010 .....	114
Quadro 23. Sujeitos Passivos Não Residentes por País da UE, 2006-2010 .....	115
Quadro 24. Sujeitos Passivos Não Residentes por País fora da UE, 2006-2010 .....	116
Quadro 25. Tipologia de Sujeitos Passivos Tributados, 2006-2010 .....	117
Quadro 26. Tipologia de Rendimentos Tributados, 2006-2010 .....	117
Quadro 27. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho e Tipo de Rendimento (Comissões, Dividendos e Juros de aplicação de capitais), 2006-2010 .....	118

Quadro 28. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho e Tipo de Rendimento (Prediais, Prestação de serviços e Royalties), 2006-2010 .....	119
Quadro 29. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho e Tipo de Rendimento (Trabalho dependente, Trabalho independente e Outros rendimentos), 2006-2010 ....	120
Quadro 30. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2006 ...	121
Quadro 31. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2007 ...	122
Quadro 32. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2008 ...	123
Quadro 33. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2009 ...	124
Quadro 34. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2010 ...	124

# INTRODUÇÃO

---

*“A coisa mais difícil de compreender é o imposto sobre o rendimento” (Albert Einstein)*

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 contorno 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 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. As Convenções, sendo acordos publicados e ratificados pela Assembleia da República, em termos de hierarquia de normas, sobrepõem-se à legislação nacional.

As Convenções são 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. As Convenções são utilizadas, designadamente, 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 competência cumulativa significa que ambos os Estados têm poderes para tributar determinado tipo de rendimento, competindo ao Estado de residência do sujeito passivo, eliminar ou atenuar a dupla tributação, seja por via da atribuição de um crédito de imposto ou pela isenção do rendimento de fonte estrangeira.

Para consubstanciar as reflexões anteriores e pela indiscutível relevância no quadro do sistema fiscal português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), esta investigação tem como **principal objetivo** identificar, explanar e refletir sobre a temática da tributação em Portugal dos não residentes, tendo por base a declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, no distrito de Viseu. Para tal, procura reunir-se informação sobre uma temática atual e relativamente pouco abordada, apesar da sua indiscutível relevância no quadro do sistema fiscal português. Como **objetivo secundário** pretende averiguar-se a existência de relação entre imposto retido e as convenções para evitar a dupla tributação, de forma a explicar que a tributação em território português, poderá ser afastada, total

ou parcialmente, quando o titular dos rendimentos seja uma entidade residente em país com o qual Portugal tenha celebrado uma Convenção para evitar a Dupla Tributação.

Em consideração aos objetivos enunciados, como **metodologia de investigação** recorreu-se, para a análise teórica, à revisão de literatura para contextualizar o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em geral, e da tributação em Portugal dos não residentes, em particular. Para a análise empírica, recorreu-se, por um lado, à informação disponibilizada pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), atual Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), relativamente aos dados estatísticos da declaração Modelo 30 no distrito de Viseu no período 2006-2010. Por outro lado, ao Instituto Nacional de Estatística (INE) para caracterizar socioeconomicamente o distrito de Viseu, já que a amostra em estudo reporta a esse distrito.

De referir que, 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, proposto por Martins (2007) como ideal para poder fazer uma análise evolutiva da realidade a estudar.

Nestes termos, este Projeto Aplicado apresenta como estrutura seis capítulos, subdivididos por duas partes claramente diferenciadas, mas interligadas entre si. A primeira parte estrutura-se em quatro capítulos (Capítulos 1 a 4), relativos à análise teórica e revisão da literatura, e a segunda parte estrutura-se em dois capítulos (Capítulos 5 e 6), relativos à análise empírica.

No **Capítulo 1** enunciam-se as regras gerais de tributação em sede de IRS, apresentando-se 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 coletável, liquidação e obrigações acessórias.

No **Capítulo 2** apresentam-se alguns conceitos e princípios básicos de fiscalidade internacional, nomeadamente os elementos de conexão, princípio da territorialidade, conceitos de residência/sede, fonte e estabelecimento estável e a sua adoção pelas normas fiscais portuguesas, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

No **Capítulo 3** analisam-se as Convenções para evitar a dupla tributação, especificamente a estrutura e conteúdo da Convenção modelo de OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico), bem como a relação dos diferentes países com os quais Portugal assinou Convenções para eliminar a dupla tributação.

No **Capítulo 4** estuda-se a tributação dos não residentes na especialidade, 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 **Capítulo 5** caracteriza-se socioeconomicamente o distrito de Viseu, em concreto: evolução demográfica (população residente e indicadores de educação); evolução económica (distribuição do número de empresas por setor de atividade económica, indicadores das empresas e indicadores do emprego); e evolução social (indicadores de saúde, indicadores de hotelaria, indicador per capita e percentagem de poder de compra).

No **Capítulo 6** efetua-se uma análise empírica exploratória dos dados apresentados pelos sujeitos passivos do distrito de Viseu na declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, com vista a caracterizar a tipologia de rendimentos declarados.

Para finalizar, apresentam-se as conclusões/reflexões da investigação realizada, no cumprimento dos objetivos propostos, apresentando-se o caráter inovador do Projeto e as limitações subjacentes ao mesmo. Adicionalmente, são apresentadas algumas recomendações e possibilidades de desenvolvimentos futuros.



## **PARTE I**

---

# **ANÁLISE TEÓRICA**

### 1.1. Enquadramento

Tal como decorre do n.º 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<sup>1</sup>, é o único imposto em Portugal que tributa o rendimento pessoal, ao considerar que:

*“O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (AR, 2005a: 4658).*

Contudo, segundo Machado e Costa (2009: 115), um importante contributo para a teorização do imposto sobre o rendimento foi avançado:

*“(…) por Adam Smith, para quem os rendimentos privados são provenientes de rendas, lucros e salários, devendo os indivíduos pagar ao Estado um imposto na proporção dos rendimentos que obtêm dentro desse Estado. Considerando a tributação do rendimento global como injusta e arbitrária, porque dependente de oscilações imprevisíveis de fortuna, Adam Smith defendia apenas a tributação das rendas, deixando de fora os lucros e os salários. Dessa forma, Adam Smith foi um precursor da oposição da tributação directa do rendimento global”.*

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”.*

Neste contexto, procede-se nos pontos seguintes à contextualização das regras gerais de tributação em sede de IRS, apresentando-se uma visão geral das regras que vigoram em Portugal ao nível do

---

<sup>1</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro (MF, 1988a), que publicou o respetivo Código. Como revisões posteriores mais significativas importa realçar: Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 julho (MF, 2001); e Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro (MFAP, 2005b).

imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, nomeadamente a incidência (ponto 1.2), determinação do rendimento colectável (ponto 1.3), liquidação e obrigações acessórias (ponto 1.4). Por último, tecem-se algumas considerações finais que pretendem ser o corolário dos comentários realizados ao longo do capítulo. De referir que, a estrutura deste capítulo vai de encontro à estrutura do Código do IRS (CIRS).

## **1.2. Incidência**

A incidência 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 perspectiva: incidência real (relativa ao que está sujeito a imposto); e incidência pessoal (relativa a quem está sujeito a imposto).

### **➤ Incidência Real**

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.

Para se obter o rendimento líquido global auferido por um sujeito passivo, ao rendimento bruto de cada categoria têm de se subtrair as deduções específicas, deduções essas que procuram refletir quer custos de obtenção do respectivo rendimento, quer a “proteção fiscal” com que o legislador entendeu dotar certas fontes de rendimento, como é o caso dos rendimentos de pensões. Assim, efetuadas as deduções específicas a cada uma das categorias de rendimentos, obtém-se o rendimento líquido de cada uma, e está-se em condições de calcular, através de um processo de englobamento, o rendimento global líquido total.

Apesar da comunicabilidade de perdas constituir o princípio geral, o artigo 55º do CIRS (AT, 2012b) acaba por definir um conjunto de exceções que tiram por completo o alcance do referido princípio. Embora seja possível a dedução das perdas ocorridas nas categorias A, E e H a rendimentos positivos de outras categorias, a verdade é que em nenhuma das categorias referenciadas é possível ocorrerem rendimentos negativos. Quanto às categorias B, F e G, apesar de aqui haver possibilidade de ocorrerem rendimentos negativos, é excluída a hipótese de dedução a

rendimentos de outras categorias. Assim se conclui que, acaba por não existir qualquer rendimento negativo dedutível a rendimentos positivos de outras categorias, pelo que o princípio deveria designar-se por «incomunicabilidade das perdas» e não «comunicabilidade de perdas».

Os rendimentos da **Categoria A - Rendimentos do Trabalho Dependente** - encontram-se preceituados no artigo 2º do CIRS (AT, 2013b), 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”.*

Conforme previsto no artigo 2º do CIRS (AT, 2013b), a tributação na categoria A é baseada na existência de uma remuneração por conta de outrem, a qual pode resultar de:

- contrato de trabalho;
- contrato legalmente equiparado a contrato de trabalho;
- contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza em que o trabalho seja prestado sob a autoridade e a direção do adquirente dos serviços;
- função, serviço ou cargo público;
- atribuição a título de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho;
- prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social para a passagem à situação de reforma;
- prestações que continuem a ser devidas até que se verifiquem os requisitos necessários à passagem à situação de reforma.

Todavia, não constituem rendimentos do trabalho dependente os rendimentos auferidos após a extinção do contrato de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma.

Adicionalmente, o artigo 2º do CIRS (AT, 2013b) exclui da incidência do imposto determinadas vantagens auferidas pelo trabalhador em razão do seu trabalho, como por exemplo: os abonos de família; os subsídios de refeição; as contribuições da entidade patronal para seguros de vida; os fundos de pensões; os regimes complementares de segurança social; os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal; e as despesas por estas suportadas com ações de formação profissional dos trabalhadores.

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).

Em 2001, o legislador decidiu unificar estas três categorias, passando a categoria B a integrar os rendimentos empresariais e profissionais, e sido suprimidas as categorias C e D. O artigo 3º do CIRS (AT, 2013b) passou a prever a tributação nesta categoria, por um lado, dos rendimentos decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, e, por outro lado, dos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços incluindo as de caráter científico, artístico ou técnico. Nesta categoria incluem-se ainda os rendimentos provenientes de atos isolados de natureza profissional, comercial, industrial, agrícola, silvícola e pecuária.

Segundo o estipulado no n.º 1 do artigo 4º do CIRS (AT, 2013b) consideram-se atividades comerciais e industriais, as seguintes: compra e venda; fabricação; pesca; explorações mineiras e outras indústrias extrativas; transportes; construção civil; urbanísticas e exploração de loteamentos; atividades hoteleiras e similares; restauração e bebidas; venda ou exploração do direito real de habitação periódica; agências de viagens e de turismo; artesanato; atividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha caráter manifestamente acessório; e atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.

Neste âmbito, considera-se que a exploração da terra tem caráter acessório quando os respetivos custos diretos sejam inferiores a 25% dos custos totais do conjunto da atividade exercida. Nas atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias integram-se as seguintes atividades:

- Comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem de forma exclusiva os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados diretamente ou por terceiros;
- Explorações de marinhas de sal;
- Explorações apícolas;

- Investigação e obtenção de novas variedades de animais e vegetais, dependentes daquelas atividades.

Por seu lado, consideram-se rendimentos provenientes de atos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada. Contudo, 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”.*

No entanto, são excluídos de tributação os rendimentos resultantes de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou de outras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do Indexante dos Apoios Sociais (IAS)<sup>2</sup>.

Os rendimentos da **Categoria E - Rendimentos de Capitais** - definidos no artigo 5º do CIRS (AT, 2013b) 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 excepção dos ganhos ou outros rendimentos tributados noutras categorias.

Assim, o artigo 5º do CIRS (AT, 2013b) considera rendimentos de capitais os seguintes:

- Juros e outras formas de remuneração provenientes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;
- Depósitos bancários à ordem ou a prazo;
- Instrumentos de aplicação financeira;

---

<sup>2</sup> Atualização dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (AR, 2011b).

- Lucros ou remunerações colocados pela sociedade à disposição dos respectivos sócios e por estes não levantados;
- Dilação ou diferimento no tempo numa prestação de crédito pecuniário ou de mora no seu pagamento, com exceção dos juros devidos ao Estado por atraso na liquidação ou mora no pagamento dos impostos.
- Lucros ou adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos respetivos titulares, pelas entidades sujeitas a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)<sup>3</sup>, com exceção das referidas no artigo 20º do CIRS (AT, 2013b) e no artigo 6º do Código do IRC (AT, 2013a), isto é, entidades sujeitas ao regime de imputação especial ou de transparência fiscal;
- Valor que, nos termos do artigo 81º do CIRC (AT, 2013a) tenha a natureza de rendimento da aplicação de capitais, atribuído aos sócios ou titulares em resultado da partilha de sociedades e outras entidades sujeitas a IRC, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;
- Rendimentos obtidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota e ainda quanto a esta última, os rendimentos auferidos pelo associante e referidos na alínea h) – lucros colocados à disposição dos sócios, e na alínea i) – valor atribuído na partilha e na amortização de partes sociais, depois de abatida a prestação por si devida ao associado;
- Rendimentos derivados da cessão temporária dos direitos da propriedade intelectual (direitos de autor e outros direitos conexos), industrial (patente de invenção, marcas, modelos, firmas, licenças, entre outros) ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando auferidos por pessoas diferentes do seu autor ou titular ou titular originário (por exemplo, no caso de o direito ao rendimento ser exercido pelo herdeiro na sucessão por morte do autor ou titular originário);
- Quaisquer outros juros lançados em contas correntes e quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais.

Também constituem rendimentos de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo “vida” e os respetivos prémios pagos ou importâncias investidas, bem como a diferença positiva entre os montantes pagos

<sup>3</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (MF, 1988b), que publicou o respetivo Código, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 1989. Como revisões posteriores mais significativas importa realçar: Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho (MF, 2001); o Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro (MFAP, 2005b); e Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho (MFAP, 2009a), que, em consequência direta da entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), republicou o CIRC, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010.

a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social e as respetivas contribuições pagas, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade daqueles.

Se o resgate, adiantamento, remissão ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrer após 5 anos e antes de 8 anos de vigência do contrato, são excluídos da tributação um quinto do rendimento; se ocorrerem depois dos primeiros 8 anos de vigência do contrato, são excluídos três quintos do rendimento.

Segundo o estabelecido no artigo 7º do CIRS (AT, 2013b), os rendimentos da categoria E ficam sujeitos a tributação, consoante os casos, desde o momento em que: se vencem; se presume o vencimento; são colocados à disposição do seu titular; são liquidados; ou é apurado o respetivo quantitativo.

Os rendimentos da **Categoria F - Rendimentos Prediais** - estão preconizados no artigo 8º do CIRS (AT, 2013b), 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 (AT, 2013b), 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;
- Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respetiva fonte ou título;
- Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87º, 88º ou 89º-A da Lei Geral Tributária (LGT)<sup>4</sup>.

Neste sentido, consideram-se mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

- Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular à atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
- Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e de outros valores mobiliários, bem como o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que nos termos do CIRC deva ser considerado mais-valia;
- Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;
- Rendimentos líquidos positivos, apurados em cada ano, provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;
- Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objeto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso, independentemente da forma de liquidação;
- Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5º do CIRS (AT, 2013b).

---

<sup>4</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro (MF, 1998). De acordo com a LGT (AT, 2013e), o artigo 87º respeita à avaliação indirecta, o artigo 88º respeita à impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável e o artigo 89º-A respeita às manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados.

No entanto, se este tipo de rendimentos for obtido pela venda de bens afetos a uma atividade empresarial ou profissional, o mesmo é considerado lucro da atividade e dessa forma incluído na categoria B - Rendimentos Empresariais e Profissionais.

Além de que, não são tributadas as mais-valias resultantes de ganhos provenientes da transmissão de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu agregado familiar se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado-membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, ou se o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição, desde que efectuada nos 24 meses anteriores. Para isso, o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, o valor que tenciona reinvestir.

Todavia, este benefício não é concedido se:

- Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o sujeito passivo não o afete à sua habitação ou do seu agregado familiar no prazo de seis meses depois de terminado o prazo concedido para o reinvestimento;
- Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, não for iniciada a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo concedido para o reinvestimento ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses após a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização do ganho reinvestido;
- Tratando-se de reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, não forem iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo concedido para o reinvestimento ou não for requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização do ganho reinvestido.

- No caso de reinvestimento parcial do valor de realização, o benefício respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.

Os rendimentos da **Categoria H - Pensões** - definidos no CIRS, no seu artigo 11º (AT, 2013b), 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, incluindo os rendimentos do trabalho dependente auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável;
- 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
- Rendas temporárias ou vitalícias.

### ➤ **Incidência Pessoal**

No que se refere à incidência pessoal, o artigo 13º do CIRS (AT, 2013b) 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 n.º 1 do artigo 16º do CIRS considera que:

*“São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; 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; 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 ou desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”* (AT, 2013b).

No caso de pessoas residentes com agregado familiar<sup>5</sup>, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como pessoas obrigadas à prestação de declarações e pagamento do imposto aquelas a quem incumbe a direção do agregado familiar. Os dependentes podem ser tributados autonomamente, em relação ao agregado familiar, com exceção dos filhos, adotados ou enteados, menores não emancipados, bem como dos menores sob tutela, quando a administração dos rendimentos por ele auferidos não lhes pertencer na totalidade.

As pessoas que vivam em união de facto<sup>6</sup> podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. A aplicação do regime depende da identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido por lei para a verificação dos pressupostos da união de facto durante o período de tributação, bem como da assinatura, por ambos, da respetiva declaração de rendimentos. Ambos os unidos de facto são responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.

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, as quais ficam libertas de ser englobadas (taxas liberatórias), embora em algumas situações os sujeitos tenham de entregar a declaração anual de imposto. Contudo, serão sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aqui resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção desse agregado.

A condição de residente pode ser afastada pelo cônjuge não residente, quando, segundo o n.º 1 e o n.º 3 do artigo 16º do CIRS (AT, 2013b), respetivamente:

- Não tenha permanecido mais de 183 dias no território nacional;

---

<sup>5</sup> Segundo o n.º 3 do artigo 13º do CIRS (AT, 2013b), o agregado familiar é constituído por: os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes; cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo; o pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo; o adoptante solteiro e os dependentes a seu cargo.

<sup>6</sup> Em conformidade com a Lei n.º 7/2001, de 11 de maio (AR, 2001), os requisitos para que possa ser considerada união de facto são os seguintes: têm de viver juntos há mais de 2 anos; não podem ter menos de 16 anos; nenhum deles pode ser casado, mas pode estar separado judicialmente de pessoas e bens; não podem estar ligados por parentesco na linha recta (por exemplo, pai/filha ou mãe/filho) ou no segundo grau da linha colateral (por exemplo, irmãos), ou ainda por afinidade na linha recta (por exemplo, padrasto/enteada ou genro/sogra); nenhum deles pode ter sido condenado como autor ou cúmplice de homicídio doloso, ainda que não consumado, contra o cônjuge do outro; nenhum deles pode ter demência notória, mesmo que com intervalos lúcidos, ser interdito ou inabilitado por anomalia psíquica.

- Efetue prova da inexistência de ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português.

Quando realizada esta prova, o cônjuge não residente é tributado nos termos do n.º 2 do artigo 15º do CIRS (AT, 2013b), isto é, é sujeito a imposto apenas pelos rendimentos obtidos em território português. Por seu lado, o cônjuge residente é tributado pelos seus rendimentos próprios e pela sua parte nos rendimentos comuns e os dos dependentes a seu cargo, aplicando-se-lhe o regime dos separados de facto estabelecido no artigo 59º do mesmo Código.

### **1.3. Determinação do Rendimento Coletável**

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 (AT, 2013b).

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 nominativas 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 referido anteriormente, existem regras específicas para o apuramento do rendimento líquido em cada categoria de rendimentos.

Aos rendimentos brutos da **Categoria A - Rendimentos do Trabalho Dependente** - deduzir-se-ão, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 25º do CIRS (AT, 2013b), até à sua concorrência, e por cada titular que os tenha auferido, 72% de 12 vezes o valor do IAS.

Por sua vez, as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 25º do CIRS (AT, 2013b) permitem a dedução sem limite, aos rendimentos brutos da Categoria A, das seguintes despesas:

- As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio; e
- As quotizações sindicais, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social, desde que não ultrapassem, relativamente a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50%.

A determinação do lucro tributável da **Categoria B - Rendimentos Empresariais e Profissionais** - será efetuada de acordo com as regras do regime simplificado (caso o contribuinte reúna os requisitos exigidos) ou pelas regras da contabilidade organizada.

Pelo regime simplificado ficam abrangidos os sujeitos passivos com rendimentos da Categoria B, à exceção dos rendimentos derivados de atos isolados, que não optem pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade e que no período de tributação anterior não tenham atingido um rendimento ilíquido nesta categoria superior a 150.000 euros (n.º 2 do artigo 28º do CIRS - AT, 2013b).

No regime simplificado, o rendimento a englobar para efeitos de tributação resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica determinados para os diferentes setores de atividade económica. Enquanto estes indicadores não forem aprovados, será aplicado o coeficiente de 0,20 sobre o valor das vendas de mercadorias e produtos, bem como sobre as prestações de serviços de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas e o coeficiente de 0,75 sobre o valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria, excluindo a variação da produção (n.º 2 do artigo 31º do CIRS - AT, 2013b).

No entanto, se o lucro tributável for apurado com base na contabilidade organizada, aplicam-se as regras estabelecidas no CIRC. Assim, só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do ativo de empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afetos às atividades por aquela desenvolvidas (n.º 1 do artigo 29º do CIRS - AT, 2013b). Segundo o artigo 3º do CIRC (AT, 2013a), o lucro tributável será constituído pela soma algébrica do resultado líquido

do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas nos termos do IRC. Por conseguinte, só dão origem a tais “proveitos” e “custos” os bens que estiverem afetos a essa atividade ou que façam parte do ativo imobilizado da empresa ou estabelecimento individual, nunca os bens pessoais do contribuinte, uma vez que esses fazem parte do seu património familiar.

No que se refere aos rendimentos da **Categoria E - Rendimentos de Capitais**, os mesmos não estão contempladas por quaisquer deduções específicas, pelo que o rendimento nela enquadrável é líquido por natureza.

Aos rendimentos brutos da **Categoria F - Rendimentos Prediais** - deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incubam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado (n.º 1 do artigo 41º do CIRS - AT, 2013b).

Embora a redação atual do CIRS não especifique o que são despesas de manutenção, Bicho e Magno (2007) afirmam, a título meramente exemplificativo, que constituirão despesas de manutenção os encargos suportados com: a energia e manutenção de elevadores, escadas rolantes e monta-cargas; porteiros; a energia para iluminação, aquecimento ou climatização central; a administração da propriedade horizontal; a limpeza; e os prémios de seguro dos prédios e taxas autárquicas. Quanto às despesas de conservação, muito embora o CIRS também nas as especifique, as mesmas deverão considerar-se como aquelas que for necessário efetuar e suportar, para manter o estado do prédio e que não sejam enquadráveis no conceito de despesas de manutenção.

No caso de fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzem-se também os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar e por ele sejam suportados e se encontrem documentalmente provados. Na sublocação, a diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a parte por cada um paga não beneficia de qualquer dedução.

Aos rendimentos da **Categoria G - Incrementos Patrimoniais** - não são efetuadas quaisquer deduções, com exceção dos rendimentos de mais-valias obtidos por residentes em que o seu valor é apenas considerado em 50% (n.º 2 do artigo 43º do CIRS - AT, 2013b).

Os rendimentos da **Categoria H – Pensões** - estão sujeitos à dedução específica do artigo 53º do CIRS (AT, 2013b). O n.º 1 do artigo anterior dispõe que aos rendimentos brutos da Categoria H, de valor anual igual ou inferior a 72% de 12 vezes o valor do IAS, se deduz, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido. Quando o montante das pensões auferidas ultrapassar aquele valor, beneficiarão de uma dedução específica igual àquele montante, em conformidade com o n.º 2 do mesmo artigo.

As quotizações sindicais dos sujeitos passivos do imposto, que não constituam contrapartida de benefícios relativos à saúde, educação, apoio à 3ª idade, habitação, seguros ou segurança social, são também deduzidas aos rendimentos brutos da Categoria H, na parte em que não exceda 1% desses rendimentos, sendo o valor da dedução acrescido de 50% (n.º 4 do artigo 53º do CIRS - AT, 2013b).

Se os rendimentos anuais desta categoria excederem, por titular, 22.500 euros, os mesmos têm uma dedução igual ao montante referido no n.º 1 ou no n.º 4 do artigo 53º do CIRS (AT, 2013b), consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, de 20% da parte que excede aquele valor anual.

#### **1.4. Liquidação e Obrigações Acessórias**

Em relação à liquidação, importa ter presente que, para o 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: despesas de saúde; despesas com educação e formação; encargos com lares; encargos com imóveis; prémios de seguro de vida; dupla tributação internacional; e benefícios fiscais. Também são ainda deduzidos os pagamentos por conta do imposto, que se fazem antecipadamente ao longo do ano respeitantes à Categoria B, e as importâncias de imposto retidas pelas entidades pagadoras quando são recebidos determinados rendimentos (retenções na fonte), nomeadamente os rendimentos de trabalho



dependente e de pensões, em que a entidade pagadora vai deduzindo o imposto devido pelo trabalhador ou pensionista para o entregar ao Estado.

Como afirma Nabais (2007: 88):

*“Os benefícios fiscais<sup>7</sup>, 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”.*

Por sua vez, como o mesmo autor indica:

*“o objecto do dever de retenção é composto por duas obrigações distintas: liquidação e cobrança do imposto e do pagamento ao Estado.*

Já quanto ao facto constitutivo da relação jurídica tributária da retenção, o mesmo é segundo o mesmo autor:

*“complexo e consiste, em regra, no pagamento ou na colocação à disposição de rendimentos a favor dos respectivos titulares”.*

---

<sup>7</sup> São benefícios fiscais: as isenções; as reduções de taxas; as deduções à matéria coletável e à coleta; as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes (AT, 2013d).

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 atual Autoridade Tributária e Aduaneira (anterior Direcção-Geral dos Impostos) e deve ser efetuada no ano imediato àquele a que respeitam os rendimentos, de acordo com os prazos previstos no artigo 77º do CIRS (AT, 2013b). 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 AT.

No entanto, os sujeitos passivos podem reclamar perante a AT, em processo gracioso, contra o ato tributário de liquidação, ou impugná-lo perante os Tribunais Tributários, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)<sup>8</sup>.

## 1.5. Considerações Finais

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 15º do CIRS (AT, 2013b):

*“Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.*

Assim, 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 (*Worldwide taxation*).

A tributação daqueles rendimentos, agrupados por categorias, terá, no entanto, de se encontrar expressamente prevista na lei, por via do princípio da tipicidade, plasmado no artigo 104º da CRP

---

<sup>8</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro (MF, 1999).

(AR, 2005), pelo que se revela sempre necessária a qualificação e determinação do rendimento coletável. Em geral, o rendimento coletável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, depois de realizadas as respetivas deduções e abatimentos. Deste modo, a regra do englobamento concretiza, assim, o facto de se estar perante um sistema de imposto único ou global.

Adicionalmente, estabelece-se que o rendimento coletável será o apurado em momento posterior à aplicação das deduções específicas e abatimentos, uma vez que, atendendo às particularidades inerentes à natureza dos rendimentos, o legislador fiscal estabeleceu diversas categorias (A, B, E, F, G e H), cada uma delas com regras próprias para a determinação do rendimento líquido. Subsequentemente, o rendimento líquido englobado será sujeito à tabela geral das taxas progressivas, aplicáveis por escalões. Por último, o imposto devido só se encontrará definitivamente determinado uma vez contabilizadas as deduções aplicáveis à coleta.

No que tange à tributação dos sujeitos passivos não residentes, para efeitos fiscais, em Portugal, o n.º 2 do artigo 15º do CIRS (AT, 2013b) prevê que este incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território Português, estabelecendo, por seu turno, o artigo 18º do mesmo Código, quais os rendimentos que se consideram obtidos naquele território. Neste âmbito, está-se no domínio da aplicação do princípio da territorialidade.

Ora, no que se refere aos rendimentos de não residentes, determina a alínea a) do n.º 3 do artigo 22º do CIRS (AT, 2013b) que não ocorra o englobamento, antes se prevendo uma tributação por via da aplicação de taxas de carácter especial ou liberatório.

Compulsados os artigos 22º e seguintes do CIRS (AT, 2013b), 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. Em termos deste tratamento diferenciado, refere-se, por vezes, a existência de uma discriminação positiva em função da residência.

#### 2.1. Enquadramento

Uma vez plasmadas, no capítulo anterior, as regras gerais de tributação em IRS dos residentes e dos não residentes em território português, procede-se neste capítulo à abordagem dos elementos de conexão no tocante aos impostos sobre o rendimento. Os elementos de conexão utilizados para apurar a jurisdição competente para tributar os rendimentos 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 factos tributários podem estar em conexão com diferentes soberanias fiscais. Para haver dupla tributação internacional tem de existir identidade do facto tributário e pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídicos tributários diferentes.

A identidade do facto tributário, por seu lado, exige que entre as duas (ou mais) tributações exista identidade do objecto, como seja, por exemplo: o lucro do exercício; identidade do sujeito; identidade do período tributário; e identidade do imposto. A propósito desta última identidade, diz-se que há identidade do imposto quando, em ambos os ordenamentos, o imposto tem idêntica natureza substancial. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação económica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado, por exemplo: tributação dos lucros distribuídos.

Neste seguimento, procede-se no ponto seguinte (ponto 2.2) à identificação dos elementos de conexão em geral, definindo-se os conceitos e espécies de elementos de conexão genéricos, para de

seguida a análise se centrar na identificação dos elementos de conexão relativos aos impostos sobre o rendimento e capital e aos impostos sobre transmissões a título gratuito.

No ponto 2.3 identificam-se os elementos de conexão subjetivos, como sejam: a nacionalidade; a residência; e o domicílio. No ponto 2.4 apresentam-se os elementos de conexão objetivos, como por exemplo: o lugar da situação do imóvel (*locus rei sitae*); ou o lugar da situação da fonte dos rendimentos. No ponto 2.5 aborda-se o problema da elisão fiscal e a sua relação com os elementos de conexão. Por último, no ponto 2.6 expõem-se algumas considerações finais sobre os elementos de conexão no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

## 2.2. Elementos de Conexão em Geral

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<sup>9</sup> 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 de 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.

---

<sup>9</sup> Conforme n.º 2 do artigo 18º do CIRS (AT, 2013b) e artigo 5º do CIRC (AT, 2013b), corresponde a qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

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 (n.º 3 do artigo 2º do CIRC - AT, 2013a).

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 convencional 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 susceptíveis de mudar no tempo e no espaço (como a nacionalidade, a residência, a sede, entre outros) e invariáveis ou fixos os que não mudam (lugar de celebração de um contrato, lugar de situação dos imóveis, entre outros).

### ➤ **Elementos de Conexão nos Impostos sobre o Rendimento e Capital**

Os elementos de conexão nos impostos sobre o rendimento e 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>10</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.

---

<sup>10</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 (Xavier *et al.*, 2007).

Enquanto os princípios «da fonte» e «da residência» digam quais são as conexões relevantes para fundamentar o poder tributário de um Estado, eles não respondem diretamente à questão de saber qual a extensão desse poder, isto é, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas.

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 num 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»<sup>11</sup>. 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”.*

## ➤ **Elementos de Conexão nos Impostos Sobre Transmissões a Título Gratuito**

Em matéria de impostos sobre transmissões a título gratuito (sucessões e doações), defrontam-se 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

---

<sup>11</sup> Segundo a concepção clássica do princípio da territorialidade, as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que eventualmente pudessem concorrer com a situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo (Xaxier *et al.*, 2007).

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 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 modelo de Convenção de dupla tributação relativo às sucessões e doações, elaborado pela OCDE em 1982, adotou, como regra geral, o princípio «do domicílio do *de cujus*» ou do doador, ao qual fazem exceção os bens imobiliários e os bens mobiliários pertencentes a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa, cuja tributação é da competência exclusiva do Estado do *locus rei sitae*.

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 (n.º 1 do artigo 2º do Código do IMT - AT, 2013g).

No Código do Imposto do Selo (CIS)<sup>12</sup>, 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 (n.º 3 do artigo 4º do CIS – AT, 2013h). 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.

O CIS, no seu n.º 4 do artigo 4º (AT, 2013h), enuncia os critérios para a localização dos bens no território nacional:

- a) os direitos sobre bens móveis e imóveis aí situados;
- b) os bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território nacional;

---

<sup>12</sup> Aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro (AR, 1999) e republicado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003b).



- c) os direitos de crédito ou direitos patrimoniais sobre pessoas singulares ou coletivas, quando o seu devedor tiver residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, e desde que aí tenha domicílio o adquirente;
- d) as participações sociais, quando a sociedade participada tenha a sua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, desde que o adquirente tenha domicílio neste território;
- e) os valores monetários depositados em instituições com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, ou, não se tratando de valores monetários depositados, o autor da transmissão tenha domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável neste território; e
- f) os direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo 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 que sejam sujeitos passivos deste imposto é, fundamentalmente, o *locus rei sitae* ou o facto de os atos serem sujeitos a registo no território nacional. Assim, são tributáveis os incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a:

- i) direitos reais sobre bens imóveis situados em território português;
- ii) bens móveis registados ou sujeitos a registo em Portugal;
- iii) partes representativas do capital e outros valores mobiliários cuja entidade emitente tenha sede ou direção efetiva em território português;
- iv) direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal;
- v) direitos de crédito sobre entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português; e
- vi) partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direção efetiva em território português e cujo ativo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território.

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 (AT, 2013b).

### 2.3. Elementos de Conexão Subjetivos

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 de OCDE (CAF-OCDE, 2006), o qual foi reproduzido em todas as convenções assinadas por Portugal

No princípio da não discriminação, pode distinguir-se um elemento objetivo (que é o seu conteúdo, e um elemento subjectivo (respeitante ao círculo de pessoas sujeitas ao seu âmbito de aplicação). O conteúdo ou elemento objetivo do princípio da não discriminação traduz-se no facto de os “estrangeiros” (incluindo os apátridas) não ficarem sujeitos, num dado Estado, a nenhuma tributação ou obrigação diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação.

O princípio da não discriminação tem como critério a nacionalidade, como conexão autónoma, independente da residência, de tal sorte que ele pode ser invocado por quem possuir a nacionalidade de um dos Estados contratantes, ainda que nele não seja residente.

Em estreita relação com o princípio da não discriminação encontra-se a cláusula da nação mais favorecida. Enquanto que o primeiro consiste na defesa de um tratamento para os nacionais de um Estado contratante, que não seja mais gravoso do que aquele dado aos nacionais do outro Estado que se encontrem na mesma situação, a cláusula da nação mais favorecida vai mais longe, determinando a concessão aos nacionais de um daqueles Estados do tratamento mais favorável dado pelo outro a um terceiro Estado.

Em matéria de aplicação das convenções bilaterais contra a dupla tributação celebradas entre Estados-membro da União Europeia, a questão que se discute reside justamente em saber se ao abrigo do princípio da não discriminação se pode invocar o direito a um tratamento mais favorável conferido por um dos Estados contratantes a um terceiro, com fundamento na cláusula da salvaguarda da nação mais favorecida, alegando-se a violação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade.

Assim, questiona-se em que medida é compatível com o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, com o princípio da liberdade de estabelecimento e com a liberdade de circulação de capitais que determinado Estado-membro não conceda um crédito de imposto a uma empresa residente num outro Estado-membro, mas já o faça em relação a empresas residentes em outros Estados-membros, ao abrigo de tratados celebrados com esses Estados.

A *International Law Commission* (ILC) elaborou um estudo sobre a cláusula da nação mais favorecida nos tratados entre os Estados, no qual se conclui que o direito a um tratamento mais favorável ao abrigo da cláusula da nação mais favorecida, apenas pode ser conferido quando haja por parte do Estado que confere aquele tratamento um compromisso expresso nesse sentido (Sakr, 2010).

No que diz respeito aos tratados contra a dupla tributação, importa ter presente que os mesmos têm por objetivo a aproximação dos sistemas tributários dos Estados contratantes com vista à eliminação de duplas tributações, sendo tidas em conta nas negociações as respetivas conjunturas e políticas fiscais. Para o efeito, os Estados são soberanos para decidir a repartição das suas competências tributárias, fazendo-o com base no princípio da reciprocidade. Neste contexto, a aplicação da cláusula da nação mais favorecida poderia levar a distorções incompatíveis com os equilíbrios pretendidos pelas partes.

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 n.º 1 do artigo 16º do CIRS - AT, 2013b).

A lei, nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 16º do CIRS (AT, 2013b), 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 n.º 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 (n.º 2 do artigo 16º do CIRS - AT, 2013b).

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 (AT, 2013b), 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 (n.º 4 do artigo 17º do CIRS - AT, 2013b). 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”. Por exemplo, um francês que permaneça mais de 183 dias em Portugal e que tenha uma habitação permanente em França, será considerado residente simultaneamente em Portugal e na França, pois ambos os requisitos são decisivos para atrair a sua qualificação como residente, respetivamente, no primeiro e no segundo país; o mesmo se diga de “expatriado” português que exerce atividade profissional na Alemanha, o qual conserva a residência fiscal em Portugal e aqui mantém habitação em 31 de Dezembro, no final do ano em causa, pode adquirir a residência alemã ao fim dos primeiros seis meses de presença naquele país.

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.

## 2.4. Elementos de Conexão Objetivos

Os elementos de conexão objetivos são os que 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 atividade 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.

Perante a desmaterialização dos principais factos tributários e a interdependência económica e jurídica que os liga, não é fácil determinar qual a localização da fonte dos diversos tipos de rendimentos, sendo este um problema que surge com grande acuidade nas transações efetuadas por via eletrónica. Certos ordenamentos jurídicos como o português adoptam frequentemente a técnica de presunções ou ficções para definir a localização da fonte dos rendimentos: é o que sucede com as normas que reputam como obtida uma royalty no país em que se encontra registado o direito de que provém; e as que reputam como obtido um juro no país em que foi celebrado o contrato de empréstimo ou em que se localiza o bem dado em garantia do crédito.

Para referir a «fonte do rendimento», 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 adopta o critério da «fonte do rendimento» ou 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 n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b), isto é, “*quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento*”;
- aos rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias, resultantes da sua transmissão (*locus rei sitae*) (alínea h) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b; e alínea a) do n.º 3 do artigo 4º do CIRC - AT, 2013a).
- às mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes de capital e outros valores mobiliários emitidos por sociedades, com sede ou direcção efetiva neste território (alínea i) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b), sendo que, em relação às pessoas coletivas, se adoptou 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 n.º 3 do artigo 4º do CIRC - AT, 2013a);
- às mais valias resultantes de alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10º do CIRS (AT, 2013b), quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente (*locus rei sitae*) (alínea j) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b);
- aos rendimentos de atos isolados praticados no território nacional (local da prática de atos isolados) (alínea m) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b);
- 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 n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b).

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 direcção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado (alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do CIRC - AT, 2013a):

- rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, e bem assim, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor 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;
- rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados.

Contudo, os rendimentos enumerados não se consideram obtidos em território português quando constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio; e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português (com exceção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras), quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora de tal território, não respeitem a bens nele situados, nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio (n.º 4 do artigo 4º do CIRC - AT, 2013a). Idêntica regra está consagrada no CIRS.

O puro critério da «fonte de pagamento» é adotado em relação às pessoas singulares no que concerne a:

- remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e outras entidades (alínea b) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b);
- rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves (alínea c) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b);
- rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor comercial, industrial ou



científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica (alínea d) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b);

- rendimentos empresariais e profissionais não imputáveis a estabelecimento estável, situado no território nacional, decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras (alínea f) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b);
- outros rendimentos de aplicação de capitais, para além dos previstos nas demais alíneas do artigo 18.º (alínea g) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b); e
- pensões e os prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos (alínea l) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS - AT, 2013b).

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 efectiva 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 4º do CIRC (AT, 2013a), 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 por exemplo do n.º 4 do artigo 4º 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” (AT, 2013a).*

## 2.5. Elisão Fiscal e Elementos de Conexão

A elisão fiscal pode ocorrer a nível nacional ou internacional, consoante o comportamento do contribuinte se restrinja à opção por um determinado regime fiscal na nossa ordem jurídica ou se confrontem vários ordenamentos jurídicos com regimes fiscais diversos (Silva e Cravo, 2009). Nestes termos, a expressão «elisão fiscal» internacional significa a utilização de meios artificiosos ou de abuso de formas jurídicas com a finalidade de conseguir a redução ou a eliminação da tributação que resultaria da aplicação das diferentes legislações fiscais envolvidas.

O fenómeno da elisão fiscal internacional assenta, assim, num duplo pressuposto:

- a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais, um ou mais, se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou outros;
- a faculdade de opção ou escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável, pela influência voluntária na produção do facto ou factos geradores em termos de atrair a respetiva aplicação.

É a esta faculdade voluntária de opção ou escolha racional que se referem as expressões “planeamento fiscal”, “montagens fiscais”, “arquitetura” ou “engenharia fiscal”. Como referem Silva e Cravo (2009), o conceito de “planeamento fiscal” aproxima-se do conceito de elisão fiscal (comportamento *extra-legem*), na medida em que o contribuinte opta por determinado comportamento ou negócio jurídico de que vai resultar uma diminuição ou exclusão de tributação<sup>13</sup>.

A essência da figura da elisão fiscal reside, precisamente, nesta faculdade de eleição da ordem tributária aplicável, não por uma via direta (como sucede no Direito Internacional Privado em matéria de contratos), incompatível com o princípio da legalidade em matéria de tributos, mas pela via indireta de “localizar” certo facto ou factos num dado ordenamento ou território, exercendo uma influência voluntária no elemento de conexão da norma de conflitos, em termos tais que o facto jurídico em que este se traduz arraste a aplicação do ordenamento mais favorável.

As modalidades de elisão fiscal internacional podem classificar-se em função da natureza do elemento de conexão utilizado: a elisão fiscal é subjetiva, se opera através de um elemento de

---

<sup>13</sup> Em Portugal, o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro (MFAP, 2008), veio estabelecer deveres de comunicação à administração fiscal sobre esquemas ou atuações de planeamento fiscal.

conexão subjetivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte; a elisão fiscal é objetiva, se opera através de um elemento de conexão objetivo, como o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, designadamente o local do exercício da atividade, ou o local de instalação de um estabelecimento estável.

A elisão fiscal objetiva pode ainda desdobrar-se em várias espécies, consoante o objetivo do contribuinte em influenciar o elemento de conexão em causa: uma primeira espécie tem por fim dividir o rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos; uma segunda espécie tem por objetivo acumular o rendimento, fixando-o em território fiscalmente mais favorável, de tal modo, que a tributação seja diferida para a eventualidade de o rendimento ser distribuído; uma terceira espécie tem como finalidade transferir o rendimento de um ordenamento para outro que lhe conceda tratamento mais favorável.

A elisão de direito internacional não pode confundir-se nem com a figura da “simulação”, nem com a da “fraude”, nem com a do “abuso de direito” (Gonçalves, 2007). Com a “simulação”, porque nesta há sempre uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, enquanto na figura em causa os efeitos dos atos jurídicos correspondem exatamente à vontade real de quem os praticou; com a “fraude”, porque nesta há uma violação direta e frontal das normas jurídicas (falsas declarações, falso balanço, operações fictícias, entre outras); com o “abuso de direito”, por não estar em causa um direito subjetivo cujo exercício seja anti-social ou danoso, mas uma esfera de liberdade do particular na escolha dos meios oferecidos pelo direito para a realização dos seus interesses.

Contudo, pode suceder que, para obtenção dos seus fins, as partes celebrem negócios jurídicos indiretos, ou seja, utilizem estruturas negociais típicas de direito interno ou estrangeiro para atingir fins que lhes são atípicos.

Nestes termos, os instrumentos da elisão fiscal internacional são os meios de que o sujeito se utiliza para atingir os resultados em vista, podendo classificar-se, tendo em vista os pressupostos da figura. Os instrumentos relativos ao ordenamento mais favorável são facultados pelos territórios de fiscalidade privilegiada, paraísos fiscais, óasis fiscais ou regimes fiscais claramente mais favoráveis; os instrumentos relativos à escolha do ordenamento aplicável são os atos jurídicos de cuja prática, isolada ou em conjunto com outro ou outros, resulta a fixação ou localização do elemento de conexão em certo território, tais como a celebração de contratos em que se estipulem preços de transferência, ou a constituição de sociedades-base.

## 2.6. Considerações Finais

No tocante aos impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão mais utilizados para apurar a jurisdição competente para tributar são a residência e a origem ou fonte de rendimentos. Ao adotar-se o elemento de conexão «residência», nos termos do CIRS (AT, 2013b), 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. Enquanto, 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.

Na análise de uma qualquer situação que envolva a tributação em imposto sobre o rendimento, de rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português deve ter-se em atenção que:

- Se a entidade em causa dispõe de estabelecimento estável naquele território, a tributação segue, com algumas nuances, as regras estabelecidas para os residentes que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Se não dispõe de estabelecimento estável, a tributação dos rendimentos é, em regra, efetuada por retenção na fonte a título definitivo.

No entanto, se existir convenção e a mesma seja acionada, as normas da convenção prevalecem sobre as normas do direito interno, pelo que os rendimentos são tributados de acordo com o disposto na convenção.

Adicionalmente, há ainda que ter em atenção a jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, na medida em que, embora aceitando a distinção entre residentes e não residentes, cada Estado-membro deve respeitar os limites impostos pelo direito comunitário, nomeadamente no que concerne aos princípios da não discriminação em razão da nacionalidade e da liberdade de circulação e estabelecimento. Logo, as legislações internas de cada Estado-membro não devem conter normas que violem estes princípios.

#### 3.1. Enquadramento

Os acordos de dupla tributação são uma categoria específica de acordos internacionais que visam atenuar ou eliminar a tributação de uma dada operação sujeita a imposto em mais que um território. No essencial, as Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT) estabelecem regras de atribuição de competência para tributar e regras de repartição do poder de tributar entre os Estados celebrantes: o Estado da fonte, onde é obtido o rendimento; e o Estado da residência, onde se situa a sede, direção efetiva ou domicílio do sujeito passivo.

Sem aquelas regras e sem mecanismos unilaterais decorrentes da legislação interna do Estado da fonte ou do Estado da residência, os rendimentos obtidos no estrangeiro serão duplamente tributados: pelo Estado de residência, enquanto rendimentos obtidos por residentes, ainda que no estrangeiro, devido à natureza pessoal e ao âmbito mundial da sua obrigação tributária; pelo Estado da fonte, enquanto rendimentos obtidos no território daquele Estado, por força da natureza real da obrigação tributária para não residentes (Sousa, 2007).

Segundo Valadão e Silva (2008: 3):

*“A existência das relações internacionais e, portanto, das trocas em nível global é inevitável, sob pena da marginalização e da sucumbência das sociedades. A evolução e o progresso humanos dependem desse relacionamento e, por isso, que se criem elos institucionais que promovam a confiança e a segurança para que essas relações ocorram sem impedimentos de ordem política”.*

Assim, considerando que os Estados têm consciência que a dupla tributação constitui um obstáculo às relações económicas entre agentes pertencentes a diferentes espaços fiscais, facilmente se compreende que tenha surgido a necessidade de prever uma forma de colmatar alguns dos seus efeitos. Lousa (2000: 241) refere que, as:

*“convenções bilaterais em matéria de impostos sobre o rendimento (...) são um dos instrumentos fundamentais que fornecem as bases legais adequadas de actuação das autoridades fiscais e dos contribuintes”.*

Só a partir da 1.<sup>a</sup> Guerra Mundial se começaram a celebrar os primeiros acordos bilaterais no sentido de eliminar a dupla tributação entre países europeus, passando a intensificarem-se a partir da 2.<sup>a</sup> Guerra Mundial, com a internacionalização da economia norte-americana (Xavier *et al.*, 2007). Na verdade, não só os modelos económicos em que assentam as atividades económicas se têm modificado, como os próprios processos e canais para as transações, com especial ênfase para a desmaterialização das atividades, pelo que as transações de bens têm perdido importância para os serviços. Por outro lado, com o desenvolvimento da Internet, a forma de fazer negócios tem progressivamente ocupado maior relevância.

Como enfatizam Xavier *et al.* (2007: 99):

*“É relativamente recente o movimento no sentido da celebração de tratados contra a dupla tributação; e o facto não é de estranhar se se atender ao predomínio durante muito tempo exercido pelas formas imobiliárias da riqueza e à menor intensidade das relações económicas internacionais, o que determinava uma reduzida frequência de casos em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais do que um ordenamento tributário”.*

Contudo, deve igualmente referir-se que, a necessidade de celebrar as Convenções para evitar a dupla tributação não se limita aos aspetos delimitadores dos direitos de tributação dos Estados, mas também, como afirma Saldanha Sanches (2007: 82):

*“podem criar deveres de cooperação e de troca de informação entre as respectivas administrações fiscais: encontram-nos aqui na limitação (recíproca) da soberania fiscal administrativa”.*

Durante esta evolução foram sendo consolidados os modelos de Convenção patrocinados por organizações internacionais, das quais se destaca, em particular, as Nações Unidas e a OCDE. O fator que é geralmente considerado como diferenciador de ambos os modelos baseia-se no facto de o modelo das Nações Unidas procurar encontrar condições mais favoráveis para proteger os países menos desenvolvidos, designadamente através do reforço do «princípio da fonte» em detrimento do «princípio da residência»; enquanto o “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o

Património da OCDE” (adiante referido como modelo de OCDE) parece mais adequado para as convenções entre os países mais desenvolvidos.

As CDT celebradas por Portugal têm como referencial básico a Convenção modelo de OCDE. Estas CDT, como tratados internacionais que são, logo que aprovadas pelo parlamento Português, são ratificadas pelo Presidente da República e publicadas no Diário da República, integrando a lei fiscal portuguesa. Estes tratados prevalecem sobre as normas internas, não sendo, portanto, possível aprovar legislação que contrarie as disposições legais por eles assumidas (Carlos, 2006). Presentemente, face ao alargamento da rede de CDT celebradas pelo Estado português, existem 65 convenções já aprovadas e ratificadas.

Nestes termos, nos pontos seguintes procede-se à análise da estrutura e conteúdo da Convenção modelo de OCDE, com apresentação de exemplos práticos de métodos de eliminação da dupla tributação (ponto 3.2). De seguida, indicam-se as convenções celebradas por Portugal para evitar a dupla tributação (ponto 3.3). Por último, apresentam-se algumas considerações finais que pretendem ser o desfecho das observações realizadas ao longo do capítulo (ponto 3.4).

### **3.2. Convenção Modelo de OCDE**

O primeiro projeto da Convenção modelo foi divulgado em 1963, tendo o trabalho desenvolvido pelo Comité Fiscal conduzido à publicação, em 1992, de um novo Modelo de Convenção e respetivos comentários, em folhas soltas, o qual, ao contrário das versões anteriores, pretendia ter um caráter evolutivo, sujeito a revisões periódicas. Após terem sido efetuadas alterações em 1994, 1995, 1997, 2000 e 2003, a versão atualizada da Convenção modelo de OCDE data de Julho de 2005 (CAF-OCDE, 2006). Os objetivos desta Convenção são clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada país membro.

A Convenção modelo de OCDE encontra-se estruturada em sete capítulos (AT, 2013i), especificamente:

- Capítulo I – Âmbito da aplicação da Convenção (artigos 1º e 2º);
- Capítulo II – Definições (artigos 3º a 5º);
- Capítulo III – Regras de tributação do rendimento (artigos 6º a 21º);
- Capítulo IV – Regras de tributação do património (artigo 22º);
- Capítulo V – Métodos de eliminação da dupla tributação (artigos 23º-A e 23º-B);

- Capítulo VI – Disposições legislativas especiais (artigos 24º a 29º);
- Capítulo VII – Disposições finais sobre o início e o termo da vigência da Convenção (artigos 30º e 31º).

## ➤ **Capítulo I - Âmbito da Aplicação da Convenção**

O capítulo 1 da Convenção modelo de OCDE é composto pelos artigos 1º e 2º (AT, 2013i), nos quais se define o âmbito da sua aplicação quanto às pessoas visadas e quanto aos impostos por ela abrangidos.

De acordo com o **artigo 1º - Pessoas visadas** (AT, 2013i), o principal objetivo das convenções de dupla tributação é promover as trocas de bens e de serviços e os movimentos de capitais e de pessoas, eliminando a dupla tributação internacional. Adicionalmente, têm como finalidade impedir a evasão e a fraude fiscal, já que os contribuintes podem sentir-se tentados a fazer um uso abusivo da legislação de um Estado, explorando as diferenças existentes entre as legislações de países distintos. Essas tentativas podem ser reprimidas mediante disposições ou regras jurisprudenciais que integram o direito interno dos Estados em causa.

Importa referir que, a extensão da rede de CDT aumenta os riscos de abuso, na medida em que facilita o recurso a elaborações jurídicas artificiais, concebidas de modo a tirar partido simultaneamente dos benefícios fiscais previstos por certas legislações internas e dos desagravamentos fiscais consagrados nas CDT. Por exemplo, seria o caso de uma pessoa (residente ou não de um Estado contratante) agindo por intermédio de uma entidade jurídica criada num Estado, essencialmente com o propósito de beneficiar dos desagravamentos de imposto previstos nas convenções celebradas por esse Estado e aos quais essa pessoa não teria diretamente direito. Um outro caso seria o de uma pessoa singular que possui num Estado contratante uma habitação permanente, assim como todos os seus interesses económicos, designadamente uma participação substancial numa sociedade desse Estado e que, tendo essencialmente em vista a venda da referida participação e evitar a tributação nesse Estado das mais-valias resultantes dessa alienação, transferisse a sua habitação permanente para o outro Estado contratante, onde tais ganhos não são tributados ou são tributados de forma reduzida.

Estes exemplos, entre outros, suscitam algumas questões fundamentais, nomeadamente:

- saber se os benefícios das convenções fiscais devem ser concedidos quando sejam efetuadas transações que constituam um recurso abusivo às disposições dessas convenções;



- saber se as disposições e as regras jurisdicionais específicas da legislação interna dos Estados contratantes destinadas a prevenir o abuso da legislação fiscal estão em conflito com as convenções fiscais.

Segundo estas duas abordagens, é acordado que os Estados não têm que conceder os benefícios de uma CDT quando forem realizadas operações que constituam um recurso abusivo às disposições da Convenção. Um princípio básico é o de que as vantagens de uma CDT não devem ser concedidas quando um dos objetos principais de certas transações ou operações seja a obtenção de uma situação fiscal mais vantajosa e a concessão desse benefício, nessas circunstâncias, seja contrária ao objeto e ao propósito das disposições relevantes.

Contudo, a potencial aplicação de regras gerais anti-abuso não exclui a necessidade de disposições específicas destinadas a evitar formas particulares de evasão fiscal. Assim, sempre que sejam detetados determinados estratagemas de evasão, ou o recurso a esses estratagemas coloque problemas específicos, será muitas vezes útil acrescentar à Convenção disposições que visem diretamente a estratégia de evasão em causa.

Por seu lado, o **artigo 2º - Impostos visados** (AT, 2013i) traduz o propósito de tornar mais aceitáveis e precisas a terminologia e a nomenclatura dos impostos objeto da Convenção; de possibilitar a identificação dos impostos dos Estados contratantes visados pela Convenção; de alargar o mais possível o âmbito de aplicação da Convenção, na medida do possível, de harmonia com as normas da legislação interna dos Estados contratantes, os impostos cobrados pelas subdivisões políticas e pelas autarquias locais; de evitar a necessidade de celebrar uma nova Convenção sempre que se verifique uma modificação na legislação interna dos Estados contratantes; e de assegurar para cada Estado contratante a notificação das alterações significativas introduzidas na legislação fiscal do outro Estado.

## ➤ **Capítulo II - Definições**

A fim de evitar conflitos de qualificações das realidades ou de conceitos jurídicos, estabelecem-se nas convenções, em capítulo específico, normas de definição, designadamente quanto às seguintes matérias: definição de área territorial de aplicação; conceito de pessoa, de sociedade, de empresa e de autoridade competente para decidir sobre os problemas de aplicação da convenção; conceito do domicílio fiscal ou residência; conceito de estabelecimento estável; outras definições que as partes contratantes julguem necessárias ou convenientes.

O **artigo 3º - Definições gerais** (AT, 2013i) reúne algumas disposições gerais necessárias à interpretação das expressões utilizadas na Convenção. A definição do termo “pessoa” menciona expressamente as pessoas singulares, as sociedades e outros agrupamentos de pessoas, sendo que a definição do termo “sociedade” designa qualquer pessoa coletiva e a definição da expressão “empresa” visa clarificar que se deve considerar que o exercício de profissões liberais ou de outras atividades de natureza independente constitui uma empresa, independentemente do significado atribuído a esta expressão pelo direito interno de um Estado.

No **artigo 4º - Definição de residente** (AT, 2013i), o conceito de «residente de um Estado» designa, normalmente:

*“as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado, estão sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar”.*

Como, porém, as pessoas visadas, quando singulares ou físicas, podem residir temporariamente em ambos os Estados, estabelecem-se normalmente regras específicas de definição do conceito jurídico de residência, em concreto: a posse de habitação permanente; o centro de interesses vitais; a permanência habitual; a nacionalidade; a permanência contínua ou alternada durante certo número de dias em cada ano, entre outras. Para as pessoas coletivas ou empresas considera-se, normalmente, como lugar de residência a sede da direcção efetiva, ou seja, o lugar onde se exercem, normalmente, os atos de gestão global.

O conceito de «residente de um Estado contratante» cumpre diversas funções e reveste-se de importância em três casos:

1. na determinação do âmbito de aplicação pessoal de uma Convenção;
2. na resolução dos casos em que a dupla tributação decorre da existência de dupla residência;
3. na resolução dos casos em que a dupla tributação resulta de um conflito de tributações no Estado da residência e no Estado da fonte ou do *situs*.

O n.º 1 do artigo 4º da Convenção modelo de OCDE (AT, 2013i) define a expressão «residente de um Estado contratante» para efeitos da Convenção, mencionando como critérios de sujeição a imposto do residente: o domicílio, a residência, o local de direcção ou qualquer outro critério análogo. Relativamente às pessoas singulares, a definição tende a abranger as diversas formas de relações pessoais com um Estado que, nas legislações fiscais nacionais, determinam a sujeição total a imposto (obrigação fiscal integral). Ainda contempla os casos em que, uma pessoa é tratada pela

legislação fiscal de um Estado como residente desse Estado, estando por esse facto aí sujeita a imposto na íntegra (por exemplo, os diplomatas e outras pessoas ao serviço do Estado).

O n.º 2 do mesmo artigo (AT, 2013i) contempla o caso em que, por força do disposto no n.º 1, uma pessoa singular é residente de ambos os Estados contratantes. Para resolver este conflito, há que estabelecer normas especiais que confirmem às relações existentes entre o contribuinte e um Estado prevalência sobre as relações com o outro Estado. Na medida do possível, o critério de referência deve ser de molde a não se suscitarem dúvidas de que a pessoa em causa apenas satisfaz os requisitos de um dos Estados.

O mesmo artigo dá preferência ao Estado contratante onde o interessado dispõe de habitação permanente. Este critério será normalmente suficiente para resolver o conflito resultante do facto de uma pessoa que tem uma habitação permanente num Estado contratante ter permanecido apenas por um período de tempo determinado no outro Estado contratante.

Se a pessoa singular tiver uma habitação permanente em ambos os Estados contratantes, o n.º 2 do artigo 4º (AT, 2013i) dá preferência ao Estado com o qual as suas relações pessoais e económicas são mais estreitas, ou seja, o Estado onde se encontre o seu centro de interesses vitais (relações familiares e sociais do interessado, as suas ocupações, atividades políticas, culturais ou outras, local de exercício de atividade, local a partir do qual administra os seus bens, entre outros). Se não for possível determinar a residência com base nas disposições referidas, o n.º 2 prevê como critérios subsidiários a permanência habitual, em primeiro lugar, e a nacionalidade, em segundo lugar.

Se uma pessoa singular possui a nacionalidade de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, a questão deverá ser resolvida de comum acordo entre as administrações interessadas, em conformidade com o disposto no artigo 25º da Convenção modelo de OCDE (AT, 2013i).

Também existe um critério secundário relativamente a duas situações perfeitamente distintas e diversas, a saber:

- a) o caso em que uma pessoa singular dispõe de habitação permanente em cada um dos Estados contratantes e não é possível determinar em qual desses Estados ela tem o seu centro de interesses vitais; e
- b) o caso em que uma pessoa singular não dispõe de habitação permanente em nenhum dos Estados contratantes.

Nestes casos, é dada preferência ao Estado contratante onde a pessoa singular permaneça habitualmente.

Quando, em ambas as situações contempladas anteriormente, uma pessoa singular permanece habitualmente em cada um dos Estados contratantes ou quando o interessado não permanece habitualmente em nenhum deles, será dada preferência ao Estado de que essa pessoa singular for um nacional. Se, ainda nestes casos, o interessado possuir a nacionalidade de ambos os Estados contratantes ou se não possuir a nacionalidade de nenhum deles, o artigo 4º remete para as autoridades competentes a resolução da questão por comum acordo, de harmonia com o procedimento amigável previsto nos termos do artigo 25º da Convenção modelo de OCDE (AT, 2013i).

Em conformidade com o **artigo 5º - Estabelecimento estável** (AT, 2013i), a noção de estabelecimento estável é essencialmente utilizada para efeitos de determinação do direito de um Estado contratante a tributar os lucros de uma empresa de outro Estado contratante.

Segundo este artigo, a expressão «estabelecimento estável» designa uma instalação fixa através da qual uma empresa exerce toda ou parte da sua atividade. Esta definição comporta, por conseguinte, os seguintes critérios:

- a existência de uma “instalação”, isto é, instalação no sentido de local e, nalguns casos, de maquinaria e equipamento;
- a instalação deve ser “fixa”, ou seja, deve ser estabelecida num local determinado, com um certo grau de permanência;
- o exercício das atividades da empresa através dessa instalação fixa, o que significa, normalmente, que as pessoas que, de um modo ou de outro, dependem da empresa (o pessoal) exercem as atividades da empresa no Estado onde está situada a instalação fixa.

A expressão «estabelecimento estável» significa, em princípio, a instalação fixa de negócios em que a empresa exerce toda ou parte da sua actividade, designadamente: sede; sucursal; escritório; fábrica; atelier; estaleiro de construção ou de montagem cuja duração exceda determinado tempo; uma mina, pedreira ou outro local de extração de recursos naturais.

Ainda se considera como correspondente ao conceito de «estabelecimento estável» o facto de uma pessoa que atue no Estado em causa e que não seja um agente independente se essa pessoa dispuser de poderes de exercício habitual que lhe permitam celebrar contratos em nome da empresa; são os

chamados “poderes de contratação”; exclui-se o caso de a pessoa se limitar a comprar mercadorias para a empresa. Por oposição, não se considera estabelecimento estável: as instalações de simples armazéns, exposição ou expedição de mercadorias da empresa, ou para depósito de mercadorias da empresa destinadas a exposição, expedição ou transformação; instalações de simples compra de mercadorias; instalações para simples prospeção ou recolha de informações; instalações destinadas a fins de publicidade, investigação científica, ou atividade análoga de caráter preparatório ou auxiliar, assim como as atividades exercidas num Estado por intermédio de um corretor, um comissário geral ou qualquer outro intermediário que goze de estatuto independente e atue no âmbito normal da sua atividade.

### ➤ **Capítulo III - Regras de Tributação do Rendimento**

O capítulo mais importante e de maior extensão no domínio das convenções para evitar a dupla tributação é aquele em que se distribui pelos dois Estados contratantes o direito de tributar o rendimento: nuns casos em regime de exclusivo; e em outros em regime de partilha, embora com prioridade em relação a um deles. Contudo, mesmo nos casos de exclusividade do direito de tributar certos rendimentos, se estabelecem, além dos condicionalismos para que o país em causa goze desse direito, determinadas exceções.

Conforme refere o **artigo 6º - Rendimentos dos bens imobiliários** (AT, 2013i), os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. A tributação dos rendimentos de bens imobiliários deriva da utilização direta do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

Segundo o **artigo 7º - Lucros das empresas** (AT, 2013i), os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade desse modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Para que exista estabelecimento estável torna-se necessário preencher várias condições:

- a) que exista um local de negócio (*place of business*);
- b) o local tem de se situar numa área localizada;
- c) o contribuinte tem de ter o direito de usar esse local;

- d) o uso do local de negócio tem de ter alguma permanência;
- e) as atividades desenvolvidas nesse local têm de ser atividades empresariais tal como definidas no tratado e nas leis internas.

Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração, efetuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado, quer fora dele. Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

De acordo com o disposto no **artigo 8º - Navegação marítima, interior e aérea** (AT, 2013i), os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa. Por seu lado, os lucros provenientes da exploração de barcos utilizados na navegação interior só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

Se a direção efetiva de uma empresa de navegação marítima, ou de uma empresa de navegação interior, se situar a bordo de um navio ou de um barco, a direção efetiva considera-se situada no Estado contratante em que se encontra o porto onde esse navio ou barco estiverem registados, ou, na falta de porto de registo, no Estado contratante de que é residente a pessoa que explora o navio ou o barco.

O **artigo 9º – Tributação das empresas associadas** (AT, 2013i) trata dos ajustamentos de lucros que podem ser efetuados para efeitos fiscais quando são concluídas transações entre empresas associadas (sociedades-mães e afiliadas e sociedades colocadas sob controlo comum) em condições que não sejam de plena concorrência.

O n.º 1 do artigo 9º estipula que as autoridades fiscais de um Estado contratante, para o cálculo do imposto pagável pelas empresas associadas, podem retificar a contabilidade das empresas se, por força das relações especiais existentes entre estas, os seus registos não revelarem os lucros reais tributáveis por elas auferidos nesse Estado. Neste caso, é normal prever-se uma retificação. O disposto no n.º 1 só se aplica quando tiverem sido acordadas ou impostas condições especiais entre

ambas as empresas. Não é autorizada qualquer retificação da contabilidade das empresas associadas, se as respetivas transações se tiverem processado nas condições comerciais normais do mercado livre (de plena concorrência ou com absoluta independência).

O **artigo 10º - Dividendos** (AT, 2013i) refere que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente de outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que pagou os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

- a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;
- b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

O disposto anteriormente não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado contratante, exercer atividade no outro Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável relativamente ao qual a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7º (AT, 2013i).

Segundo o **artigo 11º - Juros** (AT, 2013i), os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos juros for residente do outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros. Para o efeito, as autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

O disposto anteriormente não é aplicável se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado contratante, exercer atividade no outro Estado contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efetivamente ligado. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7º (AT, 2013i).

Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições da Convenção.

No **artigo 12º - Royalties** (AT, 2013i), provenientes de um Estado contratante a pagar a um residente do outro Estado contratante, só podem ser tributadas nesse outro Estado se o residente for o beneficiário efetivo das royalties.

Esta situação não se aplica se o beneficiário efetivo das royalties, residente de um Estado contratante, exercer atividade no outro Estado contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7º (AT, 2013i).

Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições do artigo 12º da Convenção são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições da Convenção.

Segundo o **artigo 13º - Mais-valias** (AT, 2013i), os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários considerados no artigo 6º da Convenção modelo de OCDE e situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante ou de bens mobiliários afetos a uma instalação fixa de que um residente de um Estado contratante disponha no outro Estado contratante para o exercício de uma profissão independente, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa) ou dessa instalação fixa, podem ser tributados nesse outro Estado.



Por seu lado, os ganhos provenientes da alienação de navios, ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior ou de bens mobiliários afetos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

O **artigo 14º - Tributação das profissões independentes** (AT, 2013i), foi suprimido do modelo de Convenção Fiscal em 29 de Abril de 2000, com base no Relatório intitulado “*Problemas suscitados pelo Artigo 14.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE*”, adoptado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em 27 de Janeiro de 2000 e reproduzido na página R (16) -1 do volume II da versão do modelo publicada sob a forma de folhas soltas. A supressão do artigo 14º da Convenção modelo de OCDE tem como efeito que os rendimentos obtidos do exercício de profissões liberais ou de outras actividades de carácter independente passam a ser tratados em referência ao artigo 7º na sua qualidade de lucros de uma actividade económica.

O **artigo 15º - Rendimentos do emprego** (AT, 2013i), considera que, com ressalva do disposto nos artigos 16º, 18º e 19º da Convenção, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

Não obstante o disposto anterior, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

- a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
- b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e
- c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

As remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a direção efectiva da empresa.

Segundo o disposto no **artigo 16º - Percentagens de membros de conselhos** (AT, 2013i), as percentagens, senhas de presença e remunerações similares obtidas por um residente de um Estado contratante na qualidade de membro do conselho de administração ou do conselho fiscal de uma sociedade residente do outro Estado contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

O **artigo 17º - Artistas e desportistas** (AT, 2013i), indica que os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante na qualidade de profissional de espetáculos , bem como de desportista, proveniente das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

Os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

Segundo o disposto no **artigo 18º - Pensões** (AT, 2013i), as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Em conformidade com o **artigo 19º - Remunerações públicas** (AT, 2013i), os salários, vencimentos e outras remunerações similares, excluindo as pensões, pagos por um Estado contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou autarquias locais a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado.

Os salários, vencimentos e outras remunerações similares, só podem, contudo, ser tributados no outro Estado contratante se os serviços forem prestados neste Estado e se a pessoa singular for um residente deste Estado:

- Sendo seu nacional; ou
- Que não se tornou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços.

As pensões pagas por um Estado contratante ou por uma das suas subdivisões ou autarquias locais, quer diretamente, quer através de fundos por elas constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser

tributados nesse Estado. Estas pensões só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse Estado.

Segundo o **artigo 20º - Estudantes** (AT, 2013i), as importâncias que um estudante ou um estagiário que é ou foi, imediatamente antes da sua permanência num Estado contratante, residente do outro Estado contratante e cuja permanência no Estado primeiramente mencionado tem como único fim aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação, receba para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação não são tributadas nesse Estado, desde que provenham de fontes situadas fora desse Estado.

De acordo com o **artigo 21º - Outros Rendimentos** (AT, 2013i), os elementos do rendimento de um residente de um Estado contratante e donde quer que provenham não tratados nos artigos anteriores da Convenção só podem ser tributados nesse Estado.

O disposto anteriormente não se aplica ao rendimento, que não seja rendimento de bens imobiliários como são definidos no artigo 6º da Convenção (AT, 2013i), auferido por um residente de um Estado contratante que exerce atividade industrial ou comercial no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade, em relação ao qual o rendimento é pago efetivamente ligado com esse estabelecimento estável ou instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7º (AT, 2013i).

## ➤ **Capítulo IV – Regras de Tributação do Património**

Segundo o disposto no **artigo 22º - Património** (AT, 2013i), o património constituído por bens imobiliários mencionados no artigo 6º, propriedade de um residente de um Estado contratante e situados no outro Estado contratante, pode ser tributado nesse outro Estado. O património constituído por bens mobiliários que fazem parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tem no outro Estado contratante pode ser tributado nesse outro Estado.

O património constituído por navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional, por barcos utilizados na navegação interior, bem como pelos bens mobiliários afetos à sua exploração, só pode ser tributado no Estado contratante onde está situada a direção efetiva da empresa. Todos os outros elementos do património de um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado.

## ➤ **Capítulo V - Métodos de Eliminação da Dupla Tributação**

A Convenção modelo de OCDE prevê a utilização de dois métodos para eliminar a dupla tributação: o princípio da isenção; e o princípio da imputação (o qual foi o utilizado por Portugal).

De acordo com o referido no **artigo 23º-A- Método de isenção** (AT, 2013i), quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto os rendimentos ou o património.

Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições dos artigos 10º e 11º da Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago nesse outro Estado. Contudo, a importância deduzida não poderá exceder a fração do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos auferidos nesse outro Estado.

Também, quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, no entanto, calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

Segundo o “método de isenção”, o Estado da residência não sujeita a imposto os rendimentos que podem ser tributados no outro Estado. A isenção pode ser integral ou com progressividade. Segundo o método da isenção integral, o rendimento tributável no outro Estado nunca é tomado em linha de conta pelo Estado de residência. Enquanto, segundo o método da isenção com progressividade, o rendimento tributável no outro Estado é apenas tido em conta na fixação da taxa a aplicar (como é o caso da Alemanha).

A este propósito, tome-se como exemplo um rendimento global de €100.000, dos quais €80.000 provêm de um Estado (Estado de residência - R) e €20.000 de outro Estado (Estado da fonte - S). No suposto que, no Estado R a taxa do imposto é de 35% sobre um rendimento de €100.000 e de 30% sobre um rendimento de €80.000, admita-se ainda que no Estado S a taxa é de 20% no caso (i)

ou de 40% no caso (ii), pelo que o imposto pagável neste Estado sobre €20.000 corresponderá a €4.000 no caso (i) ou a €8.000 no caso (ii), respetivamente.

Assim, se o contribuinte auferir a totalidade do seu rendimento de €100.000 do Estado R, o imposto a que fica sujeito será de €35.000. Se dispuser de rendimento de importância equivalente, mas cuja constituição é a indicada acima, e se a legislação interna do Estado R não previr qualquer desagravamento e não existir convenção entre o Estado R e o Estado S, o montante global do imposto será:

- no caso (i) de €35.000 acrescidos de €4.000, totalizando €39.000; e
- no caso (ii) de €35.000 acrescidos de €8.000, totalizando €43.000.

Nestes termos, segundo os métodos de isenção, o Estado R limita a respetiva tributação à fração do montante global dos rendimentos que tem o direito de tributar em conformidade com os diversos artigos da Convenção, ou seja, €80.000. Logo:

#### ***A) Isenção integral***

O Estado R cobra o imposto sobre €80.000 à taxa do imposto aplicável a esse montante, ou seja, 30% (Quadro 1).

#### **Quadro 1. Eliminação da Dupla Tributação - Isenção Integral**

	<b>Caso (i)</b>	<b>Caso (ii)</b>
Imposto no Estado R (30% sobre €80.000)	€24.000	€24.000
Imposto no Estado S (taxa sobre €20.000)	€4.000	€8.000
<b>Impostos Globais</b>	<b>€28.000</b>	<b>€32.000</b>
Desagravamento concedido pelo Estado R (€35.000 - €24.000)	<b>€11.000</b>	<b>€11.000</b>

Fonte: Elaboração própria.

#### ***B) Isenção com progressividade***

O Estado R cobra o imposto sobre €80.000 à taxa do imposto aplicável ao rendimento global qualquer que seja a sua proveniência (€100.000), ou seja, 35% (Quadro 2).

#### **Quadro 2. Eliminação da Dupla Tributação - Isenção com Progressividade**

	<b>Caso (i)</b>	<b>Caso (ii)</b>
Imposto no Estado R (35% sobre €80.000)	€28.000	€28.000
Imposto no Estado S (taxa sobre €20.000)	€4.000	€8.000
<b>Impostos Globais</b>	<b>€32.000</b>	<b>€36.000</b>
Desagravamento concedido pelo Estado R (€35.000 - €8.000)	<b>€7.000</b>	<b>€7.000</b>

Fonte: Elaboração própria.

Em ambos os casos, o nível do imposto percebido no Estado S não afeta de modo algum o montante global do imposto a que o Estado R renuncia. Quando a taxa do imposto sobre os rendimentos provenientes do Estado S for menos elevada no Estado S que o desagravamento concedido pelo Estado R:

- nos casos (i) e (ii) de A), e no caso (i) de B) - o contribuinte obterá um resultado mais vantajoso do que se o seu rendimento global fosse produzido unicamente no Estado R; enquanto
- no caso (ii) de B) - o contribuinte obterá um resultado menos vantajoso.

O exemplo anterior mostra ainda que o desagravamento concedido quando o Estado R aplica o método da isenção integral pode ser mais elevado do que o imposto cobrado no Estado S, mesmo que as taxas do imposto do Estado S sejam mais elevadas do que no Estado R. Isto resulta do facto de que no método da isenção integral não só o imposto do Estado R sobre o rendimento do Estado S é renunciado (35% sobre €20.000 = €7.000, como na isenção com progressividade), mas o imposto incidente sobre o rendimento remanescente (isto é, €80.000) é igualmente reduzido de uma importância correspondente à diferença das taxas aplicáveis no Estado R aos dois níveis de rendimento (35% - 30% = 5%, aplicados aos €80.000, perfazem €4.000).

Segundo o **artigo 23.º-B – Método de imputação** (AT, 2013i), quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

- a) Do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado;
- b) Do imposto sobre o património desse residente uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Contudo, em ambos os casos, a importância deduzida não poderá exceder a fração do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou ao património que podem ser tributados nesse outro Estado.

Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, forem isentos de imposto neste Estado,

este Estado poderá, não obstante, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

De acordo com o “método de imputação”, o imposto é calculado com base no montante global dos rendimentos do contribuinte, deduzindo-se o imposto pago no outro Estado. A imputação pode ser integral ou normal. Segundo o método da imputação integral, o Estado de residência concede uma dedução correspondente ao imposto efectivamente pago no outro Estado. No método de imputação normal a dedução é limitada à proporção do imposto calculado no Estado de residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado.

Face ao anterior, tome-se o exemplo anterior, isto é, um rendimento global de €100.000, dos quais €80.000 provêm de um Estado (Estado de residência - R) e €20.000 de outro Estado (Estado da fonte - S). No suposto que, no Estado R a taxa do imposto é de 35% sobre um rendimento de €100.000 e de 30% sobre um rendimento de €80.000, admita-se ainda que no Estado S a taxa é ou de 20% no caso (i) ou de 40% no caso (ii), pelo que o imposto pagável neste Estado sobre €20.000 corresponderá a €4.000 no caso (i) ou a €8.000 no caso (ii), respetivamente.

Segundo os métodos de imputação, o Estado R mantém o direito de tributar o rendimento global do contribuinte, mas concede uma dedução sobre o imposto calculado deste modo.

#### **A) Imputação integral**

O Estado R calcula o imposto sobre o montante global de €100.000 à taxa de 35% e concede a dedução do imposto devido no Estado S pelo rendimento proveniente de S (Quadro 3).

#### **Quadro 3. Eliminação da Dupla Tributação - Imputação Integral**

	<b>Caso (i)</b>	<b>Caso (ii)</b>
Imposto no Estado R (35% sobre €100.000)	€35.000	€35.000
Imposto no Estado S (taxa sobre €20.000)	- €4.000	- €8.000
<b>Imposto devido</b>	<b>€31.000</b>	<b>€27.000</b>
<b>Impostos globais</b>	<b>€35.000</b>	<b>€35.000</b>
Desagravamento concedido pelo Estado	<b>€4.000</b>	<b>€8.000</b>

Fonte: Elaboração própria.

#### **B) Imputação normal**

O Estado R calcula o imposto sobre o rendimento global de €100.000 à taxa de 35% e concede a dedução do imposto devido no Estado S sobre o rendimento proveniente de S, mas em caso algum a dedução é concebida por um montante superior à fração do imposto do Estado R imputável ao

rendimento proveniente de S (dedução máxima). A dedução máxima será de 35% sobre €20.000, totalizando €7.000 (Quadro 4).

#### Quadro 4. Eliminação da Dupla Tributação - Imputação Normal

	Caso (i)	Caso (ii)
Imposto no Estado R (35% sobre €100.000)	€35.000	€35.000
Imposto no Estado S	- €4.000	€0
Dedução máxima	€0	- €7.000
<b>Imposto devido</b>	<b>€31.000</b>	<b>€28.000</b>
<b>Impostos globais</b>	<b>€35.000</b>	<b>€36.000</b>
Desagravamento concedido pelo Estado R	<b>€4.000</b>	<b>€7.000</b>

Fonte: Elaboração própria.

Uma das características dos métodos de imputação em confronto com os métodos de isenção traduz-se no facto de o Estado R nunca ficar obrigado a conceder uma dedução superior ao montante do imposto devido no Estado S.

Se o imposto exigido no Estado S for menos elevado do que o imposto do Estado R calculado sobre o rendimento do Estado S (dedução máxima), o contribuinte deverá pagar sempre o mesmo montante de imposto que pagaria se fosse tributado exclusivamente no Estado R, isto é, se o seu rendimento global fosse auferido unicamente do Estado R. Idêntico resultado é obtido quando o imposto devido no Estado S é mais elevado, mas o Estado R aplica a imputação integral, pelo menos enquanto o imposto global devido no Estado R for igual ou superior ao montante do imposto devido no Estado S.

Quando o imposto devido no Estado S for mais elevado e a dedução limitada (imputação normal), o contribuinte não obtém dedução da totalidade do imposto pago no Estado S. Nesta hipótese, a situação seria, pois, menos favorável do que se obtivesse a totalidade do seu rendimento do Estado R e, nestas condições, o método de imputação normal teria os mesmos efeitos que o método de isenção com progressividade.

Por conseguinte, o Quadro 5 apresenta o resumo dos diferentes métodos de eliminação da dupla tributação, enquanto o Quadro 6 reflete o montante de imposto a que o Estado de residência renunciou.



#### Quadro 5. Resumo dos Diferentes Métodos de Eliminação da Dupla Tributação

A) Todos os rendimentos provêm do Estado R	Imposto global = €35.000	
B) Rendimentos provenientes de 2 Estados: €80.000 do Estado R e €20.000 do Estado S	Imposto global se o imposto do Estado S for:	
	Caso (i): €4.000	Caso (ii): €8.000
Ausência de convenção	€39.000	€43.000
Isenção integral	€28.000	€32.000
Isenção com progressividade	€32.000	€36.000
Imputação integral	€35.000	€35.000
Imputação normal	€35.000	€36.000

Fonte: Elaboração própria.

#### Quadro 6. Montante de Imposto a que o Estado de Residência Renunciou

	Se o imposto do Estado S for:	
	Caso (i): €4.000	Caso (ii): €8.000
Ausência de convenção	€0	€0
Isenção integral	€11.000	€11.000
Isenção com progressividade	€7.000	€7.000
Imputação integral	€4.000	€8.000
Imputação normal	€4.000	€7.000

Fonte: Elaboração própria.

### ➤ Capítulo VI - Disposições Legislativas Especiais

No final de todas as convenções sobre dupla tributação são, geralmente, estabelecidas disposições ou cláusulas especiais tendo por objeto:

- a não-discriminação entre nacionais e estrangeiros quanto às situações tributárias de que possa resultar maior gravosidade tributária para os nacionais de um dos Estados do que para os do outro (artigo 24º - AT, 2013i);
- o princípio do procedimento amigável, segundo o qual cabe à autoridade competente do Estado da residência a resolução dos problemas sobre a execução da convenção apresentados pelos seus residentes (artigo 25º - AT, 2013i), e cabe às autoridades competentes, dos dois Estados, esforçar-se por resolver por acordo amigável as dúvidas ou as questões decorrentes da execução da convenção;
- o princípio da troca de informações pelas autoridades competentes, sobre os dados necessários para se aplicar a convenção (artigo 26º - AT, 2013i);
- a situação especial dos funcionários diplomáticos e consulares (artigo 27º - AT, 2013i);
- a possibilidade de eventual extensão territorial da convenção a espaços da soberania dos Estados nela não compreendidos (artigo 28º - AT, 2013i); e

- as disposições sobre a entrada em vigor e sobre denúncia (artigos 29º e 30º - AT, 2013i).

Por vezes, as convenções contêm, logo após o próprio texto do acordo, um protocolo anexo, que faz parte integrante da convenção e que tem o mesmo valor jurídico. Tais protocolos têm, como objetivo esclarecer e precisar certas disposições da convenção, dissipando dúvidas, a que podem dar origem, face à legislação interna de um ou de ambos os Estados contratantes. De facto, os Estados-membros podem consignar as suas divergências quer quanto ao texto do próprio Modelo (reservas), quer quanto aos Comentários do Comité Fiscal (observações).

Segundo o disposto no **artigo 24º - Não discriminação** (AT, 2013i), os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência.

Sendo que, os apátridas residentes de um Estado contratante não ficarão sujeitos num Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação.

A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

De acordo com o **artigo 25º - Procedimento amigável** (AT, 2013i), quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o seu caso está compreendido no n.º 1 do artigo 24º da Convenção, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.

Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes.

Segundo o **artigo 26º - Troca de informações** ( AT, 2013i), as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar a Convenção ou as leis internas dos Estados contratantes relativas aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção.

As informações obtidas por um Estado contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos pela Convenção, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou de sentença judicial. Mesquita (1993) refere que a troca de informações pode assumir diversas modalidades: a pedido; automática; espontânea; fiscalizações fiscais simultâneas; ou presença de funcionários fiscais.

De acordo com o **artigo 27º - Assistência em matéria de cobrança de impostos** (AT, 2013i)<sup>14</sup>, os Estados contratantes podem acordar a prestação de assistência mútua em matéria de cobrança dos respetivos créditos fiscais.

O **artigo 28º - Membros de missões diplomáticas e de postos consulares** (AT, 2013i), considera que o disposto na Convenção não prejudicará os privilégios fiscais de que beneficiem os membros de missões diplomáticas ou de postos consulares em virtude de regras gerais de direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

---

<sup>14</sup> Em certos países, a legislação interna ou considerações administrativas ou de política podem não permitir ou não justificar o tipo de assistência prevista no âmbito deste artigo, ou exigir uma limitação deste tipo de assistência, por exemplo, aos países com sistemas fiscais ou administrações fiscais similares ou apenas a certos impostos. Por esta razão, este artigo só deverá ser incluído na Convenção quando cada um dos Estados contratantes considerar que pode aceitar prestar assistência na cobrança de impostos cobrados pelo outro Estado.

De acordo com o **artigo 29º - Extensão territorial** (AT, 2013i), esta Convenção poderá tornar-se extensiva, nos termos presentes ou com as necessárias modificações a qualquer parte do território do Estado R ou do Estado S que foi implicitamente excluída da sua aplicação ou a qualquer Estado ou território por cujas relações internacionais o Estado R ou o Estado S seja responsável, que exija impostos de carácter análogo àqueles a que se aplica a Convenção. Tal extensão tornar-se-á efetiva na data, com as modificações e nas condições, incluindo as relativas à cessação de aplicação, fixada de comum acordo entre os Estados contratantes por troca de notas diplomáticas ou segundo outro procedimento conforme com as respetivas disposições constitucionais.

A não ser que seja diferentemente convencionado entre os dois Estados contratantes, quando a Convenção for denunciada por um deles, segundo o artigo 30º (AT, 2013i), deixará de se aplicar igualmente nas condições previstas nesse artigo a qualquer parte do território do Estado R ou do Estado S ou a qualquer Estado ou território a que, de acordo com este artigo, se tenha tornado extensiva.

Nos acordos estabelecidos entre as atividades fiscais portuguesas e as autoridades fiscais dos outros Estados contratantes das respetivas convenções, tem sido, normalmente, adotado o seguinte procedimento de que, no que respeita à tributação em Portugal dos residentes dos outros Estados contratantes, os residentes desses países devem pedir às autoridades fiscais portuguesas a limitação da tributação, em relação àqueles impostos em que tenha sido convencionado que o Estado português só pode tributar até certa taxa, apresentando no Serviço de Relações Fiscais Internacionais, modelo próprio e documento comprovativo da posse dos requisitos de residente do outro Estado e dos demais condicionalismos estabelecidos para limitar a tributação em Portugal.

## ➤ **Capítulo VII – Disposições Finais**

Por último, o **artigo 30º - Entrada em vigor** (AT, 2013i) indica que a Convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis no Estado R e no Estado S. Ao passo que, o **artigo 31º - Denúncia** (AT, 2013i), define que a Convenção estará em vigor enquanto não for denunciada por um Estado contratante. Qualquer dos Estados contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso prévio mínimo de seis meses antes do fim de qualquer ano civil.

### 3.3. Convenções Celebradas por Portugal

O alargamento da rede portuguesa de convenções para evitar a dupla tributação tem por objetivo a criação de condições para uma maior internacionalização das empresas portuguesas, ajudando deste modo quer na diversificação dos mercados de exportação, em particular no que respeita à promoção dos mercados extra-comunitários, quer na captação de investimento externo em Portugal.

Atualmente, Portugal tem em vigor 65 Convenções, das quais 57 já estão em vigor e 8 estão assinadas e aguardam entrada em vigor, de acordo com o modelo de OCDE, sendo que várias outras estão em negociação, assinadas ou aprovadas para ratificação (Quadro 7).

**Quadro 7. Países com os quais Portugal assinou Convenções**

África do Sul	Dinamarca	Islândia	Polónia
Alemanha	Emirados Árabes Unidos	Israel	Reino Unido
Argélia	Eslovénia	Itália	República Checa
Áustria	Espanha	Japão	República da Moldava
Barbados	Estados Unidos da América	Koweit	República Eslovaca
Bélgica	Estónia	Letónia	República Oriental Uruguai
Bélgica (adicional)	Finlândia	Lituânia	Roménia
Brasil	França	Luxemburgo	Rússia
Bulgária	Grécia	Macau	Singapura
Cabo Verde	Guiné-Bissau	Malta	Suécia
Canadá	Holanda	Marrocos	Suíça
Chile	Hong Kong	México	Timor Leste
China	Hungria	Moçambique	Tunísia
Colômbia	Índia	Noruega (2)	Turquia
Coreia	Indonésia	Panamá	Ucrânia
Cuba	Irlanda	Paquistão	Venezuela

Fonte: Adaptado de AT (2013j).

As convenções celebradas com o Chile (Resolução da Assembleia da República n.º 28/2006, de 6 de abril – AR, 2006a), a Indonésia (Resolução da Assembleia da República n.º 64/2006 de 6 de dezembro - AR, 2006b) e o Paquistão (Resolução da Assembleia da República n.º 66/2003, de 2 de agosto - AR, 2003) aguardam ainda a publicação dos respetivos avisos da troca de instrumentos de ratificação.

A entrada em vigor das convenções de dupla tributação internacional compreende os seguintes passos prévios: a negociação e ajuste pelo Governo; a aprovação pela Assembleia da República; a ratificação pelo Presidente da República; e a publicação em Diário da República.

A vigência dos tratados, que são celebrados por prazo indeterminado, extingue-se pela denúncia por qualquer dos Estados contratantes, a qual deverá ocorrer por via diplomática e com um período de antecedência fixado no próprio tratado, por regra, seis meses, a contar do término de um ano-calendário. Os tratados prevêm, um período mínimo de vigência, dentro do qual a denúncia não é admitida.

Para além das convenções mencionadas, existem Acordos para troca de informação em matéria fiscal celebrados com os seguintes países: Andorra; Bermudas; Gibraltar; Ilhas Caimão; Ilha de Man; Jersey; Estados de Guernsey; Santa Lúcia; e St Kitts Nevis.

### **3.4. Considerações Finais**

Em direito tributário, a dupla tributação poderá ter lugar quando o mesmo facto que se pretende tributar é objeto da previsão de duas normas de tributação diferentes, quer de direito interno (dupla tributação interna), quer de diferentes ordenamentos nacionais (dupla tributação internacional). Ora, a dupla tributação internacional traduz-se sempre num concurso real entre normas, numa cumulação de normas, dando assim origem a vários créditos tributários surgidos nos vários ordenamentos jurídicos nacionais incidindo sobre as mesmas manifestações de riqueza.

Esta situação tem lugar uma vez que, as diversas normas internas de conflitos unilaterais não adotam os mesmos elementos de conexão, e quando os adotam não lhes dão o mesmo conteúdo. A este propósito, quanto aos impostos sobre o rendimento, chocam-se com frequência dois critérios, o do país de origem e o do país de residência, que são os dois grandes princípios que normalmente servem de elementos de conexão. Daí surgirem os tratados internacionais para evitarem a dupla tributação (Gomes, 1999).

Tal como refere Azevedo (2009: 1):

*“Os acordos internacionais entre os Estados permitem a criação de regras, que respeitando a sua soberania estabelecem os princípios que possibilitam o combate a medidas concorrenciais prejudiciais, que tenderiam à erosão das receitas fiscais e*

*consequente desequilíbrio das suas contas públicas. Com mecanismos como o da troca de informações, as administrações fiscais ficam municiadas de instrumentos contra a fraude e evasão fiscal, ao mesmo tempo que os operadores podem evitar ou atenuar a dupla tributação dos seus rendimentos”.*

Na Convenção modelo de OCDE, o enquadramento dos direitos dos países da residência e da fonte é feito, de acordo com Oliveira (2007), segundo a seguinte estrutura:

- o país da residência, com raras exceções<sup>15</sup>, tem sempre direito de tributar, embora com obrigação de eliminação da dupla tributação quando o país da fonte seja também autorizado a tributar;
- para certos tipos de rendimentos (de que se destacam mais-valias mobiliárias, royalties e atividades comerciais cujo exercício se não efetue através de um estabelecimento estável situado no país da fonte), o país da residência tem direitos de tributação exclusiva;
- para certo tipo de rendimentos cuja tributação é permitida ao país da fonte (cumulativamente com o país de residência) são definidas taxas limite (dividendos e juros não auferidos através de um estabelecimento estável);
- o país da residência tem o direito exclusivo de tributar rendimentos não especificamente tratados na Convenção, quando não auferidos através de um estabelecimento estável.

Cada um dos artigos da Convenção foi objeto de comentários circunstanciados, que visam ilustrar ou interpretar as respetivas disposições. Os comentários foram redigidos e aprovados pelos peritos representativos dos governos dos Estados-membros no seio do Comité dos Assuntos Fiscais, pelo que se revestem de particular importância no desenvolvimento do direito fiscal internacional. Muito embora, os comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às Convenções a celebrar pelos Estados-membros, as quais constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de natureza vinculatória, podem, revelar-se extremamente úteis na aplicação e interpretação das Convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios (Neves, 2008).

As administrações fiscais dos Estados-membros consultam regularmente os comentários para interpretarem as convenções fiscais bilaterais. Os comentários são simultaneamente úteis para decidir no dia a dia aspetos de pormenor e para resolver questões mais vastas que envolvam as medidas e os propósitos subjacentes a diversas disposições.

---

<sup>15</sup> Ver o artigo 19º - Remunerações Públicas (AT, 2013i).

Do mesmo modo, os contribuintes utilizam amplamente os comentários no exercício das suas atividades e na planificação das suas transações e investimentos. Os comentários desempenham um papel particularmente importante nos países onde não existe um procedimento que permita obter da administração fiscal uma decisão prévia sobre questões de fiscalidade, já que constituem neste caso a única fonte de interpretação disponível.

Por conseguinte, os tribunais têm consagrado uma crescente atenção às convenções fiscais bilaterais e utilizam cada vez mais os comentários para proferirem as suas sentenças. Segundo as informações recolhidas pelo Comité dos Assuntos Fiscais, é feita referência aos comentários nos acórdãos publicados dos tribunais de uma grande maioria de Estados-membros.



### 4.1. Enquadramento

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, enquanto 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”.*

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.

Assim, para a análise da tributação dos rendimentos obtidos pelos não residentes em Portugal, importa analisar as regras de tributação dos não residentes sem estabelecimento estável (ponto 4.2), definindo quem e o que está sujeito a imposto em Portugal, as taxas de tributação, os rendimentos isentos e as obrigações declarativas destes sujeitos passivos. Nestes termos, são indicados três regimes opcionais de tributação em vigor em Portugal para os sujeitos passivos não residentes que residam num Estado-membro da UE ou do espaço económico europeu, desde que exista

intercâmbio de informação em material fiscal. Adicionalmente, são analisados, por um lado, o regime especial de tributação aplicável ao residente não habitual e, por outro lado, a Diretiva da Poupança.

No ponto 4.4 indica-se a forma de tributação dos rendimentos obtidos em território português por residentes em Estado com o qual tenha sido celebrada a convenção para evitar a dupla tributação. Para no ponto 4.3 serem definidas as regras de tributação dos não residentes com estabelecimento estável. Por último, no ponto 4.5 apresentam-se algumas considerações finais que sintetizam a tributação do rendimento dos não residentes em Portugal.

## 4.2. Não Residentes Sem Estabelecimento Estável

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 n.º 1 do artigo 13º do CIRS (AT, 2013b), segundo o qual ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que, não residindo em território português, aqui obtenham rendimentos. Acrescentando o n.º 2 do artigo 15º do mesmo Código (AT, 2013b) 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 n.º 5 do artigo 71º do CIRS (AT, 2013b), as taxas proporcionais, de natureza liberatória, previstas naquele normativo, incidem sobre rendimentos ilíquidos.

O facto gerador do imposto considera-se, por regra, verificado no último dia do período de tributação (conforme n.º 9 do artigo 8º do CIRC - AT, 2013a). Todavia, de acordo com o n.º 10 do artigo 8º do CIRC (AT, 2013a), relativamente aos rendimentos obtidos por entidades não residentes, verificam-se as seguintes exceções:

- a) ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis – data da transmissão;
- b) rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo – data em que ocorre a obrigação de efetuar a retenção;
- c) Incrementos patrimoniais derivados de aquisição a título gratuito – data de aquisição.

A data em que ocorre a obrigação de efetuar a retenção na fonte vem definida, no que se refere às pessoas singulares, no n.º 1 do artigo 98.º do CIRS (AT, 2013b), segundo o qual o dever de

retenção ocorre em momentos de exigibilidade diversos, consoante os rendimentos em causa: do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos; do vencimento, ainda que presumido; ou da liquidação.

A matéria coletável é determinada de acordo com as regras estabelecidas para as diferentes categorias de rendimentos e, de harmonia com o previsto no n.º 5 do artigo 71º do CIRS (AT, 2013b), as taxas proporcionais, de natureza liberatória incidem sobre os rendimentos ilíquidos.

Segundo o n.º 1 do artigo 13º do CIRS (AT, 2013b), são sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares não residentes em Portugal que sejam titulares do direito ao rendimento obtido em território nacional. 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.

A obrigação de retenção, bem como o dever de entregar nos cofres do Estado as importâncias retidas, constituem obrigações imperativas e imodificáveis. Em caso de substituição tributária, se a entidade obrigada a efetuar a retenção na fonte o não fizer, incorre:

- i. em responsabilidade originária pelo imposto que devesse ter retido com carácter definitivo;
- ii. em responsabilidade subsidiária pelo imposto que devesse ter retido com natureza de pagamento por conta;
- iii. em infração contra-ordenacional, prevista e punida pelo n.º 4 do artigo 114º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT – AT, 2013k).

Assim, a entidade obrigada a efetuar a retenção na fonte a título definitivo é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado e incorre em infração contra-ordenacional (artigo 114º do RGIT - AT, 2013k) ou em crime de abuso de confiança, se a entrega da prestação tributária retida ocorrer para além de 90 dias posteriores ao termo da sua entrega legal e a conduta for considerada dolosa (artigos 105º e 114º, n.º 2, do RGIT - AT, 2013k).

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 obrigadas a designar quem as represente perante a AT e garanta o cumprimento das suas obrigações tributárias, nos termos do artigo 130º do CIRS (AT, 2013b). Segundo entendimento da AT, 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.

## ➤ **Taxas**

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** (artigo 71º do CIRS - AT, 2013b). Os rendimentos que não forem sujeitos a retenção na fonte a taxas liberatórias são tributados a **taxas especiais** (artigo 72º do CIRS - AT, 2013b), conforme a sua natureza, como por exemplo:

- 25%, sobre os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado;
- 28%, sobre o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultantes da alienação de partes sociais e outros valores mobiliários;
- 28% sobre rendimentos prediais;
- 28% sobre: 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;
- 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;
- 35% sobre os rendimentos de capitais.

Em conformidade com o artigo 7º do CIRS (AT, 2013b), o momento de retenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares depende do tipo de rendimento tributável, tal como sintetiza o Quadro 8.

### Quadro 8. Regras para Determinar o Momento de Retenção do Imposto

Tipo de rendimento	Momento de retenção
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: Adaptado de AT (2013b).

### ➤ Isenções

As isenções em matéria de retenção definitiva sobre residentes no estrangeiro classificam-se em subjetivas e objetivas. De **isenção subjetiva** (isenção concedida em função da natureza do sujeito que auferir os rendimentos) beneficiam 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 – AT, 2013d). De **isenção objetiva** (isenção concedida em função da natureza da atividade ou de operação a que se refere) beneficiam os seguintes rendimentos obtidos por não residentes:

- rendimentos derivados de unidades de participação em fundos de investimento, constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional – artigo 22º do EBF (AT, 2013d);
- 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 n.º 1 e n.º 2 do artigo 27º do EBF (AT, 2013d);

- os juros das contas poupança-reformados, cujo saldo não ultrapasse o limite constante do artigo 20º do EBF (AT, 2013d).

### ➤ **Obrigações Declarativas**

Como **obrigações declarativas**, os 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 (AT, 2013b) dispõe que os não residentes que obtenham rendimentos em território nacional têm que nomear um representante perante a AT e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais. Contudo, não está abrangido nesses deveres fiscais a garantia de pagamento das dívidas fiscais dos representados.

A designação do representante é efetuada na declaração de início de atividade ou na declaração de inscrição do número de identificação fiscal (NIF) de pessoas singulares, devendo essa designação ter a aceitação expressa do representante. Segundo o artigo 27º da LGT (AT, 2013e), 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.

Ao representante do não residente nomeado compete, quando não for ele próprio o gestor de bens ou direitos do não residente, obter a sua identificação e apresentá-la à AT sempre que solicitado. Nesse sentido, presume-se que o representante é o gestor de bens ou direitos do não residente se aquele não obtiver a identificação fiscal deste, e não a apresentar à AT, bem como se não informar da sua inexistência. O mesmo artigo da LGT prevê que o gestor de bens ou direitos de um não residente em território nacional possa responder solidariamente com ele pelas dívidas de imposto.

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 (AT, 2013b), as entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte pelas taxas previstas no artigo 71º do mesmo Código (AT,

2013b), são obrigadas a deduzir as importâncias correspondentes à aplicação das taxas nele previstas. As quantias retidas devem ser entregues mediante a Declaração de Retenções de IRS/IRC até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conforme n.º 3 do artigo 98º do CIRS, nos locais previstos no artigo 105º do CIRS (AT, 2013b).

Nos termos da alínea b) do n.º 7 do artigo 119º CIRS (AT, 2013b), 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 (AT, 2013b), a obrigação prende-se com a posse de um registo atualizado dos titulares desses rendimentos com indicação do respetivo regime fiscal (alínea b) do n.º 2 do artigo 119º do CIRS - AT, 2013b). 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 (AT, 2013b), 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 (alínea b) do n.º 1 do artigo 119º do CIRS - AT, 2013b).

As mesmas entidades são obrigadas a entregar à AT, através de transmissão eletrónica, com o prazo limite o fim do mês de julho de cada ano (conforme previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 119º do CIRS - AT, 2013b), uma declaração relativa aos rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes em território nacional (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 auferiram 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 (AT, 2013b), nomeadamente a emissão de recibo das importâncias recebidas pelas prestações de serviços efetuadas e a emissão de fatura ou documento equivalente de todos os serviços prestados e realizados em território nacional.

### ➤ Regimes Opcionais

Os não residentes que residam num Estado-membro da UE ou do espaço económico europeu podem optar por um dos três regimes a seguir referidos, desde que exista intercâmbio de informação em matéria fiscal, de acordo com a natureza dos rendimentos e os condicionalismos estabelecidos para aceder ao regime.

#### ***A) Rendimentos não sujeitos a retenção a taxas liberatórias – Opção pelas taxas aplicáveis aos residentes (n.º 9 do artigo 72º do CIRS)***

Os não-residentes atrás referidos podem optar pela aplicação da taxa prevista na tabela geral do artigo 68º do CIRS (AT, 2013b), a qual será determinada tendo em consideração a totalidade dos rendimentos auferidos dentro e fora do território português. Esta opção pode ser exercida apenas relativamente aos rendimentos que não forem sujeitos a retenção liberatória, em concreto:

- rendimentos prediais;
- mais-valias decorrentes da alienação de imóveis;
- mais-valias provenientes da alienação de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou experiência adquirida, quando não auferidos pelo titular originário;
- mais-valias decorrentes da cedência de posição contratual em contratos relativos a bens imóveis;
- rendimentos imputáveis a estabelecimento estável.

Como referem Carlos *et al.* (2010), o exercício desta opção é concretizado no Quadro 5B da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, a qual deve ser apresentada pelo representante legal no prazo estabelecido nos artigos 31º-A e 57º a 63º do CIRS (AT, 2013b).



**B) Rendimentos da categoria B sujeitos a taxas liberatórias – Opção pelas taxas aplicáveis aos residentes (alíneas f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18º e n.º 9 a 12 do artigo 71º do CIRS)**

Os titulares dos rendimentos a seguir referidos, sujeitos a retenção na fonte, podem solicitar a devolução total ou parcial do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68º do CIRS (AT, 2013b), tendo em consideração a totalidade dos rendimentos obtidos dentro e fora do território português, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. Os rendimentos abrangidos são os decorrentes das seguintes atividades não imputáveis a estabelecimento estável:

- de profissionais e outras prestações de serviços, incluindo as de carácter artístico, científico e técnico e de intermediação, bem como os actos isolados;
- de profissionais de espectáculos ou desportistas ainda que atribuídos a pessoa diferente.

De acordo com o n.º 9 do artigo 71º do CIRS (AT, 2013b), para efeitos de determinação do rendimento coletável são deduzidos os encargos, até à concorrência do rendimento, que se encontrem devidamente comprovados e se mostrem necessários para a sua obtenção, desde que sejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português.

Nestes termos, a devolução do imposto retido e pago deve ser requerida à AT, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, tal como previsto no n.º 10 do artigo 71º do CIRS (AT, 2013b). Se não for cumprido este prazo, serão devidos juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado. O pedido de devolução do imposto implicará a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte do seu teor e do respetivo montante (Carlos *et al.*, 2010).

**C) Opção pela aplicação das regras aplicáveis aos residentes (artigo 17º-A do CIRS)**

Os titulares de rendimentos das categorias A, B e H, obtidos em território português, que representem, pelo menos 90% da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território podem optar pela sua tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português (conforme previsto no n.º 1 do artigo 17º-A do CIRS - AT, 2013b).

Porém, de acordo com o n.º 2 do artigo 17º-A do CIRS (AT, 2013b), os que sejam casados e não separados de pessoas e bens ou que se encontrem em situação de unidos de facto, podem optar pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar aplicável aos sujeitos passivos residentes em território português casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, desde que:

- Ambos os sujeitos passivos sejam residentes noutra Estado-membro da UE ou o espaço económico europeu;
- Os rendimentos das categorias A, B e H obtidos em território português pelos membros do agregado familiar correspondam a, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do agregado familiar;
- A opção seja formulada por ambos os sujeitos passivos ou pelos respetivos representantes legais.

A taxa do imposto a aplicar à totalidade dos rendimentos obtidos em território português sujeitos a englobamento, nas mesmas condições estabelecidas para os residentes, é:

- No caso da tributação como não casado, a taxa média que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68º do CIRS (AT, 2013b), corresponder à totalidade do rendimento coletável determinado de acordo com as regras previstas no CIRS, sendo tomados em consideração todos os rendimentos do sujeito passivo, incluindo os obtidos fora do território português;
- No caso da opção pela tributação como casado, a taxa média que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68º do CIRS (AT, 2013b), corresponder a metade da totalidade do rendimento coletável determinado de acordo com as regras previstas no CIRS, sendo tomados em consideração todos os rendimentos dos membros do agregado familiar, incluindo os obtidos fora do território português.

Em conformidade com o n.º 4 do artigo 17º-A do CIRS (AT, 2013b), à coleta apurada e até ao seu montante são deduzidos os montantes fixos, as despesas e benefícios fiscais referidos nos artigos 79º do CIRS (AT, 2013b), bem como os previstos nos artigos 82º a 88º do mesmo Código (AT, 2013b), desde que essas despesas ou encargos não possam ser tidos em consideração no Estado da residência.

Independentemente do exercício da opção prevista nos números anteriores, os rendimentos obtidos em território português estão sujeitos a retenção na fonte às taxas aplicáveis aos rendimentos auferidos por não residentes, sem prejuízo do disposto em Convenção destinada a eliminar a dupla

tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português, a qual terá a natureza de pagamento por conta quando respeitem aos rendimentos englobados (tal como previsto no n.º 5 do artigo 17º-A do CIRS - AT, 2013b).

A opção referida deve ser efetuada na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS aquando da sua entrega, devendo esta ser acompanhada dos documentos que comprovem as condições de que depende a aplicação deste regime. Quando a declaração for enviada por via electrónica, os documentos devem ser remetidos ao Serviço de Finanças da área do domicílio fiscal do representante (Carlos *et al.*, 2010).

### ➤ Residente Não Habitual

Em 2009, foi criado um novo conceito fiscal, o de “residente não habitual” em território português<sup>16</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 AT (MFAP, 2009b).

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 (MFAP, 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).

---

<sup>16</sup> Considera-se que não têm residência habitual, os sujeitos passivos que adquiriram a qualidade de residentes no território português a partir de 23 de setembro de 2009, data da publicação do Decreto-Lei n.º 249/2009 (MFAP, 2009b), que criou o regime especial para os residentes não habituais.

## ➤ **Diretiva da Tributação da Poupança**

No seio da União Europeia os movimentos de capitais conheceram um grande incremento, tendo sido particularmente impulsionados pela plena consagração da liberdade de circulação de capitais, em consequência da abolição das restrições durante muito tempo existentes aos movimentos de capitais intracomunitários. Neste âmbito, é sabido que a fiscalidade assume um relevante papel na orientação dos movimentos de capitais. As diferenças tributárias representam naturalmente um fator tido em conta pelos aforradores para decidir sobre o local de colocação e de investimento das suas poupanças. Assim, a existência de ambientes fiscais favoráveis constitui um fator de atração de capitais, sendo um poderoso motivo para a sua deslocalização.

Os dois princípios básicos que regem a tributação dos rendimentos transfronteiriços de capital são o princípio da residência – de acordo com o qual todo o rendimento (*world-wide income*) dos residentes está sujeito à tributação no país em que possuem a sua residência fiscal – e o princípio da fonte – de acordo com o qual é devido imposto no local de produção dos rendimentos. A grande maioria dos países recorre a ambos estes princípios na configuração dos seus sistemas tributários, pelo que a tributação abrange tanto os rendimentos obtidos no exterior pelos seus residentes, como os rendimentos obtidos no seu território pelos não residentes.

Tendo em conta que as diferenças entre os vários sistemas fiscais nacionais afetam as decisões de investimento e a concorrência no mercado interno e que tais distorções, se deixadas ao livre operar do mercado, provocam a erosão das bases tributáveis, a conclusão que inevitavelmente se segue consiste na necessidade de uma coordenação fiscal comunitária. Daí que tenha surgido a «Diretiva da Poupança» para evitar a dupla tributação dos rendimentos de poupança sob a forma de juros pagos a pessoas singulares e lutar contra a evasão fiscal (Leitão, 2000).

A Diretiva relativa à tributação da poupança (Directiva 2003/48/CE do Conselho de 3 de junho de 2003 – CE, 2003) foi transposta para o direito interno português pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março (MFAP, 2005a), com entrada em vigor em 1 de julho de 2005. A referida Diretiva baseia-se no consenso alcançado no Conselho Europeu de Santa Maria da Feira de 19 e 20 de Junho de 2000 e nas subsequentes reuniões do Conselho *Economic and Financial Committee* (ECOFIN) de 26 e 27 de Novembro de 2000, 13 de Dezembro de 2001 e 21 de Janeiro de 2003 (CE, 2003).

Em termos de **objetivo** (n.º 1 do artigo 1º da Directiva 2003/48/CE - CE, 2003), o regime resultante da referida Directiva não visa, de forma alguma, criar uma tributação adicional para os rendimentos de juros, mas tão somente criar mecanismos de troca automática de informações entre os Estados-membros, de modo a permitir que os rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos num Estado-membro a beneficiários efetivos<sup>17</sup> que sejam pessoas singulares (particulares) residentes noutra Estado-membro, sejam sujeitos a tributação em conformidade com a legislação em vigor no Estado-membro de residência fiscal do particular.

Para esses efeitos, de acordo com o n.º 2 do artigo 1º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003), os Estados-membros devem tomar as medidas necessárias para assegurar a execução das tarefas exigidas pela aplicação da Directiva por parte dos agentes pagadores<sup>18</sup> estabelecidos no seu território, independentemente do lugar de estabelecimento do devedor do crédito gerador dos juros.

No que se refere à **identificação e determinação do lugar de residência** dos beneficiários efetivos, cada Estado-membro deve adotar e garantir a aplicação, no seu território, dos procedimentos necessários para permitir ao agente pagador identificar os beneficiários efetivos e o respetivo lugar de residência (n.º 1 do artigo 3º da Directiva 2003/48/CE - CE, 2003). A nível nacional, o n.º 1 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março (MFAP, 2005a) prevê que a residência do beneficiário efetivo se situa no país em que o mesmo tem o seu domicílio permanente.

Nesse sentido, o agente pagador deve determinar a identidade e o local de residência do beneficiário efetivo de acordo com normas mínimas, que variam em função do início das relações entre o agente pagador e o recetor do pagamento de juros (n.º 2 e n.º 3 do artigo 3º da Directiva 2003/48/CE - CE, 2003; artigos 6º e 7º do Decreto-Lei n.º 62/2005 - MFAP, 2005a), especificamente:

---

<sup>17</sup> Em conformidade com o n.º 1 do artigo 2º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e o artigo 5º do Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março (MFAP, 2005a), entende-se por “beneficiário efetivo” qualquer pessoa singular que receba um pagamento de juros ou qualquer pessoa singular a quem é atribuído um pagamento de juros, a menos que faça prova de que os juros não lhe foram pagos nem atribuídos em seu proveito, isto é, que actua: a) como agente pagador; b) por conta de uma pessoa colectiva; c) por conta de outra pessoa singular que seja o beneficiário efetivo e que comunique ao agente pagador a identidade do beneficiário efetivo.

<sup>18</sup> Segundo o n.º 1 do artigo 4º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e o artigo 2º do Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março (MFAP, 2005a), entende-se por “agente pagador” qualquer operador económico que pague juros ou atribua o pagamento de juros em proveito imediato do beneficiário efetivo, independentemente de esse operador ser o devedor do crédito que gera os juros ou o operador encarregado pelo devedor ou pelo beneficiário efetivo de pagar ou atribuir o pagamento de juros.

- a) Para as relações contratuais estabelecidas antes de 1 de janeiro de 2004, o agente pagador deve determinar a identidade do beneficiário efetivo, expressa pelo seu nome e endereço, com base nas informações que dispõe, nomeadamente em aplicação da regulamentação em vigor no seu Estado de estabelecimento e da Directiva 91/308/CEE do Conselho de 10 de junho de 1991 (CE, 1991), relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais;
- b) Para as relações contratuais estabelecidas, ou para as transações efetuadas na falta de relações contratuais, a partir de 1 de janeiro de 2004, o agente pagador deve determinar a identidade do beneficiário efetivo, expressa pelo seu nome, endereço e, caso exista, número de identificação fiscal atribuído pelo Estado-membro de residência fiscal. Esses elementos devem ser determinados com base no passaporte ou no bilhete de identidade oficial apresentado pelo beneficiário efetivo.

De referir que, de acordo com o artigo 6º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e o artigo 4º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a), consideram-se **rendimentos da poupança sob a forma de juros**, isto é, “pagamento de juros”:

- a) os juros decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro;
- b) os juros derivados de depósitos, em qualquer modalidade, em instituições financeiras;
- c) os juros de certificados de depósitos;
- d) os juros, os prémios de amortização ou de reembolso de títulos da dívida pública, os títulos de participação, os certificados de consignação, as obrigações de caixa ou outros títulos análogos emitidos por entidades públicas ou privadas e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;
- e) o saldo dos juros apurados em conta corrente;
- f) os juros de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios às sociedades;
- g) os juros devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;
- h) os juros pagos ou atribuídos pelas seguintes entidades: Organismos de Investimento Colectivo em Valores Mobiliários (OICVM) autorizados nos termos da Directiva 85/611/CEE, de 20 de dezembro (CE, 1985); Entidades que beneficiem da possibilidade prevista no n.º 3 do artigo 4º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e n.º 2 do artigo 3º do

Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a); e Organismos de investimento coletivo estabelecidos fora do território em que o Tratado da Comunidade Europeia;

- i) Os rendimentos obtidos aquando da cessão, do reembolso ou do resgate de partes ou unidades de participação nas entidades referidas na alínea anterior, quando estas tenham investido, direta ou indiretamente, por intermédio das mesmas entidades, mais de 40% do respetivo ativo em créditos e outras aplicações que gerem rendimentos previstos nas alíneas a) a e).

A mesma Diretiva faz uma “delimitação negativa” da tributação da poupança, ao excluir rendimentos derivados de:

- Seguros de poupança, reforma (pensões);
- Produtos financeiros derivados que a lei interna não qualifica como geradores de juros (opções, futuros, *swaps*, entre outros);
- Instrumentos de investimento coletivo em rendimento variável ou misto de capitalização, cujos ativos não excedam mais de 25% em títulos geradores de juros da dívida negociável emitida antes de 1/3/2001 ou prorrogada antes de março de 2002 (*eurobonds*);
- Qualquer produto que ofereça uma retribuição alternativa ao pagamento de juros;
- Juros pagos a pessoas coletivas não residentes.

Sempre que o beneficiário efetivo dos juros seja residente num Estado-membro distinto daquele em que se encontra estabelecido o agente pagador, o conteúdo mínimo das **informações a comunicar pelo agente pagador** à autoridade competente do seu Estado-membro de estabelecimento (em Portugal, à AT) é, conforme previsto no artigo 8º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a), o seguinte:

- Identidade e residência do beneficiário efetivo;
- Nome ou denominação e endereço do agente pagador;
- Número de conta do beneficiário efetivo ou, na sua falta, identificação do crédito gerador dos juros;
- Informações relativas ao pagamento de juros.

Tal como previsto no artigo 9º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e no artigo 10º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a), a comunicação das informações deve fazer-se de forma automática pelo menos uma vez por ano, nos seis meses subsequentes ao termo do exercício fiscal do Estado-membro do agente pagador, em relação a todos os pagamentos de juros efetuados durante esse ano.

Devido a diferenças de carácter estrutural, o artigo 11º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) prevê que a Bélgica, o Luxemburgo e a Áustria não poderão aplicar a troca automática de informações a partir da mesma data que os outros Estados-membros, ficando obrigados a efetuar uma retenção de imposto na fonte, que é de 15% durante os três primeiros anos (2005-2007), de 20% durante os três anos subsequentes (2008-2010) e de 35% a partir de 2011.

Como **obrigações acessórias** do agente pagador importa mencionar:

- Modelo 01 – DP: Declaração de opção prevista no n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a) e no n.º 3 do artigo 4º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003);
- Modelo 02 – DP: Pedido de Certificado de Agente Pagador como OICVM, conforme n.º 3 do artigo 4º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e os n.º 2 e 3 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a);
- Modelo 03 – DP: Certificado de Agente Pagador como OICVM (em inglês, *Certificate for Treatment as An Ucits*), conforme n.º 3 do artigo 4º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e os n.º 2 e 3 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a);
- Modelo 04 – DP: Pedido de Certificado para Isenção de Retenção, conforme artigo 13º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e artigo 11º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a);
- Modelo 05 – DP: Certificado para Isenção de Retenção (em inglês, *Certificate for Non-Deduction of Withholding Tax*), conforme artigo 13º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e artigo 11º do Decreto-Lei n.º 62/2005 (MFAP, 2005a);
- Modelo – DP 35: Rendimentos da Poupança sob a Forma de Juros Pagos ou Atribuídos a não Residentes<sup>19</sup>;
- Modelo – DP 36: Rendimentos da Poupança sob a Forma de Juros Pagos ou Atribuídos a Pessoas Singulares que não sejam Beneficiários Efetivos<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Este modelo é de entrega anual obrigatória, através de transmissão eletrónica de dados até final do mês de fevereiro do ano seguinte, sempre que sejam pagos ou atribuídos rendimentos da poupança sob a forma de juros, a beneficiários efetivos ou outras entidades não residentes em território português, e desde que sejam residentes noutro Estado-membro da UE, bem como nos países terceiros (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, São Marino, Suíça) e nos territórios dependentes ou associados relevantes (Anguilla, Antilhas Holandesas, Aruba, Ilhas Cayman, Guernsey, Jersey, Ilha de Man, Monserrate, Ilhas Turks e Caicos e Ilhas Virgens Britânicas) com os quais foram celebrados acordos ou outros convénios.

<sup>20</sup> Este modelo é de entrega anual obrigatória, através de transmissão eletrónica de dados até final do mês de fevereiro do ano seguinte, sempre que sejam pagos ou atribuídos rendimentos da poupança sob a forma de juros, a pessoas singulares que provem que atuam por conta de uma entidade das referidas no artigo 3º ou no artigo 9º da Directiva 2003/48/CE (CE, 2003) e desde que revelem o nome e o endereço dessa entidade.



### **4.3. Residentes em Estado com o Qual Tenha Sido Celebrada CDT**

Se existir uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada por Portugal com o Estado da residência do titular dos rendimentos, a tributação nos moldes previstos na legislação interna é afastada, pois a CDT, como diploma de direito internacional, prevalece sobre o direito interno. Assim, relativamente aos rendimentos obtidos por não residentes em território português e não imputáveis a estabelecimento estável nele situado, mas residentes em Estado com o qual Portugal tenha celebrado CDT, e a mesma esteja em vigor, podem extrair-se algumas regras, com base na Convenção modelo de OCDE (AT, 2013i).

A primeira regra corresponde ao poder de tributar conferido, em exclusivo, ao Estado da residência, abstendo-se o Estado da fonte de proceder a qualquer tributação. Isto é o que acontece com os seguintes rendimentos, previstos na Convenção modelo de OCDE (AT, 2013i):

- Lucros empresas - artigo 7º;
- Mais-valias - artigo 13º;
- Rendimentos derivados de profissões independentes - ex-artigo 14º;
- Rendimentos derivados de profissões dependentes - artigo 15º;
- Pensões - artigo 18º;
- Rendimentos de professores e estudantes - artigo 20º;
- Outros rendimentos não expressamente mencionados - artigo 21º.

A segunda regra respeita ao poder de tributar conferido a ambos os Estados, com limitação de competência dirigida ao Estado da residência (reconhecimento de competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte), sendo o que acontece com os seguintes rendimentos, previstos na Convenção modelo de OCDE (AT, 2013i):

- Rendimentos imobiliários – artigo 6º;
- Percentagens de membros de conselhos – artigo 16º;
- Artistas e desportistas – artigo 17º.

A terceira regra corresponde ao poder de tributar conferido a ambos os Estados, com fixação de limites ao Estado da fonte através da definição de taxas máximas a aplicar por esse Estado (reconhecimento de competência cumulativa limitada ao Estado da fonte), sendo o que acontece com dividendos, juros e royalties (artigos 10º, 11º e 12º, respetivamente, da Convenção modelo de OCDE - AT, 2013i).

A quarta regra diz respeito ao reconhecimento de competência exclusiva de tributar ao Estado da fonte. Isto é o que acontece com as remunerações pagas por um Estado contratante a pessoas singulares, em consequência dos serviços prestados no exercício de funções públicas (artigo 19º da Convenção modelo de OCDE - AT, 2013i), que só podem ser tributados nesse Estado, independentemente do local onde tenham sido prestadas e ainda que o beneficiário seja residente do outro Estado contratante.

Das regras expostas pode concluir-se que, a tributação em território português, quando o titular dos rendimentos seja uma entidade residente em país com o qual Portugal tenha celebrado CDT, poderá ser afastada total ou parcialmente. Para que tal aconteça o titular dos rendimentos deve fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, do preenchimento das condições de aplicação das CDT. Se esta prova não estiver em poder da entidade obrigada a efetuar a retenção até ao termo do prazo de entrega do imposto a retenção deve ser efetuada como se não existisse CDT .

Os documentos de prova que os não residentes devem apresentar perante a entidade pagadora, antes de esgotado o prazo para a entrega do imposto, são os Modelos n.º 21 a n.º 24-RFI<sup>21</sup>, antigos Modelos n.º 7 a n.º 12-RFI aprovados pelo Despacho n.º 11701/2003, de 17 de junho (MF, 2003a), que se diferenciam pelo tipo de rendimentos (títulos de dívida, dividendos de ações, dividendos de juros, royalties pensões ou devidos por trabalho dependente, e outros rendimentos). Estes modelos são compostos por 3 exemplares cada, destinando-se um à AT em Portugal, outro à administração fiscal do Estado da residência do beneficiário e o terceiro ao não residente beneficiário. Quanto ao exemplar destinado à AT portuguesa, após preenchimento pelo interessado e certificação pela AT do Estado de residência, o mesmo deverá ser apresentado à entidade pagadora residente, que passará a estar legitimada a aplicar o disposto nas CDT, sobrepondo-se ao disposto na legislação interna, nomeadamente ao artigo 71º do CIRS, relativo à taxas liberatórias (AT, 2013b).

Assim, deverá ser preenchido o Modelo 21-RFI para pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português, efetuado ao abrigo da CDT. O pedido de dispensa de retenção na fonte só se considera entregue quando o formulário estiver integral e corretamente preenchido e certificado pelas entidades competentes do Estado de residência do beneficiário do rendimento. O certificado tem a validade de um ano se existir uma relação contratual continuada entre o substituto e o substituído (Fernandes, 2008).

---

<sup>21</sup> Os formulários para acionar as CDT celebradas por Portugal encontram-se disponíveis em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/convencoes\\_dupla\\_trib\\_int\\_ernacional/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/convencoes_dupla_trib_int_ernacional/)

De salientar que, no caso de existir uma certa continuidade e regularidade nos pagamentos (por exemplo, royalties e outras prestações de serviços como sejam comissões), isto é, existir mais do que um pagamento no mesmo ano, é apenas necessário a entrega à entidade devedora, antes do primeiro pagamento desse ano, de um formulário com os valores previsionais ou estabelecidos contratualmente, e um formulário com o total de valores definitivos auferidos durante o ano, a apresentar até 31 de dezembro do mesmo ano.

Se o não residente não apresentar o formulário atempadamente, a Convenção não se considera devidamente acionada, devendo a entidade pagadora reter o imposto às taxas previstas na legislação interna, podendo o não residente, requerer junto do Estado português, no prazo de 2 anos, o reembolso do imposto retido (total ou parcial), utilizando para o efeito os Modelos n.º 22 a n.º 24-RFI, que se diferenciam também pelo tipo de rendimentos supra referidos.

Por conseguinte, nas situações em que possa ter sido retido indevidamente imposto em Portugal, ou por falta de apresentação atempada do RFI, ou por erro de cálculo no valor retido, podem, nos termos da alínea 7) do artigo 98º do CIRC (AT, 2013a), as entidades beneficiárias dos rendimentos solicitar o reembolso total ou parcial desse imposto, utilizando os seguintes modelos:

- Modelo 22-RFI, para pedido de reembolso do imposto português sobre dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida;
- Modelo 23-RFI, para pedido de reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos e juros (exceto dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida);
- Modelo 24-RFI, para pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos efetuados ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação.

Para além destas obrigações (das entidades não residentes que obtêm rendimentos em território nacional), outras caberão às entidades residentes que pagam rendimentos ao estrangeiro, nomeadamente:

- obrigação de inscrição das entidades não residentes (para que lhes seja atribuído um NIF);
- obrigação de efetuar a retenção na fonte e proceder à entrega do imposto retido;
- obrigação de arquivo dos formulários RFI (durante o prazo de 10 anos, devendo ser exibidos à AT caso esta os solicite);

- obrigação de apresentação da declaração de rendimentos pagos ou colocados à disposição de não residentes – Modelo 30 de IRS, até ao final do mês de julho do ano seguinte ao do respetivo pagamento ou colocação à disposição.

No entanto, segundo Carvalho (2006):

*“(...) alguns Estados aplicam os princípios legislativos estabelecidos nas Convenções, sem qualquer formalidade administrativa, como são o caso de alguns países do Norte da Europa, os quais para o efeito bastará a menção, pelo beneficiário do rendimento, do seu Estado de residência fiscal”.*

Na Espanha, país com o qual poderá existir uma maior ocorrência de serviços profissionais independentes, especialmente em situações transfronteiriças, que originam situações de dupla tributação evitadas pelo acionamento das convenções, a certificação de não residência faz-se segundo os esclarecimentos da administração tributária Espanhola<sup>22</sup>, simplesmente pela obtenção de um atestado de residência emitido pela administração fiscal desse país.

O Ofício Circulado n.º 20076/2002, de 31 de outubro (AT, 2013l), determina os procedimentos relativos à aplicação da limitação de imposto por força de uma CDT, estipulando que:

1. As convenções de dupla tributação não bastam por si só para desobrigar os substitutos tributários à retenção na fonte;
2. O dever de reter na fonte é um dever acessório autónomo que tem consagração na norma interna;
3. A obrigação de retenção resulta do direito interno e não da aplicação de convenção internacional que em caso algum desobrigaria os substitutos tributários de efetivar a retenção sem verificar a condição de residente do outro Estado contratante do beneficiário do pagamento, tal como resulta do disposto no n.º 2 do artigo 90º do CIRC (AT, 2013a), conjugado com o artigo 65º do CPPT (AT, 2013m);
4. Ao não fazer a retenção na fonte os substitutos tributários incumprem a norma fiscal interna que o impunha e em consequência ficam responsáveis originários pelo imposto não arrecadado, nos termos do disposto no artigo 28.º da LGT (AT, 2013e), e deverão suportar os juros compensatórios pelo atraso no encaixe da receita devida ao Estado, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 106º do CIRC (AT, 2013a).

---

<sup>22</sup> Ver: <http://www.agenciatributaria.es/>

#### **4.4. Não Residentes Com Estabelecimento Estável**

Como anteriormente se mencionou, o conceito de estabelecimento estável é definido no n.º 1 do artigo 5º do CIRC (AT, 2013a) 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: explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias e bem assim, 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 um período superior a seis.

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 3º do CIRC (AT, 2013a), 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 55º do CIRC (AT, 2013a) 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 tributável determina-se com base na contabilidade e pode, eventualmente, ser corrigido nos termos do CIRC (n.º 1 do artigo 17º do CIRC – AT, 2013a).

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 17º do mesmo Código, permita o controlo do lucro tributável

De acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 90º do CIRC (AT, 2013a), 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. Esta dedução apenas é aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, correspondendo à menor das seguintes importâncias:

- imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (alínea a) do n.º 1 do artigo 91º do CIRC - AT, 2013a);
- fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos, direta ou indirectamente, suportados para a sua obtenção (alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do CIRC - AT, 2013a).

Quando existir CDT 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 2 do artigo 91º do CIRC (AT, 2013a), 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. Donde, Portugal aplica assim o método da imputação ordinária de forma a eliminar a dupla tributação internacional (Almeida, 2010).

#### **4.5. Considerações Finais**

Os não residentes são sujeitos passivos por sujeição real, ou seja, são tributados apenas pelos rendimentos obtidos em território português. Nestes termos, de acordo com o n.º 1 do artigo 16º do CIRS (AT, 2013a), consideram-se não residentes as pessoas que:

- não permaneceram no território português por período seguido ou interpolado superior a 183 dias;
- não disponham em 31 de dezembro de uma habitação que faça supor que a vão ocupar como residência habitual;
- sejam tripulantes de navios ou aeronaves que pertençam a entidades que não tenham sede ou direção efetiva em território português;
- não desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado Português;
- optem pela condição de não residente fazendo prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português, caso tenha permanecido fora deste território mais de 183 dias, ainda que o cônjuge tenha permanecido neste território mais de 183 dias.

Por força dos compromissos assumidos internacionalmente por Portugal, há não residentes privilegiados em função da sua residência em concreto. Este é o caso dos residentes noutros Estados-membros da UE 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).

Existindo uma CDT celebrada por Portugal com o Estado da residência do titular dos rendimentos, a tributação nos moldes previstos na legislação interna é afastada, pois as CDT prevalecem sobre o direito interno. Assim, relativamente aos rendimentos obtidos por não residentes em território português e não imputáveis a estabelecimento estável nele situado, mas residentes em Estado com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT, e a mesma esteja em vigor, podem extrair-se as seguintes regras, com base na Convenção modelo de OCDE:

1. Poder de tributar conferido, em exclusivo, ao Estado da residência, abstendo-se o Estado da fonte de proceder a qualquer tributação;
2. Poder de tributar conferido a ambos os Estados, com limitação de competência dirigida ao Estado da residência (reconhecimento de competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte);
3. Poder de tributar conferido a ambos os Estados, com fixação de limites ao Estado da fonte através da definição de taxas máximas a aplicar por esse Estado (reconhecimento de competência cumulativa limitada ao Estado da fonte);
4. Reconhecimento de competência exclusiva de tributar ao Estado da fonte.

Das regras expostas, pode concluir-se que a tributação em território português, quando o titular dos rendimentos seja uma entidade residente em país com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT, poderá ser afastada total ou parcialmente. Para que tal aconteça o titular dos rendimentos deve fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, do preenchimento das condições de aplicação das CDT. Se esta prova não estiver em poder da entidade obrigada a efetuar a retenção até ao termo do prazo de entrega do imposto a retenção deve ser efetuada como se não existisse CDT .

## **PARTE II**

---

# **ANÁLISE EMPÍRICA**



#### 5.1. Enquadramento

De modo a contextualizar a área geográfica do distrito de Viseu, correspondente ao espaço territorial de abrangência do estudo a realizar no capítulo 6, apresenta-se neste capítulo a sua caracterização demográfica (ponto 5.2), económica (ponto 5.3) e social (ponto 5.4), tendo como suporte as fontes de informação primárias dos Anuários Estatísticos da Região Centro e da Região Norte no período 2005-2010. Para no ponto 5.5 se apresentarem algumas considerações finais, que sistematizam a abordagem realizada.

Assim, em termos de organização administrativa, o Distrito subdivide-se nos seguintes 24 concelhos<sup>23</sup>: Armamar; Carregal do Sal; Castro Daire; Cinfães; Lamego; Mangualde; Moimenta da Beira; Mortágua; Nelas; Oliveira de Frades; Penalva do Castelo; Penedono; Resende; Santa Comba Dão; São João da Pesqueira; São Pedro do Sul; Sátão; Sernancelhe; Tabuaço; Tarouca; Tondela; Vila Nova de Paiva; Viseu; e Vouzela. Viseu, envolvida por um sistema montanhoso constituído a norte pelas Serras de Leomil, Montemuro e Lapa, a noroeste a Serra do Arado, a sul e a sudoeste as Serras da Estrela e Lousã, e a oeste a Serra que mais diretamente influencia esta área, a do Caramulo.

Ao nível das freguesias, o concelho de Viseu é constituído por 34 freguesias, das quais 13 são áreas predominantemente rurais (APR), 12 são áreas predominantemente urbanas (APU) e 8 são maioritariamente urbanas (AMU). Segundo um estudo da DECO-2007 sobre qualidade de vida, Viseu é a 17ª melhor cidade europeia, entre as 76 do estudo, sendo ainda a primeira das 18 cidades capitais de distrito portuguesas com melhor qualidade de vida, quando inquiridas as populações destas cidades. Desde os objetos manufaturados, trabalho de artesãos, até à mesa recheada de iguarias, desejavelmente acompanhadas por excelentes vinhos do Dão, são muitas e variadas as festas tradicionais, desde o «Festival Andanças» até à já histórica «Feira de S. Mateus».

---

<sup>23</sup> A análise foi efetuada tendo em conta as NUTS II (Nomenclaturas de Unidades Territoriais para fins Estatísticos), na medida em que não há dados disponíveis relativamente à Beira Interior Sul (NUT III).

## 5.2 Evolução Demográfica

Em termos geográficos, o distrito de Viseu ocupa uma área de 5.009,9 km, correspondendo a cerca de 5,4% da área total do país, conforme constata no Quadro 9. Em termos da atual divisão principal do país, o distrito divide-se entre a Região Centro, que integra os concelhos da sub-região de Dão-Lafões, e a Região Norte, que inclui os concelhos das sub-regiões do Tâmega e do Douro. A sub-região de Dão-Lafões compreende 14 concelhos: Carregal do Sal; Castro Daire; Mangualde; Nelas; Oliveira de Frades; Penalva do Castelo; Santa Comba Dão; Mortágua; São Pedro do Sul; Sátão; Tondela; Vila Nova de Paiva; Viseu; e Vouzela. A sub-região do Tâmega inclui 2 concelhos: Cinfães; e Resende, ao passo que a sub-região do Douro compreende 8 concelhos: Armamar; Lamego; Moimenta da Beira; Penedono; São João da Pesqueira; Sernancelhe; Tabuaço; e Tarouca.

**Quadro 9. Área, Perímetro, Extensão Máxima e Altimétrica por Concelho, 2010**

	Área	Perímetro	Comprimento máximo		Altitude	
			Norte-Sul	Este-Oeste	Máxima	Mínima
	km <sup>2</sup>	Km		M		
Armamar	117,2	61	16	12	954	75
Carregal do Sal	116,9	56	17	14	375	150
Castro Daire	379,0	147	27	32	1.382	200
Cinfães	239,3	93	15	26	1.382	14
Lamego	165,4	82	20	16	1.120	50
Mangualde	219,3	85	14	28	766	225
Moimenta da Beira	220,0	88	23	19	1.009	375
Mortágua	251,2	82	22	17	766	75
Nelas	125,7	55	15	17	483	150
Oliveira de Frades	145,4	103	27	17	1.062	50
Penalva do Castelo	134,3	62	11	21	724	325
Penedono	133,7	64	18	11	999	450
Resende	123,4	58	17	15	1.215	50
Santa Comba Dão	112,0	60	15	12	351	138
São João da Pesqueira	266,1	100	24	21	991	75
São Pedro do Sul	349,0	123	23	28	1.118	75
Sátão	201,9	78	22	17	858	375
Sernancelhe	228,6	100	23	24	962	475
Tabuaço	133,9	70	19	14	984	75
Tarouca	100,1	73	14	16	1.102	325
Tondela	371,2	108	21	30	1.075	134
Vila Nova de Paiva	175,5	69	20	15	1.033	550
Viseu	507,1	123	34	28	897	200
Vouzela	193,7	76	17	23	1.043	125
<b>Portugal</b>	<b>92.212,0</b>	<b>3.904</b>	<b>1.345</b>	<b>2.258</b>	<b>2.351</b>	<b>0</b>
<b>Continente</b>	<b>89.088,9</b>	<b>2.559</b>	<b>577</b>	<b>286</b>	<b>1.993</b>	<b>0</b>
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>5.009,9</b>	<b>2.016</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1.382</b>	<b>14</b>

Fonte: Adaptado de INE (2011a; 2011b).

Face ao exposto, 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 10), confirmando a tendência verificada em Portugal de envelhecimento demográfico devido ao declínio da fecundidade e ao aumento da longevidade da sua população (Rosa, 1993). Para esta tendência têm contribuído as mudanças de comportamentos sociais no país, tais como a redução de casamentos, o crescimento dos divórcios e da idade média do casamento.

**Quadro 10. População Residente por Concelho, 2005-2010**

Concelhos	População média anual Residente (N.º) por Ano					
	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>Portugal</b>	<b>10.569.592,0</b>	<b>10.599.095,0</b>	<b>10.617.575,0</b>	<b>10.627.250,0</b>	<b>10.637.713,0</b>	<b>10.637.346,0</b>
<b>Continente</b>	<b>10.082.154,0</b>	<b>10.110.271,0</b>	<b>10.126.880,0</b>	<b>10.135.309,0</b>	<b>10.144.940,0</b>	<b>10.143.600,0</b>
<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: Adaptado de INE (2006a-2011b).

Pese embora, o decréscimo populacional se tenha verificado, genericamente, em todos os concelhos do distrito, existiram algumas exceções. Uma delas foi o concelho de Viseu, no qual 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. Por exemplo, em 2010, a população residente no concelho de Viseu representava 25,5% do total da população do respetivo distrito. Outras exceções, foram os concelhos de Nelas (+ 1,2%), Vila Nova de Paiva (+ 1%), Satão (+ 0,3%), Oliveira de Frades (+ 0,1%) e Vila Nova de Paiva (+ 0,1%).

Para o crescimento da população do concelho de Viseu contribuíram também, por um lado, as vias de comunicação que cruzam atualmente o município: A25 (principal via de saída para Espanha) e A24, bem como o caminho de ferro que marca sobretudo os concelhos limítrofes da linha da Beira Alta. Por outro lado, a abertura da Universidade Católica Portuguesa, o Instituto Politécnico, o Instituto Piaget e Instituto de Ciências Educativas de Mangualde, que oferecem cursos diversificados e que constituem pólos de atração das populações.

Quanto à distribuição por escalão etário da população residente no Distrito, apresenta-se no Quadro 11 a referida distribuição no ano de 2010. Segundo os grandes grupos etários, verifica-se que a população até aos 14 anos representa, em termos médios, 13,66% do total da população do Distrito, por oposição à população com mais de 65 anos que representa 20,56% do total, confirmando-se o seu envelhecimento. Os concelhos de Mortágua (24,86%), Vouzela (24,72%), Tondela (24,64%), Penedono (24,42%) e Castro Daire (24,13%) registaram valores muito superiores à média da população com mais de 65 anos no Distrito, enquanto os concelhos de Viseu (15,75%), Tarouca (14,79%), Resende (14,69%), Oliveira de Frades (14,59%) e Cinfães (14,52%) registaram valores muito superiores à média da população com menos de 14 anos.

A apresentar variações entre os diversos concelhos encontra-se o coeficiente de dependência<sup>24</sup>, o qual representa a importância da distribuição da população por grupos etários, uma vez que quanto maior for o seu valor maior desequilíbrio se regista entre o conjunto de pessoas que produzem e o conjunto de pessoas que não produzem riqueza. Assim, os concelhos de Lamego (45,9%), Tarouca (48,0%), Armamar (49,0%), Tabuaço (49,0%), Cinfães (49,3%) e Viseu (49,5%) são os que apresentam menores coeficientes de dependência na totalidade dos concelhos do Distrito, sendo

---

<sup>24</sup> Dado pelo rácio entre o somatório da população com menos de 14 anos e a população com mais de 65 anos, pela população com idade compreendida entre os 15 e os 64 anos.

esses mesmos coeficientes inferiores ao registado em Portugal Continental. Os concelhos de Vouzela (57,8%) e Castro Daire (57,7%) apresentam os maiores coeficientes, confirmando o envelhecimento da população nesses concelhos.

**Quadro 11. População Residente por Concelho e Escalão Etário, 2010**

Concelhos	População média anual Residente (N.º) por Grupo Etário				
	Total	0 - 14 anos	15 - 24 anos	25 - 64 anos	65 e + anos
Armamar	6.956,5	818,5	810,5	3.859,0	1.468,5
Carregal do Sal	10.591,5	1.398,0	1.301,0	5.518,5	2.374,0
Castro Daire	16.319,0	2.033,5	2.012,0	8.336,5	3.937,0
Cinfães	19.728,0	2.864,0	2.450,5	10.767,5	3.646,0
Lamego	25.362,5	3.451,0	3.033,0	14.348,5	4.530,0
Mangualde	21.112,0	2.793,5	2.486,5	11.331,0	4.501,0
Moimenta da Beira	10.872,5	1.502,5	1.378,0	5.767,5	2.224,5
Mortágua	10.041,0	1.070,5	930,5	5.544,0	2.496,0
Nelas	14.725,0	1.933,0	1.554,5	7.951,0	3.286,5
Oliveira de Frades	10.622,0	1.550,0	1.331,5	5.606,5	2.134,0
Penalva do Castelo	8.319,0	1.043,5	964,0	4.331,5	1.980,0
Penedono	3.245,5	386,0	371,0	1.696,0	792,5
Resende	11.370,0	1.670,0	1.447,0	5.954,0	2.299,0
Santa Comba Dão	12.171,5	1.566,0	1.299,0	6.602,0	2.704,5
São João da Pesqueira	7.856,5	1.085,0	990,0	4.207,0	1.574,5
São Pedro do Sul	19.171,0	2.305,5	2.286,0	10.128,0	4.451,5
Sátão	13.485,5	1.827,5	1.740,5	7.220,0	2.697,5
Sernancelhe	5.951,5	729,5	697,5	3.156,0	1.368,5
Tabuaço	6.086,5	746,5	777,5	3.306,5	1.256,0
Tarouca	8.294,0	1.226,5	1.073,5	4.531,0	1.463,0
Tondela	30.435,5	3.490,5	3.368,0	16.079,0	7.498,0
Vila Nova de Paiva	6.395,0	779,0	859,0	3.356,0	1.401,0
Viseu	99.603,5	15.683,0	11.534,5	55.103,0	17.283,0
Vouzela	11.540,0	1.374,5	1.259,0	6.054,0	2.852,5
<b>Portugal</b>	<b>10.637.346,0</b>	<b>1.612.175,5</b>	<b>1.172.145,0</b>	<b>5.936.720,5</b>	<b>1.916.305,0</b>
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>390.255,0</b>	<b>53.327,5</b>	<b>45.954,5</b>	<b>210.754,0</b>	<b>80.219,0</b>

Fonte: Adaptado de INE (20011a; 2011b).

Quanto aos indicadores de educação da população residente no distrito de Viseu (Quadro 12), tomando por referência o ano letivo de 2009/2010, constata-se que os concelhos de Moimenta da Beira e Armamar são dois concelhos do Distrito que, ao nível do ensino básico registam a taxa mais baixa de retenção ou abandono escolar, 2,9% de chumbos e desistências contra 7,9% da média nacional. Situação bem diferente é a constatada nos concelhos de São João da Pesqueira e em Tabuaço, com taxas de retenção ou abandono escolar de 13,6% e de 12,4%, respetivamente. As

principais razões para o abandono escolar nestes concelhos podem residir na falta de condições sociais e económicas das famílias.

**Quadro 12. Indicadores de Educação por Concelho, 2009/2010**

Concelhos	Taxa bruta de pré-escolarização	Taxa bruta de escolarização			Taxa de retenção e desistência no ensino básico	Taxa de transição/conclusão no ensino secundário
		Ensino básico	Ensino secundário	Ensino superior		
Armamar	108,5	108,5	0,9	0,0	2,9	//
Carregal do Sal	95,1	138,2	86,7	0,0	8,1	78,5
Castro Daire	105,1	124,8	109,5	0,0	4,8	88,1
Cinfães	82,1	159,3	92,9	0,0	4,9	87,2
Lamego	113,6	140,7	189,8	21,4	4,9	86,9
Mangualde	93,7	128,3	113,6	0,0	5,5	78,4
Moimenta da Beira	111,7	147,2	233,6	0,0	2,9	86,5
Mortágua	95,2	106,6	170,0	0,0	3,4	86,2
Nelas	116,0	117,3	101,2	0,0	4,9	84,3
Oliveira de Frades	102,6	131,3	163,1	0,0	7,8	83,7
Penalva do Castelo	92,3	100,3	115,9	0,0	5,4	83,5
Penedono	113,9	125,9	2,1	0,0	9,1	//
Resende	90,6	129,4	100,0	0,0	3,6	86,0
Santa Comba Dão	106,8	150,2	200,3	0,0	7,4	80,5
São João Pesqueira	96,2	171,9	281,0	0,0	13,6	83,1
São Pedro do Sul	94,3	125,4	132,7	0,0	6,2	90,5
Sátão	90,5	111,5	68,8	0,0	3,7	84,5
Sernancelhe	85,5	95,9	122,1	0,0	6,8	85,6
Tabuaço	112,0	106,2	73,4	0,0	12,4	86,5
Tarouca	87,7	103,3	62,2	0,0	7,3	72,1
Tondela	91,3	124,7	113,0	0,0	6,8	80,5
Vila Nova de Paiva	110,6	111,9	58,7	0,0	4,3	81,6
Viseu	86,8	126,7	188,0	63,3	6,0	82,8
Vouzela	104,5	111,3	101,5	0,0	4,7	83,2
<b>Portugal</b>	<b>85,0</b>	<b>127,1</b>	<b>146,2</b>	<b>31,5</b>	<b>7,9</b>	<b>80,7</b>
<b>Continente</b>	<b>84,7</b>	<b>127,5</b>	<b>148,4</b>	<b>32,9</b>	<b>7,6</b>	<b>81,1</b>

Fonte: Adaptado INE (2011a; 2011b).

Uma vez analisada a evolução demográfica recente no distrito de Viseu, importa no ponto seguinte contextualizar a evolução económica do Distrito, de forma a poderem retirar-se ilações que suportem os resultados da análise empírica exploratória a desenvolver no capítulo que se segue.

### 5.3. Evolução Económica

Em relação à população empregada por ramos de atividade económica, verifica-se no Quadro 13 que no distrito de Viseu, em 2009, é o setor terciário que detém maior número de trabalhadores (cerca de 56,8% do total), seguindo-se o setor secundário (com 40,2%) e, por último, o primário (com 3%). Os setores que mais contribuíram para a importância registada pelo setor terciário foram os setores do Comércio por Grosso e a Retalho (G), das Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares (M) e de Alojamento, restauração e similares (I), conforme se observa no Quadro 14.

**Quadro 13. Trabalhadores por Conta de Outrem por Concelho e Setor, 2009**

Concelhos	Total	Primário CAE: A	Secundário CAE: B – F	Terciário CAE: G – U
Armamar	698	66	326	306
Carregal do Sal	1.435	69	823	543
Castro Daire	1.638	18	566	1.054
Cinfães	1.336	25	708	603
Lamego	3.654	152	1.123	2.379
Mangualde	4.619	17	2.118	2.484
Moimenta da Beira	1.143	78	325	740
Mortágua	1.553	153	691	709
Nelas	2.506	24	1.492	990
Oliveira de Frades	3.781	106	2.583	1.092
Penalva do Castelo	776	21	317	438
Penedono	216	...	...	145
Resende	786	26	276	484
Santa Comba Dão	1.533	42	566	925
São João da Pesqueira	761	158	226	377
São Pedro do Sul	2.061	78	532	1.451
Sátão	1.131	24	572	535
Sernancelhe	596	...	...	316
Tabuaço	459	62	212	185
Tarouca	1.020	37	563	420
Tondela	4.492	301	2.142	2.049
Vila Nova de Paiva	451	...	...	292
Viseu	20.188	179	6.118	13.891
Vouzela	1.721	111	1.033	577
<b>Portugal</b>	<b>2.175.028</b>	<b>34.839</b>	<b>733.067</b>	<b>1.407.122</b>
<b>Continente</b>	<b>2.082.235</b>	<b>33.355</b>	<b>709.631</b>	<b>1.339.249</b>
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>58.044</b>	<b>1.747</b>	<b>23.312</b>	<b>32.985</b>

Fonte: Adaptado de INE (2010a; 2010b).

**Quadro 14. Empresas por Concelho e Setor de Atividade Económica, 2009**

Concelhos	Total	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	L	M	N	P	Q	R	S
Armamar	382	0	2	23	1	0	53	130	12	44	1	4	30	5	19	10	6	42
Carregal do Sal	729	0	1	109	0	0	97	219	19	57	5	14	56	28	24	32	15	53
Castro Daire	1.057	2	11	77	2	0	164	352	48	130	5	9	61	25	42	38	24	67
Cinfães	1.115	1	2	59	1	0	194	378	33	128	5	14	56	15	83	53	10	83
Lamego	2.089	0	1	99	1	0	255	643	49	196	16	18	184	67	183	135	48	194
Mangualde	802	1	0	49	1	2	80	299	26	74	6	4	63	11	83	33	10	60
Moimenta da Beira	1.574	0	8	125	1	2	197	475	76	122	7	27	135	57	89	79	28	146
Mortágua	270	0	0	14	0	1	25	83	9	36	1	3	21	4	21	15	3	34
Nelas	950	1	0	77	0	4	263	234	22	65	5	11	72	28	34	43	21	70
Oliveira de Frades	970	0	1	81	2	1	84	278	23	101	4	21	92	51	57	44	23	107
Penalva do Castelo	833	0	3	92	5	0	132	232	29	76	5	26	71	20	34	28	15	65
Penedono	467	0	2	32	0	0	127	115	27	53	2	4	22	2	23	9	4	45
Resende	199	0	4	20	0	0	33	74	11	19	0	0	6	2	15	5	2	8
Santa Comba Dão	719	1	0	45	0	2	112	229	23	64	4	7	43	16	47	31	8	87
São João da Pesqueira	967	1	0	71	0	0	123	252	31	78	8	12	78	85	66	55	22	85
São Pedro do Sul	1.370	0	2	91	0	1	238	338	37	159	7	25	91	46	114	58	28	135
Sátão	503	0	5	48	1	1	61	142	17	71	4	4	33	27	28	11	7	43
Sernancelhe	933	0	3	77	0	0	207	249	30	91	4	6	64	15	52	50	14	71
Tabuaço	407	0	4	43	0	0	80	121	24	39	0	3	16	10	22	10	7	28
Tarouca	362	2	1	23	0	0	53	108	18	45	0	4	22	13	15	13	6	39
Tondela	582	0	1	31	1	0	74	191	18	61	4	5	40	55	36	20	14	31
Vila Nova de Paiva	2.269	0	4	169	7	5	391	626	64	143	16	27	176	146	120	90	49	236
Viseu	359	0	1	25	1	1	63	109	15	53	3	3	16	4	20	11	11	23
Vouzela	9.883	1	13	497	1	3	1.071	2.384	140	699	74	201	1.233	313	951	976	214	1.112
Armamar	742	0	0	65	2	1	170	183	22	77	5	7	49	15	48	32	9	57
<b>Portugal</b>	<b>1.060.906</b>	<b>4.460</b>	<b>1.361</b>	<b>74.234</b>	<b>681</b>	<b>1.059</b>	<b>107.536</b>	<b>250.552</b>	<b>24.141</b>	<b>81.341</b>	<b>14.208</b>	<b>28.391</b>	<b>115.693</b>	<b>41.307</b>	<b>61.558</b>	<b>76.670</b>	<b>27.714</b>	<b>150.000</b>
<b>Continente</b>	<b>1.019.248</b>	<b>3.909</b>	<b>1.315</b>	<b>72.202</b>	<b>665</b>	<b>1.003</b>	<b>102.638</b>	<b>242.114</b>	<b>22.422</b>	<b>77.806</b>	<b>13.737</b>	<b>27.375</b>	<b>111.199</b>	<b>39.583</b>	<b>59.159</b>	<b>74.099</b>	<b>26.205</b>	<b>143.817</b>
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>30.533</b>	<b>10</b>	<b>69</b>	<b>2.042</b>	<b>27</b>	<b>24</b>	<b>4.347</b>	<b>8.444</b>	<b>823</b>	<b>2.681</b>	<b>191</b>	<b>459</b>	<b>2.730</b>	<b>1.060</b>	<b>2.226</b>	<b>1.881</b>	<b>598</b>	<b>2.921</b>

Fonte: Adaptado de INE (2010a; 2010b).



De salientar que, por um lado, o grau de contribuição dos diferentes setores de atividade económica<sup>25</sup> para o valor do setor terciário em cada concelho do distrito de Viseu acompanhou a realidade global do Distrito. Por outro lado, que, logo a seguir à primazia do setor do Comércio por Grosso e a Retalho (G), encontra-se o setor da Construção (F), pese embora este último se englobe no setor secundário. A exceção regista-se no concelho de Viseu, no qual o número de empresas relacionadas com as Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares (M) superam as relacionadas com o setor da Construção (F), muito por influência das instituições de ensino superior localizadas neste concelho.

Em relação ao setor primário, a vitivinicultura é a principal atividade económica do distrito de Viseu, na medida em que abrange duas regiões de denominação de origem protegida (DOP), a região do Douro e a região do Dão. Como se observa no Quadro 15, no Distrito há diversas qualidades de vinho, em concreto: vinho licoroso com DOP; vinho DOP; vinho com Indicação Geográfica Protegida (IGP); e vinhos sem certificação.

Do total nacional, o Distrito produz vinho licoroso com DOP (27,89%), vinho DOP (16,86%), vinho sem certificação (8,68%) e vinho IGP (2,85%), representando 12,04% do total de produção nacional. Relativamente ao vinho licoroso com DOP (isto é, vinho do Porto), destaca-se o concelho de São João da Pesqueira, com 50,35% da produção do Distrito e 14,04% da produção nacional, enquanto em relação aos vinhos com DOP se destacam os concelhos de São João da Pesqueira, Mangualde, Penalva do Castelo, Lamego, Tondela e Nelas.

---

<sup>25</sup> Segundo a classificação da atividade económica, revisão 3 de 2007, aprovada pelo Decreto-lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro (PCM, 2007), os setores de atividade económica são: A – Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca; B – Indústrias extrativas; C – Indústrias transformadoras; D – Eletricidade, 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 – Atividades de informação e de comunicação; K – Atividades financeiras e de seguros; L - Atividades imobiliárias; M – Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares; N - Atividades administrativas e dos serviços de apoio; O - Administração Pública e defesa; segurança social obrigatória; P - Educação; Q – Atividades de saúde humana e apoio social; R - Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas; S - Outras atividades de serviços; T – Atividades das famílias empregadoras de pessoal doméstico e atividades de produção das famílias para uso próprio; U - Atividades dos organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais.

**Quadro 15. Produção Vinícola Declarada, Expressa em Mosto, por Concelho, 2010**

Concelhos	Total	Produção de vinho por qualidade – unit: hl						
		Vinho licoroso com DOP	Vinho com DOP		Vinho com IGP		Vinhos sem certificação	
			Branco	Tinto/Rosado	Branco	Tinto/Rosado	Branco	Tinto/Rosado
Armamar	21.835	4.050	1.676	7.878	61	2.357	886	4.927
Carregal do Sal	23.106	0	5.771	14.975	339	593	68	1.361
Castro Daire	60	0	0	0	0	0	7	53
Cinfães	5.693	0	2.145	1.825	650	1.023	0	50
Lamego	167.448	68.959	10.706	44.384	23	4	6.900	36.473
Mangualde	65.119	0	4.901	36.070	0	100	19	24.029
Moimenta da Beira	44.979	0	5.365	3.909	1.994	0	10.060	23.651
Mortágua	1.192	0	8	215	0	0	236	734
Nelas	42.662	0	3.570	34.889	0	1.644	129	2.430
Oliveira de Frades	829	0	0	0	0	0	476	353
Penalva do Castelo	69.974	0	4.415	43.411	1.566	5.988	115	14.479
Penedono	7	0	0	0	0	0	7	0
Resende	7.133	0	2.353	3.820	113	490	22	334
Santa Comba Dão	219	0	10	139	0	0	0	70
São João da Pesqueira	198.476	95.873	4.541	78.318	1.750	4.767	983	12.244
São Pedro do Sul	1.001	0	225	32	100	0	333	311
Sátão	3.306	0	0	0	0	0	129	3.177
Sernancelhe	653	0	200	100	0	0	205	148
Tabuaço	57.581	21.545	1.797	29.137	20	957	169	3.956
Tarouca	9.984	0	2.831	4.695	0	0	798	1.659
Tondela	64.112	0	5.787	32.650	1.506	5.117	216	18.835
Vila Nova de Paiva	0	0	0	0	0	0	0	0
Viseu	50.617	0	5.063	15.807	1.460	15.650	1.420	11.216
Vouzela	159	0	0	0	0	0	50	109
<b>Portugal</b>	<b>6.946.118</b>	<b>682.729</b>	<b>913.368</b>	<b>1.540.579</b>	<b>366.237</b>	<b>1.325.097</b>	<b>573.576</b>	<b>1.544.532</b>
<b>Continente</b>	<b>6.909.191</b>	<b>655.062</b>	<b>912.989</b>	<b>1.539.780</b>	<b>366.072</b>	<b>1.324.650</b>	<b>573.068</b>	<b>1.537.571</b>
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>836.145</b>	<b>190.427</b>	<b>61.364</b>	<b>352.254</b>	<b>9.582</b>	<b>38.690</b>	<b>23.228</b>	<b>160.599</b>

Fonte: Adaptado de INE (2011a;2011b).

Por seu lado, o Quadro 16 indica o número de pessoas ao serviço por empresa, em 2009, verificando-se que 99,49% do pessoal ao serviço nas empresas estava empregado em micro e pequenas e médias empresas (PME), sendo as médias empresas responsáveis por 0,47% da mão-de-obra e as grandes empresas por 0,04% dos trabalhadores.

**Quadro 16. Pessoal ao Serviço das Empresas por Concelho, 2009**

Concelhos	Escalaão de pessoal ao serviço				
	Total	Menos de 10 pessoas	10 - 49 pessoas	50 - 249 pessoas	250 e mais pessoas
Armamar	382	368	11	3	0
Carregal do Sal	729	693	26	10	0
Castro Daire	1.057	1.012	42	3	0
Cinfães	1.115	1.061	45	9	0
Lamego	2.089	2.013	69	7	0
Mangualde	1.574	1.501	63	7	3
Moimenta da Beira	802	779	21	2	0
Mortágua	950	913	33	4	0
Nelas	970	928	30	11	1
Oliveira de Frades	833	765	52	13	3
Penalva do Castelo	467	455	10	2	0
Penedono	199	198	1	0	0
Resende	719	701	18	0	0
Santa Comba Dão	967	928	34	5	0
São João da Pesqueira	503	491	12	0	0
São Pedro do Sul	1.370	1.331	35	4	0
Sátão	933	899	32	2	0
Sernancelhe	407	390	16	1	0
Tabuaço	362	353	7	2	0
Tarouca	582	560	15	7	0
Tondela	2.269	2.190	65	11	3
Vila Nova de Paiva	359	352	7	0	0
Viseu	9.883	9.490	353	37	3
Vouzela	742	713	27	1	1
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>30.263</b>	<b>29.084</b>	<b>1.024</b>	<b>141</b>	<b>14</b>

Fonte: Adaptado de INE (2010a;2010b).

Ainda em termos de desenvolvimento económico, observa-se no Quadro 17 que, no ano de 2009, a média da densidade de empresas no distrito de Viseu (5,4 empresas/km<sup>2</sup>) é, substancialmente, inferior à média de Portugal (11,5 empresas/km<sup>2</sup>). Por outro lado, que a dimensão dessas empresas se concentra nas empresas individuais (71,78%), sendo superior ao valor registado em Portugal (67,05%). As empresas de maior dimensão (volume de negócios e pessoal ao serviço) localizam-se nos concelhos de Oliveira de Frades, Mangualde e Nelas.

**Quadro 17. Indicadores Empresariais por Concelho, 2009**

Concelhos	Densidade empresas	Proporção empresas individuais	Proporção empresas com menos 250 pessoas ao serviço	Proporção empresas com menos de 10 pessoas ao serviço	Pessoal serviço por empresa	Volume de negócios por empresa	Indicador de concentração do volume de negócios das 4 maiores empresas	Indicador de concentração do VAB das 4 maiores empresas
	N.º/km <sup>2</sup>							
Armamar	3,3	70,68	100,0	96,3	2,8	171,6	45,3	47,2
Carregal do Sal	6,2	69,55	100,0	95,1	3,7	219,2	32,5	42,9
Castro Daire	2,8	68,87	100,0	95,7	2,6	141,1	16,1	29,0
Cinfães	4,7	71,48	100,0	95,2	3,0	96,5	15,8	22,9
Lamego	12,6	74,39	100,0	96,4	2,5	123,7	24,2	23,1
Mangualde	7,2	69,38	99,8	95,4	4,4	504,7	72,2	61,3
Moimenta Beira	3,7	73,69	100,0	97,1	2,1	122,1	19,2	25,4
Mortágua	3,8	74,63	100,0	96,1	2,6	240,4	40,9	40,0
Nelas	7,7	67,84	99,9	95,7	3,4	360,4	50,6	40,6
Oliveira Frades	5,7	55,70	99,6	91,8	6,3	1118,2	51,2	45,4
Penalva Castelo	3,5	78,80	100,0	97,4	2,5	131,2	39,8	46,7
Penedono	1,5	79,40	100,0	99,5	1,7	74,0	30,7	36,5
Resende	5,8	77,61	100,0	97,5	2,0	85,0	24,8	19,4
São João Pesqueira	1,9	72,17	100,0	97,6	1,9	161,2	32,2	16,6
Santa Comba Dão	8,6	70,01	100,0	96,0	2,7	136,1	29,4	27,9
São Pedro do Sul	3,9	74,45	100,0	97,2	2,4	127,6	32,9	25,9
Sátão	4,6	73,63	100,0	96,4	2,4	111,0	23,1	24,0
Sernancelhe	1,8	72,24	100,0	95,8	2,6	153,9	41,9	46,5
Tabuaço	2,7	72,93	100,0	97,5	2,5	108,7	43,0	41,2
Tarouca	5,8	72,16	100,0	96,2	3,3	152,2	28,4	36,5
Tondela	6,1	72,94	99,9	96,5	3,0	287,6	38,3	44,9
Vila Nova Paiva	2,1	71,03	100,0	98,1	1,9	134,7	38,7	54,3
Viseu	19,5	66,65	100,0	96,0	2,8	199,1	20,1	35,9
Vouzela	3,8	72,51	99,9	96,1	2,7	128,9	31,8	26,3
<b>Portugal</b>	<b>11,5</b>	<b>67,05</b>	<b>99,9</b>	<b>95,6</b>	<b>3,5</b>	<b>316,6</b>	<b>5,1</b>	<b>4,1</b>
<b>Continente</b>	<b>11,4</b>	<b>67,07</b>	<b>99,9</b>	<b>95,6</b>	<b>3,5</b>	<b>318,0</b>	<b>5,2</b>	<b>4,3</b>
<b>Distrito Viseu</b>	<b>5,4</b>	<b>71,78</b>	<b>100,0</b>	<b>96,4</b>	<b>2,8</b>	<b>212,0</b>	<b>34,3</b>	<b>35,9</b>

Fonte: Adaptado do INE (2010a; 2010b).

Após a análise da evolução demográfica e económica no distrito de Viseu, procede-se no ponto seguinte à evolução social do Distrito, tomando por referência alguns indicadores, com vista a reforçar as conclusões que resultam da leitura dos resultados da análise empírica exploratória a desenvolver no próximo capítulo.

## 5.4. Evolução Social

Uma análise aos indicadores de saúde no distrito de Viseu (Quadro 18) permite notar que, o número de enfermeiros e de médicos por 1000 habitantes é mais elevado no concelho de Viseu, especificamente no centro urbano, dado ser nele que se centralizam os serviços de saúde especializados, quer em termos de consultórios, quer em termos de unidades hospitalares. Relativamente ao número de farmácias e postos de medicamentos por 1000 habitantes, os concelhos de Cinfães, Resende, Lamego, São João da Pesqueira, Carregal do Sal, Mangualde, Mortágua, Nelas, São Pedro do Sul e Tondela registaram, quer em 2009, quer em 2010, valores superiores à média do país, denotando alguma preocupação de cariz social de apoio às populações.

**Quadro 18. Indicadores de Saúde por Concelho, 2009-2010**

Concelhos	Hospitais	Centros de Saúde	Enfermeiros por 1000 habitantes	Médicos por 1000 habitantes		Farmácias e postos farmacêuticos móveis por 1000 habitantes
				2009	2010	
Armamar	0	1	1,9	0,4	0,3	
Carregal do Sal	0	1	2,0	1,0	0,4	
Castro Daire	0	1	3,0	0,6	0,3	
Cinfães	0	1	2,6	0,8	0,4	
Lamego	0	1	7,7	2,1	0,4	
Mangualde	0	1	2,9	1,2	0,4	
Moimenta da Beira	0	1	3,3	0,9	0,3	
Mortágua	0	1	3,5	1,7	0,4	
Nelas	0	1	2,2	1,7	0,4	
Oliveira de Frades	0	1	3,3	0,9	0,3	
Penalva do Castelo	0	1	2,4	0,5	0,2	
Penedono	0	1	2,2	0,6	0,3	
Resende	0	1	3,1	0,9	0,4	
Santa Comba Dão	0	1	3,3	1,6	0,3	
São João da Pesqueira	0	1	2,6	0,9	0,4	
São Pedro do Sul	0	1	3,1	1,5	0,5	
Sátão	0	1	4,4	1,0	0,2	
Sernancelhe	0	1	2,4	0,8	0,3	
Tabuaço	0	1	3,1	0,5	0,3	
Tarouca	0	1	2,3	0,8	0,2	
Tondela	1	1	4,3	1,5	0,4	
Vila Nova de Paiva	0	1	3,0	0,9	0,2	
Viseu	2	3	11,1	5,1	0,2	
Vouzela	0	1	2,8	0,7	0,3	
<b>Portugal</b>	<b>186</b>	<b>375</b>	<b>5,9</b>	<b>3,9</b>	<b>0,3</b>	
<b>Continente</b>	<b>171</b>	<b>345</b>	<b>5,8</b>	<b>4,0</b>	<b>0,3</b>	
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>3</b>	<b>26</b>	<b>...</b>	<b>...</b>	<b>...</b>	

Fonte: Adaptado de INE (2010a; 2010b; 2011a; 2011b).

Em relação aos equipamentos de saúde no distrito de Viseu, observa-se que os 3 hospitais existentes no Distrito (2 em Viseu e 1 em Tondela) representam 1,75% dos existentes em Portugal continental. Já os centros de saúde no mesmo distrito representam 7,54% dos existentes em Portugal continental.

No Quadro 19 são analisados três indicadores de turismo no distrito de Viseu, especificamente: número de estabelecimentos hoteleiros; capacidade de alojamento desses estabelecimentos; e proveitos de aposento. Assim, verifica-se que, em 2010, metade dos estabelecimentos hoteleiros existentes no Distrito concentram-se em apenas 3 dos 24 concelhos: São Pedro do Sul (14); Viseu (13); e Lamego (8).

**Quadro 19. Indicadores de Estabelecimentos Hoteleiros por Concelho, 2010**

Concelhos	Estabelecimentos				Capacidade de alojamento				Proveitos de aposento			
	Total	Hotel	Pensão	Outro	Total	Hotel	Pensão	Outro	Total	Hotel	Pensão	Outro
	N.º								milhares de euros			
Armamar	1	1	0	0	30	30	0	0	...	...	0	0
Carregal do Sal	1	0	1	0	68	0	68	0	...	0	...	0
Castro Daire	1	1	0	0	179	179	0	0	...	...	0	0
Cinfães	1	1	0	0	40	40	0	0	...	...	0	...
Lamego	8	3	5	0	668	398	270	0	2.622	2.298	...	...
Mangualde	6	2	2	2	432	255	91	86	678	...	...	...
Moimenta Beira	2	1	1	0	88	68	20	0	...	97	...	0
Mortágua	4	2	1	1	693	197	24	472	931	...	...	...
Nelas	7	3	1	3	667	475	74	118	1.426	1.108	56	262
Oliveira Frades	1	0	1	0	36	0	36	0	...	0	...	0
Penalva Castelo	2	2	0	0	136	136	0	0	...	...	0	0
Penedono	1	0	0	1	26	0	0	26	...	0	0	...
Resende	2	1	1	0	81	68	13	0	...	...	...	0
S. João Pesqueira	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santa Comba Dão	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
São Pedro do Sul	14	6	7	1	1.128	797	257	74	2.397	1.958	423	15
Sátão	2	0	2	0	36	0	36	0	...	0	...	0
Sernancelhe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tabuaço	1	0	1	0	33	0	33	0	...	0	...	0
Tarouca	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tondela	5	3	1	1	377	313	46	18	1.066	...	...	...
Vila Nova de Paiva	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Viseu	13	8	4	1	1.421	1.033	220	168	5.310	4.105	...	...
Vouzela	1	0	0	1	22	0	0	22	...	0	0	...
<b>Portugal</b>	<b>2.011</b>	<b>771</b>	<b>737</b>	<b>503</b>	<b>279.506</b>	<b>149.347</b>	<b>34.533</b>	<b>95.626</b>	<b>1.225.511</b>	<b>839.705</b>	<b>77.026</b>	<b>308.780</b>
<b>Continente</b>	<b>1.741</b>	<b>673</b>	<b>665</b>	<b>403</b>	<b>241.941</b>	<b>127.156</b>	<b>31.384</b>	<b>83.401</b>	<b>1.053.115</b>	<b>728.312</b>	<b>68.327</b>	<b>256.475</b>
<b>Distrito de Viseu</b>	<b>73</b>	<b>34</b>	<b>28</b>	<b>11</b>	<b>6.161</b>	<b>3.989</b>	<b>1.188</b>	<b>984</b>	<b>14.430</b>	<b>9.566</b>	<b>479</b>	<b>277</b>

Fonte: Adaptado de INE (2011a; 2011b)

A contribuir para o elevado número de estabelecimentos hoteleiros em São Pedro do Sul estão as Termas, com dois balneários a funcionar todo o ano, sendo as mais frequentadas da Península Ibérica. Por seu lado, as unidades hoteleiras em Lamego justificam-se por ser esta cidade a sede da diocese (a única diocese portuguesa que não corresponde a uma capital de distrito), para além de ser uma cidade monumental, sendo o Santuário de Nossa Senhora dos Remédios, situado no cume do Monte de Santo Estevão, o ex-libris do município e importante destino de peregrinação e magnífico exemplar de arte barroca.

Já em relação a Viseu, o elevado número de estabelecimentos hoteleiros encontram o seu suporte no facto de Viseu ser a capital de Distrito, e como tal a necessidade de unidades hoteleiras de apoio, bem como na existência das Termas de *Alcafache Spa Termal*, que são um dos principais centros de atração turística do conselho de Viseu, recebendo anualmente milhares de visitantes oriundos de todo o País.

#### Quadro 20. Indicadores Económicos por Concelho, 2009

Concelhos	Indicador do PIB per Capita	Percentagem de Poder de Compra	Fator de Dinamismo Relativo
Armamar	49,49	0,033	0,004
Carregal do Sal	60,96	0,061	-0,196
Castro Daire	53,45	0,082	-0,173
Cinfães	49,35	0,092	-0,107
Lamego	78,95	0,190	-0,361
Mangualde	72,09	0,143	-0,332
Moimenta da Beira	56,49	0,058	0,023
Mortágua	62,24	0,059	-0,172
Nelas	66,52	0,092	-0,190
Oliveira de Frades	76,13	0,076	-0,303
Penalva do Castelo	49,69	0,039	-0,240
Penedono	49,83	0,015	-0,072
Resende	49,43	0,053	-0,100
Santa Comba Dão	67,64	0,078	-0,205
São João da Pesqueira	55,56	0,041	-0,006
São Pedro do Sul	58,40	0,105	-0,156
Sátão	52,68	0,067	-0,080
Sernancelhe	47,36	0,027	-0,023
Tabuaço	51,61	0,030	-0,108
Tarouca	56,93	0,044	-0,116
Tondela	63,82	0,183	-0,158
Vila Nova de Paiva	49,35	0,030	0,001
Viseu	93,67	0,876	-0,261
Vouzela	57,33	0,062	-0,323
<b>Portugal</b>	<b>100,00</b>	<b>100,000</b>	<b>-0,179</b>
<b>Continente</b>	<b>100,46</b>	<b>95,810</b>	<b>-0,187</b>

Fonte: Adaptado de INE (2010a; 2010b)

Para finalizar, importa apresentar alguns indicadores económicos relativos aos diferentes concelhos do distrito de Viseu (Quadro 20), em concreto: o indicador do PIB (Produto Interno Bruto) per capita; a percentagem de poder de compra; e o fator de dinamismo relativo. Ora, constata-se que o poder de compra dos municípios do distrito de Viseu é muito diversificado, verificando-se maior poder de compra nos concelhos de Viseu (93,67%), Lamego (78,95%), Oliveira de Frades (76,13%) e Mangualde (72,09%). Por oposição ao menor poder de compra, nos concelhos de Sernancelhe (47,36%), Cinfães (49,35%), Vila Nova de Paiva (49,35%), Resende (49,43%), Armamar (49,49%), Penalva do Castelo (49,69%) e Penedono (49,83%).

Importa também mencionar que, à exceção de Armamar, Moimenta da Beira e Vila Nova de Paiva, o fator de dinamismo relativo de poder de compra é sempre negativo, quer em Portugal, quer nas restantes regiões em análise, fazendo transparecer uma diferenciação entre os perfis produtivos, os níveis tecnológicos e os processos de inovação.

## **5.5. Considerações Finais**

O distrito de Viseu, à semelhança de outros distritos do interior de Portugal Continental, é sinalizado no período 2005-2010 pelo despovoamento humano, resultante de um enquadramento demográfico retroativo, que permanece desde os anos 60. Apenas os concelhos de maior dimensão urbana manifestam competências de atração sobre os restantes concelhos do Distrito, assistindo-se à diminuição da população residente, em paralelo com o aumento do índice de envelhecimento e a desertificação.

No que se refere aos indicadores de educação no Distrito ao nível dos diversos níveis de ensino, verifica-se que a taxa bruta de pré-escolarização em todos os concelhos do Distrito é superior à taxa registada a nível nacional, confirmando-se o impacto negativo da redução da taxa de natalidade a nível distrital, regional e nacional. O ensino pré-escolar, além de ter um menor número de alunos matriculados no ensino obrigatório, também tem menos alunos que o ensino superior.

Em relação à população empregada por ramos de atividade económica, verifica-se que é o setor terciário que detém maior número de trabalhadores, seguindo pelo setor secundário e depois pelo setor primário. Os indicadores das empresas no Distrito de Viseu identificam, por um lado, uma



baixa densidade de empresas por km<sup>2</sup> e uma reduzida dimensão das mesmas, apresentando consequentemente um baixo volume de negócios.

Das empresas com sede na região quer ao nível do concelho de Viseu quer ao nível da NUT III Dão-Lafões destacam-se as que estão ligadas à Construção, no que respeita ao setor secundário, e às de Comércio por Grosso e a Retalho, bem como às de Alojamento e Restauração, no que respeita ao setor terciário. Ainda, no âmbito do setor secundário, importa referir que as indústrias transformadoras se localizam maioritariamente nos concelhos de Vouzela (24,3% do total do Distrito), Vila Nova de Paiva (8,3% do total do Distrito), Moimenta da Beira (6,1% do total do Distrito) e Carregal do Sal (5,3% do total do Distrito). Este último concelho por via do da localização de empresas relacionadas com a produção do «Vinho do Dão», de relevo no núcleo da Zona Demarcada onde se situa, enquanto, por exemplo, Vouzela, por possuir praticamente 46% do seu território (2653 ha) coberto de floresta, regista uma importância relativa das indústrias da madeira.

Em relação aos indicadores de saúde no Distrito, observa-se que o número de enfermeiros e de médicos por 1000 habitantes é mais elevado no concelho de Viseu, especificamente no centro urbano, dado ser nele que se centralizam os serviços de saúde especializados, quer em termos de consultórios, quer em termos de unidades hospitalares, por via de ser a capital de Distrito. Possivelmente, pela mesma razão, o concelho de Viseu também regista o maior poder de compra de entre todos os municípios do Distrito (93,67%), seguido dos concelhos de Lamego (78,95%), Oliveira de Frades (76,13%) e Mangualde (72,09%).

### Evidência de Tributação dos Rendimentos dos Não Residentes

#### 6.1. Enquadramento

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 (AT, 2013b), 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, no presente capítulo pretende evidenciar-se a forma como são tributados os diversos tipos de rendimentos auferidos em Portugal por sujeitos passivos não residentes, tendo por base a análise estatística e a leitura dos resultados alcançados com os dados extraídos das declarações Modelo 30 (Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes) apresentadas pelas empresas do distrito de Viseu no período 2006-2010.

Por conseguinte, para além da apresentação dos objetivos e da definição da metodologia de investigação utilizada (ponto 6.2), procede-se à leitura dos resultados obtidos da análise empírica exploratória dos dados recolhidos nas declarações Modelo 30 de IRS, apresentadas pelos sujeitos passivos do distrito de Viseu (ponto 6.4). Para no ponto 6.5 se sintetizar a análise realizada nos pontos anteriores.

Para o efeito, seguiu-se uma metodologia de estudo simultaneamente narrativa e interpretativa. Em termos narrativos, a análise de conteúdos pode ser considerada uma das mais importantes técnicas de investigação das ciências sociais, ao procurar compreender factos, não como um conjunto de acontecimentos físicos, mas sim como fenómenos simbólicos (Rippendorff, 1990). Em termos interpretativos, procura avaliar-se e quantificar-se a tributação em Portugal dos não residentes, tomando por referência os sujeitos passivos deste tipo de rendimentos no distrito de Viseu.

## 6.2. Objetivos e Metodologia da Investigação

Face a uma temática ainda pouco abordada, apesar da sua indiscutível relevância no quadro do sistema fiscal português, o objetivo principal deste projecto Aplicado passa por identificar, explanar e refletir sobre a temática da «Tributação em Portugal dos Não Residentes», tendo por base a declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, no distrito de Viseu.

Como objetivos secundários pretende-se, por um lado, caracterizar socioeconomicamente o distrito de Viseu, especificamente o seu tecido empresarial, e, por outro lado, averiguar-se a existência de relação entre imposto retido e as convenções para evitar a dupla tributação, de forma a explicar que a tributação em território português, poderá ser afastada, total ou parcialmente, quando o titular dos rendimentos seja uma entidade residente em país com o qual Portugal tenha celebrado uma Convenção para evitar a Dupla Tributação.

Nestes termos, como metodologia de investigação recorreu-se, para a análise teórica, à revisão de literatura para contextualizar o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em geral, e da tributação em Portugal dos não residentes, em particular. Para a análise empírica, recorreu-se ao INE para caracterizar socioeconomicamente o distrito de Viseu, já que a amostra em estudo reporta a esse distrito, e à informação disponibilizada pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI, atual AT), relativamente aos dados estatísticos da declaração Modelo 30 de IRS no distrito de Viseu no período 2006-2010.

De referir que, 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 mais recente com dados disponíveis e definitivos. Enquanto, o ano de 2006 se justifica por cumprir o requisito de 5 anos de análise, proposto por Martins (2007) como ideal para poder fazer uma análise evolutiva da realidade a estudar.

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), selecionou-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”.

### 6.3. Análise dos Resultados

De acordo com os dados obtidos junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (anterior DGCI) e tratados de forma descritiva nesta investigação, o distrito de Viseu registou no período 2006-2010 um total de 308 empresas que entregaram declarações Modelo 30 (Quadro 21), relativa aos rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, em concreto: 2006 (54 declarações), 2007 (65 declarações), 2008 (84 declarações), 2009 (88 declarações) e 2010 (17 declarações).

**Quadro 21. Empresas que Entregaram Modelo 30 por Concelho, 2006-2010**

Concelhos	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Armamar	0	0	1	0	0	1
Carregal do Sal	3	3	2	2	0	10
Castro Daire	1	3	3	2	1	10
Cinfães	0	0	1	1	1	3
Lamego	1	2	3	2	2	10
Mangualde	7	7	7	8	0	29
Moimenta da Beira	0	1	1	1	0	3
Mortágua	4	4	5	5	0	18
Nelas	5	6	7	8	0	26
Oliveira de Frades	2	4	4	8	2	20
Penalva do Castelo	0	0	2	2	2	6
Penedono	0	0	0	0	0	0
Resende	0	0	1	1	0	2
Santa Comba Dão	1	1	4	4	2	12
São João da Pesqueira	2	3	6	3	0	14
São Pedro do Sul	2	3	4	4	0	13
Sátão	1	2	2	2	0	7
Sernancelhe	0	0	2	2	1	5
Tabuaço	1	2	2	1	0	6
Tarouca	1	1	1	0	0	3
Tondela	11	12	12	14	3	52
Vila Nova de Paiva	1	1	1	1	0	4
Viseu	10	9	11	15	1	46
Vouzela	1	1	2	2	2	8
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>65</b>	<b>84</b>	<b>88</b>	<b>17</b>	<b>308</b>

Fonte: Elaboração própria.

De 2006 a 2009 o número de empresas a entregar declarações Modelo 30 no distrito de Viseu cresceu, enquanto que em 2010 sofreu uma redução substancial. A redução deve-se a diversos fatores tais como: integração de diversas instituições de crédito num único grupo com domicílio fiscal em Lisboa; deslocação de sede de algumas empresas para outros distritos; e existência de diversas declarações que não foram validadas pelo sistema informático na data da recolha da base de dados, uma vez que apresentavam erros. De facto, em 2010 diversas empresas apresentaram declarações de substituição em virtude de surgirem diversos erros ocasionados pela alteração de campos na declaração Modelo 30.

O concelho de Penedono destaca-se nesta análise, como sendo o único concelho do distrito de Viseu onde não existem empresas a apresentar declaração Modelo 30 no período analisado, dado o setor empresarial e o número de habitantes neste concelho ser muito reduzido.

#### **Quadro 22. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho, 2006-2010**

<b>Concelhos</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>Total</b>
Armamar	0	0	9	0	0	<b>9</b>
Carregal do Sal	5	4	5	6	0	<b>20</b>
Castro Daire	1	9	8	6	1	<b>25</b>
Cinfães	0	0	1	1	5	<b>7</b>
Lamego	2	5	11	4	8	<b>30</b>
Mangualde	32	36	42	50	0	<b>160</b>
Moimenta da Beira	0	1	2	1	0	<b>4</b>
Mortágua	11	11	11	10	0	<b>43</b>
Nelas	23	28	66	52	0	<b>169</b>
Oliveira de Frades	2	5	7	9	2	<b>25</b>
Penalva do Castelo	0	0	3	3	3	<b>9</b>
Penedono	0	0	0	0	0	<b>0</b>
Resende	0	0	2	2	0	<b>4</b>
Santa Comba Dão	2	2	7	8	4	<b>23</b>
São João da Pesqueira	5	8	22	13	0	<b>48</b>
São Pedro do Sul	3	13	13	15	0	<b>44</b>
Sátão	12	23	32	27	0	<b>94</b>
Sernancelhe	0	0	12	6	3	<b>21</b>
Tabuaço	1	5	5	8	0	<b>19</b>
Tarouca	1	1	2	0	0	<b>4</b>
Tondela	19	26	28	46	7	<b>126</b>
Vila Nova de Paiva	1	1	3	2	0	<b>7</b>
Viseu	33	35	56	47	5	<b>176</b>
Vouzela	1	1	3	6	5	<b>16</b>
<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>214</b>	<b>350</b>	<b>322</b>	<b>43</b>	<b>1.083</b>

Fonte: Elaboração própria.

Em relação ao número de sujeitos passivos não residentes registados nos 24 concelhos do distrito de Viseu, no período de 2006-2010, verifica-se que, num total de 1.083 (Quadro 22), os mesmos se encontram localizadas maioritariamente nos concelhos de: Viseu (176); Nelas (169); 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 23. Sujeitos Passivos Não Residentes por País da UE, 2006-2010**

Países da UE	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Alemanha	10	16	23	25	0	74
Áustria	3	2	4	3	0	12
Bélgica	7	6	4	6	0	23
Bulgária	0	0	0	1	0	1
Chipre	1	1	4	2	0	8
Dinamarca	3	4	7	8	0	22
Espanha	34	43	75	59	9	220
Finlândia	0	0	1	1	0	2
França	21	46	63	67	6	203
Grécia	3	2	2	3	2	12
Irlanda	1	1	3	6	0	11
Itália	10	6	17	12	5	50
Luxemburgo	3	3	5	3	0	14
Malta	1	1	1	1	0	4
Noruega	1	1	2	1	0	5
Países Baixos	5	10	11	13	0	39
Polónia	0	0	1	0	1	2
Reino Unido	12	17	23	22	6	80
República Checa	1	2	2	1	0	6
República Eslovaca	0	0	1	0	0	1
Roménia	0	0	0	4	0	4
Suécia	6	5	9	7	1	28
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>166</b>	<b>258</b>	<b>245</b>	<b>30</b>	<b>821</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 dos Quadro 23 e 24 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 24. Sujeitos Passivos Não Residentes por País fora da UE, 2006-2010**

Países fora da UE	2006	2007	2008	2009	2010	Total
África do Sul	0	1	2	1	0	4
Angola	0	2	2	3	0	7
Austrália	2	2	5	2	0	11
Brasil	4	7	12	10	3	36
Cabo Verde	0	0	0	1	0	1
Canada	3	1	5	4	0	13
China	2	2	3	1	0	8
Coreia	3	1	1	0	0	5
Costa do Marfim	1	1	1	1	0	4
Egipto	1	0	0	0	0	1
Emiratos Árabes Unidos	1	3	2	2	2	10
Estados Unidos	3	4	8	7	0	22
Guatemala	1	1	1	1	0	4
Hong Kong	0	1	2	2	0	5
Ilhas Caimão	0	0	0	2	0	2
Ilhas Virgens	0	0	1	0	0	1
Índia	1	2	1	1	0	5
Irão	0	0	0	1	0	1
Islândia	0	0	1	1	0	2
Japão	1	1	1	1	0	4
Jordânia	1	0	0	0	0	1
Líbano	0	1	1	1	0	3
Nova Zelândia	0	0	0	1	0	1
Paquistão	1	0	0	0	0	1
Porto Rico	1	1	1	1	0	4
República da Coreia	0	0	2	0	0	2
República Democrática Congo	0	0	3	3	0	6
Republica Dominicana	0	0	0	1	0	1
Rússia	0	0	1	0	0	1
Suíça	6	17	30	27	7	87
Tailândia	0	0	1	1	0	2
Tunísia	0	0	1	0	0	1
Turquia	0	0	1	0	0	1
Ucrânia	0	0	1	0	0	1
Venezuela	0	0	1	1	1	3
Zimbabwe	0	0	1	0	0	1
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>48</b>	<b>92</b>	<b>77</b>	<b>13</b>	<b>262</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 nos Quadros 25 e 26 que, no período 2006-2010, foram declarados 9 tipos de rendimentos, em concreto: comissões; dividendos; juros ou rendimentos de aplicação de capitais; pensões; prediais; prestações de serviços; royalties; trabalho dependente; trabalho independente; e outros rendimentos. Destes, assiste-se à preponderância das «prestações de serviços» (289 sujeitos passivos), seguidas pelas «comissões» (268 sujeitos passivos) e «juros ou rendimentos de aplicação de capitais» (264 sujeitos passivos).

Com um valor pouco significativo encontram-se os rendimentos «prediais» e as «pensões», com 9 e 4 sujeitos passivos, respetivamente.

#### Quadro 25. Tipologia de Sujeitos Passivos Tributados, 2006-2010

Tipologia	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Comissões	51	58	84	68	7	268
Dividendos	9	8	12	8	5	42
Juros/rendimentos aplicação capitais	23	56	81	97	7	264
Pensões	0	0	2	2	0	4
Prediais	1	0	5	2	1	9
Prestação de serviços	38	55	104	89	3	289
Royalties	9	15	15	14	0	53
Trabalho dependente	7	9	18	19	10	63
Trabalho independente	5	5	17	7	4	38
Outros rendimentos	11	8	12	16	6	53
<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>214</b>	<b>350</b>	<b>322</b>	<b>43</b>	<b>1.083</b>

Fonte: Elaboração própria.

Adicionalmente, pode concluir-se que (Quadro 26), o valor dos rendimentos nos anos de 2007 a 2009 é muito inferior ao verificado no ano de 2006 apesar do número de sujeitos passivos não residentes beneficiários desses rendimentos aumentar.

#### Quadro 26. Tipologia de Rendimentos Tributados, 2006-2010

Tipologia	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Comissões	4.994.302	7.569.941	7.585.866	6.944.442	443.839	27.538.390
Dividendos	54.150.071	12.183.299	17.892.419	722.596	1.231.645	86.180.030
Juros/rendimentos aplicação capitais	2.796.544	4.327.417	11.666.979	12.976.123	275	31.767.338
Pensões	0	0	18.720	18.720	0	37.440
Prediais	200	0	106.258	6.100	7.019	119.577
Prestação de serviços	7.652.722	14.543.552	9.426.498	10.508.347	22.137	42.153.256
Royalties	13.850.206	16.583.597	14.979.316	7.058.423	0	52.471.542
Trabalho dependente	146.430	200.400	432.883	410.401	134.156	1.324.270
Trabalho independente	22.039	30.698	63.399	26.511	22.599	165.246
Outros rendimentos	1.657.855	393.825	3.296.505	1.273.795	612.000	7.233.980
<b>Total</b>	<b>85.270.369</b>	<b>55.832.729</b>	<b>65.468.843</b>	<b>39.945.458</b>	<b>2.473.670</b>	<b>248.991.069</b>

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode observar nos Quadros 27 a 29, a maioria dos sujeitos passivos não residentes que auferem rendimentos relativos a tipo comissões (Quadro 27), royalties (Quadro 28), trabalho dependente e outros rendimentos (Quadro 29), localizam-se nos concelhos mais industrializados do distrito de Viseu (Mangualde, Nelas, Tondela e Viseu).



**Quadro 27. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho e Tipo de Rendimento (Comissões, Dividendos e Juros de aplicação de capitais), 2006-2010**

Concelhos	Número de Sujeitos Passivos (SP) Não Residentes														
	Comissões					Dividendos					Juros/rendimentos aplicação capitais				
	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010
Armamar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Carregal do Sal	2	2	0	0	0	1	1	3	3	0	0	0	0	0	0
Castro Daire	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5	3	3	0
Cinfães	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lamego	0	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	3	10	3	7
Mangualde	23	21	23	19	0	1	1	1	0	0	1	6	8	18	0
Moimenta da Beira	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mortágua	4	4	8	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nelas	1	3	4	5	0	1	1	3	0	0	1	3	11	12	0
Oliveira de Frades	0	3	3	3	2	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0
Penalva do Castelo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Penedono	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Resende	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santa Comba Dão	0	0	3	4	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
São João da Pesqueira	2	1	6	3	0	0	0	0	0	0	0	3	7	7	0
São Pedro do Sul	0	0	0	0	0	0	0	3	4	0	2	10	7	8	0
Sátão	0	4	6	4	0	0	0	0	0	0	12	17	23	21	0
Sernancelhe	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tabuaço	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	4	4	8	0
Tarouca	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0
Tondela	6	5	8	9	3	3	2	2	1	2	2	2	3	15	0
Vila Nova de Paiva	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0
Viseu	12	13	20	9	0	1	1	0	0	0	1	1	3	1	0
Vouzela	0	0	0	1	1	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>51</b>	<b>58</b>	<b>84</b>	<b>64</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>5</b>	<b>23</b>	<b>56</b>	<b>81</b>	<b>97</b>	<b>7</b>

Fonte: Elaboração própria.

A maior parte das comissões (Quadro 27) e royalties (Quadro 28) são pagas a Espanha, França, Inglaterra e Alemanha dado serem os países com os quais Portugal estabelece mais relações comerciais e também porque algumas das empresas sediadas no distrito possuem no seu capital próprio empresas com sede nestes países, nomeadamente em Espanha.

Relativamente aos juros ou rendimentos de aplicação de capitais (Quadro 27), os mesmos são na grande maioria pagos por instituições de crédito, destacando-se o concelho de Sátão como o município com maior número de beneficiários deste tipo de rendimentos (28% do total registado no Distrito), em virtude da grande percentagem de emigração deste concelho residir na Suíça.

**Quadro 28. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho e Tipo de Rendimento (Prediais, Prestação de serviços e Royalties), 2006-2010**

Concelhos	Número de Sujeitos Passivos (SP) Não Residentes														
	Prediais					Prestações de serviços					Royalties				
	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010
Armamar	0	0	0	0	0	0	0	9	0	0	0	0	0	0	0
Carregal do Sal	0	0	0	0	0	2	1	2	3	0	0	0	0	0	0
Castro Daire	0	0	0	0	0	0	3	3	3	0	0	0	0	0	0
Cinfães	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lamego	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mangualde	0	0	0	0	0	5	6	8	11	0	2	2	2	2	0
Moimenta da Beira	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
Mortágua	0	0	0	0	0	5	6	2	7	0	0	0	0	0	0
Nelas	0	0	0	0	0	16	15	42	30	0	3	3	2	3	0
Oliveira de Frades	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
Penalva do Castelo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Penedono	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Resende	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	0
Santa Comba Dão	0	0	1	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0
São João da Pesqueira	0	0	3	3	0	3	4	6	3	0	0	0	0	0	0
São Pedro do Sul	0	0	0	0	0	0	2	2	3	0	0	0	0	0	0
Sátão	0	0	0	0	0	0	2	2	1	0	0	0	0	0	0
Sernancelhe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tabuaço	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tarouca	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Tondela	1	0	0	0	1	0	0	1	7	0	3	8	8	5	0
Vila Nova de Paiva	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
Viseu	0	0	1	1	0	6	14	20	19	0	1	2	1	3	0
Vouzela	0	0	0	0	0	1	1	3	5	1	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>38</b>	<b>55</b>	<b>104</b>	<b>93</b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>0</b>

Fonte: Elaboração própria.

Por outro lado, são em número reduzido os sujeitos passivos não residentes que auferiram, no período 2006-2010, rendimentos provenientes de prédios (Quadro 28), bem como trabalho dependente e trabalho independente (Quadro 29). De facto, só 8 dos 24 concelhos do distrito de Viseu (Cinfães, Lamego, Nelas, Oliveira de Frades, Penalva do Castelo, São Pedro do Sul, Tondela e Viseu) é que pagaram rendimentos a sujeitos passivos não residentes do tipo trabalho dependente, variando o número de sujeitos passivos não residentes que usufruíram este tipo de rendimentos apenas entre 7 em 2006 e 19 em 2009.

No que respeita ao trabalho independente, o número de sujeitos passivos não residentes beneficiários deste tipo de rendimento variou entre 17 em 2008 e 4 em 2010. Para o valor de 2008 contribuiu o município de Sernancelhe, ao contratar 12 sujeitos passivos não residentes provenientes de diversos países, nomeadamente Alemanha, França, Países Baixos e Polónia, para a realização de obras públicas no concelho.

**Quadro 29. Sujeitos Passivos Não Residentes por Concelho e Tipo de Rendimento (Trabalho dependente, Trabalho independente e Outros rendimentos), 2006-2010**

Concelhos	Número de Sujeitos Passivos (SP) Não Residentes														
	Trabalho dependente					Trabalho independente					Outros rendimentos				
	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010
Armamar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Carregal do Sal	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Castro Daire	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0
Cinfães	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lamego	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mangualde	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moimenta da Beira	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mortágua	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0
Nelas	1	1	4	2	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0
Oliveira de Frades	1	1	3	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Penalva do Castelo	0	0	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Penedono	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Resende	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santa Comba Dão	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	1	1	1
São João da Pesqueira	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
São Pedro do Sul	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sátão	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0
Sernancelhe	0	0	0	0	0	0	0	12	5	3	0	0	0	0	0
Tabuaço	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tarouca	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tondela	2	3	3	6	1	0	0	0	1	0	2	6	3	1	0
Vila Nova de Paiva	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Viseu	2	3	3	2	0	4	1	3	1	0	6	0	5	12	5
Vouzela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>10</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>17</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>11</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>16</b>	<b>6</b>

Fonte: Elaboração própria.

Importa referir que, nos Quadros 27 a 29 não se encontram plasmados os sujeitos passivos não residentes que auferiram rendimentos provenientes de pensões pelo seu reduzido valor ao longo do período, na medida em que apenas se registaram dois beneficiários no concelho de Santa Comba Dão nos exercícios de 2008 e 2009.

Na sequência da análise realizada, pode constatar-se nos Quadros 30 a 34 o valor líquido pago por tipo de rendimento, o IRS retido, o número total de sujeitos passivos não residentes beneficiários de rendimentos e os regimes de tributação aplicáveis a cada um dos sujeitos passivos não residentes nos exercícios económicos de 2006 a 2010.

Assim, em 2006 (Quadro 30) verifica-se que dos rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes: 63,50% são provenientes de dividendos; 16,24% de royalties; e 8,97% de prestações de serviços. No que respeita aos regimes de tributação: 55,19% dos beneficiários de rendimentos apresentaram formulário para serem tributados nos termos de uma convenção para evitar a dupla

tributação; 40,26% são tributados nos termos dos códigos do IRS e/ou IRC; 2,60% são tributados nos termos da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990 (CE, 1990)<sup>26</sup>; e 1,95% são tributados de acordo com o artigo 20º do EBF (AT, 2013d).

**Quadro 30. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2006**

Tipologia	Rendimento Líquido	IRS retido	Número SP não residentes	Regimes de Tributação <sup>27</sup> (Número SP não residentes)			
				Cod.1	Cod.2	Cod.3	Cod.4
Comissões	4.994.302	82.924	51	21	29	1	0
Dividendos	54.150.071	278.493	9	2	5	2	0
Juros/rendimentos aplicação capitais	2.796.544	300.527	23	16	4	0	3
Pensões	0	0	0	0	0	0	0
Prediais	200	30	1	1	0	0	0
Prestações de serviços	7.652.722	3.218	38	8	30	0	0
Royalties	13.850.206	1.149.100	9	4	5	0	0
Trabalho dependente	146.430	23.921	7	6	1	0	0
Trabalho independente	22.039	5.296	5	3	2	0	0
Outros rendimentos	1.657.855	45.957	11	1	9	1	0
<b>Total</b>	<b>85.270.369</b>	<b>1.889.466</b>	<b>154</b>	<b>62</b>	<b>85</b>	<b>4</b>	<b>3</b>

Fonte: Elaboração própria.

Conforme refere o n.º 3 do artigo 14º do CIRC (AT, 2013a):

*“Estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10 % e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano”.*

De acordo com o disposto no artigo 20º do EBF (AT, 2013d):

*“Beneficiam de isenção de IRS os juros das contas poupança-reformados, constituídas nos termos legais, na parte cujo saldo não ultrapasse (euro) 10 500”.*

Por seu lado, o n.º 1 do artigo 59º - Baldios e comunidades locais do EBF (AT, 2013d) refere:

<sup>26</sup> Que vigorou até 31/12/2009, tendo sido reformulada pela Directiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro (CE, 2011).

<sup>27</sup> Em relação aos regimes de tributação: Cód. 1 – Tributação nos termos dos Códigos do IRS e/ou IRC; Cód. 2 – Tributação nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação e de acordo com formulário apresentado pelo beneficiário; Cod.3 – Tributação nos termos do artigo 14º do CIRC (Directiva 90/435/CEE até 31/12/2009 e Directiva n.º 2011/96/EU depois de 01/01/2010) e de acordo com declaração apresentada (Ofício-circulado n.º 20069, de 31-05-02, da DGCI); Cód.4 – Tributação nos termos do artigo 20º do EBF; e Cód.11 – Tributação nos termos do artigo 59º do EBF.

*“Estão isentas de IRC as comunidades locais, enquadráveis nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRC, quanto aos rendimentos derivados dos baldios, incluindo os resultantes da cessão de exploração, bem como os da transmissão de bens ou da prestação de serviços comuns aos compartes, quando, em qualquer caso, aqueles rendimentos sejam afectos, de acordo com o plano de utilização aprovado, com os usos ou costumes locais, ou com as deliberações dos órgãos competentes dos compartes, em investimento florestal ou outras benfeitorias no próprio baldio ou, bem assim, em melhoramentos junto da comunidade que os possui e gere, até ao fim do quarto exercício posterior ao da sua obtenção (...).”*

Contudo, o n.º 2 do mesmo artigo realça que:

*“Não são abrangidos pelas isenções previstas no número anterior os rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, e as mais-valias resultantes da alienação, a título oneroso, de áreas do baldio.”*

Na continuação do anterior, o Quadro 31 reflete o valor pago por tipo de rendimento, o IRS retido, o número total de sujeitos passivos não residentes beneficiários de rendimentos e os regimes de tributação aplicáveis a cada um dos sujeitos passivos não residentes no exercício de 2007, verificando-se que dos rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes: 29,70% são provenientes de royalties; 26,05% de prestações de serviços; 21,82% de dividendos; e 13,56% de comissões.

**Quadro 31. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2007**

Tipologia	Rendimento Líquido	IRS retido	Número SP não residentes	Regimes de Tributação (Número SP não residentes)			
				Cod.1	Cod.2	Cod.3	Cod.4
Comissões	7.569.941	168.438	58	18	39	1	0
Dividendos	12.183.299	35.954	8	3	3	2	0
Juros/rendimentos aplicação capitais	4.327.417	502.137	56	33	9	0	14
Pensões	0	0	0	0	0	0	0
Prediais	0	0	0	0	0	0	0
Prestações de serviços	14.543.552	4.450	55	5	50	0	0
Royalties	16.583.597	1.378.017	15	6	9	0	0
Trabalho dependente	200.400	34.067	9	8	1	0	0
Trabalho independente	30.698	7.674	5	5	0	0	0
Outros rendimentos	393.825	5.892	8	0	8	0	0
<b>Total</b>	<b>55.832.729</b>	<b>2.136.629</b>	<b>214</b>	<b>78</b>	<b>119</b>	<b>3</b>	<b>14</b>

Fonte: Elaboração própria.

No universo de 214 sujeitos passivos não residentes, verifica-se que: 119 (55,61%) apresentaram formulário para serem tributados de acordo com a convenção em vigor, ficando assim isentos de tributação ou sujeitos a uma taxa inferior de retenção; 78 (36,45%) foram tributados nos termos do CIRS/CIRC, pelo que os seus rendimentos foram sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, de acordo com as taxas revistas nos artigos 71º e 72º do CIRS (AT, 2013b); 14 (6,54%) foram tributados de acordo com o artigo 20º do EBF (AT, 2013d), dado possuírem contas poupança-reformados; e 3 (1,40%) foram tributados de acordo com a Directiva nº 90/435/CEE (CE, 1990).

No Quadro 32 observa-se o mesmo tipo de informação no exercício económico de 2008, verificando-se que dos rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes: 27,33% são provenientes de dividendos; 22,88% royalties; 17,82% de juros ou rendimentos de aplicação de capitais; 14,40% de prestações de serviços; e 11,59 % de comissões. No que respeita aos regimes de tributação: 50,00% dos beneficiários de rendimentos apresentaram formulário para serem tributados nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação; 41,71% são tributados nos termos dos códigos do IRS e/ou IRC; 7,14% são tributados nos termos do artigo 20º do EBF (AT, 2013d); e 1,14% foi tributado nos termos da Directiva nº 90/435/CEE (CE, 1990).

**Quadro 32. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2008**

Tipologia	Rendimento Líquido	IRS retido	Número SP não residentes	Regimes de Tributação (Número SP não residentes)			
				Cod.1	Cod.2	Cod.3	Cod.4
Comissões	7.585.866	153.521	84	30	52	2	0
Dividendos	17.892.419	14.997	12	3	7	2	0
Juros/rendimentos aplicação capitais	11.666.979	1.491.760	81	46	10	0	25
Pensões	18.720	3.744	2	2	0	0	0
Prediais	106.258	15.939	5	5	0	0	0
Prestações de serviços	9.426.498	81.503	104	22	82	0	0
Royalties	14.979.316	1.187.964	15	5	10	0	0
Trabalho dependente	432.883	77.277	18	16	2	0	0
Trabalho independente	63.399	13.339	17	17	0	0	0
Outros rendimentos	3.296.505	0	12	0	12	0	0
<b>Total</b>	<b>65.468.843</b>	<b>3.040.044</b>	<b>350</b>	<b>146</b>	<b>175</b>	<b>4</b>	<b>25</b>

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 33 apresentam-se os resultados do valor pago por tipo de rendimento, do IRS retido, do número total de sujeitos passivos não residentes beneficiários de rendimentos e dos regimes de tributação aplicáveis a cada um dos sujeitos passivos não residentes no exercício de 2009. Nestes termos, constata-se que dos rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes: 32,48% foram

provenientes de juros ou rendimentos de aplicação de capitais; 26,31% de prestações de serviços; 17,67% royalties; e 17,38 % de comissões.

**Quadro 33. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2009**

Tipologia	Rendimento Líquido	IRS retido	Número SP não residentes	Regimes de Tributação (Número SP não residentes)			
				Cod.1	Cod.2	Cod.3	Cod.4
Comissões	6.944.442	131.064	68	24	43	1	0
Dividendos	722.596	14.096	8	3	5	0	0
Juros/rendimentos aplicação capitais	12.976.123	1.364.334	97	72	16	0	9
Pensões	18.720	3.744	2	2	0	0	0
Prediais	6.100	915	2	2	0	0	0
Prestações de serviços	10.508.347	9.272	89	9	80	0	0
Royalties	7.058.423	595.567	14	5	9	0	0
Trabalho dependente	410.401	91.998	19	14	5	0	0
Trabalho independente	26.511	5.302	7	7	0	0	0
Outros rendimentos	1.273.795	8.633	16	1	15	0	0
<b>Total</b>	<b>39.945.458</b>	<b>2.224.925</b>	<b>322</b>	<b>139</b>	<b>173</b>	<b>1</b>	<b>9</b>

Fonte: Elaboração própria.

Num universo de 322 sujeitos passivos, verifica-se que: 139 foram tributados nos termos do CIRS/CIRC; 173 apresentaram formulário para serem tributados de acordo com a convenção em vigor para evitar a dupla tributação; e 1 foi tributado de acordo com a Directiva nº 90/435/CEE (CE, 1990).

**Quadro 34. Rendimentos Pagos, IRS retido, Beneficiários e Regimes de Tributação, 2010**

Tipologia	Rendimento Líquido	IRS retido	Número SP não residentes	Regimes de Tributação (Número SP não residentes)			
				Cod.1	Cod.2	Cod.3	Cod.4
Comissões	443.839	55.081	7	3	4	0	0
Dividendos	1.231.645	400	5	3	1	1	0
Juros/rendimentos aplicação capitais	275	41	7	0	0	0	7
Pensões	0	0	0	0	0	0	0
Prediais	7.019	0	1	1	0	0	0
Prestações de serviços	22.137	510	3	1	2	0	0
Royalties	0	0	0	0	0	0	0
Trabalho dependente	134.156	13.624	10	4	6	0	0
Trabalho independente	22.599	4.775	4	4	0	0	0
Outros rendimentos	612.000	4.800	6	0	6	0	0
<b>Total</b>	<b>2.473.670</b>	<b>79.231</b>	<b>43</b>	<b>16</b>	<b>19</b>	<b>1</b>	<b>7</b>

Fonte: Elaboração própria.

Por último, no Quadro 34 apresenta-se a informação relativa a 2010, verificando-se que dos rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes: 49,79% são provenientes de dividendos; 24,74% de outros rendimentos; e 17,94% de comissões. No que respeita aos regimes de tributação: 44,19% dos beneficiários de rendimentos apresentaram formulário para serem tributados nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação; 37,21% são tributados nos termos dos códigos do IRS e/ou IRC; e 16,28% são tributados nos termos do artigo 59º do EBF – Baldios e comunidades locais (AT, 2013d).

Face ao exposto, pode concluir-se que a maioria dos sujeitos passivos não residentes são tributados de acordo com a convenção em vigor para evitar a dupla tributação, cumprindo-se o objetivo secundário deste Projeto Aplicado, ao pretender averiguar-se a existência de relação entre imposto retido e as convenções para evitar a dupla tributação, de forma a explicar que a tributação em território português.

#### **6.4. Considerações Finais**

No período de 2006-2009 o distrito de Viseu apresentou um aumento (+ 63,0%) no número de empresas que entregaram a declaração Modelo 30, passando de 54 empresas em 2006 para 88 no ano de 2009. A acompanhar este acréscimo está também o número de sujeitos passivos não residentes que usufruíram dos rendimentos pagos por estas empresas, 154 em 2006 face aos 322 em 2009 (+ 109,1%).

Situação diferente é verificada em relação aos rendimentos, pois estes reduziram-se substancialmente, passando de 85.270.369 euros em 2006 para 39.945.458 em 2009 (- 53,2%), em resultado da crise económica e financeira que afeta Portugal e os países com os quais o país mantém relações comerciais. Assim, em 2010 registou-se um decréscimo significativo em todos os parâmetro de análise.

No que respeita ao regime de tributação, verifica-se que mais de 50% dos sujeitos passivos não residentes em Portugal são tributados nos termos da Convenção para evitar a Dupla Tributação, já que, por um lado, Portugal celebrou com diversos países acordos para evitar a dupla tributação e, por outro lado, existe uma maior e melhor informação sobre os sujeitos passivos que usufruem desses rendimentos.



Muito embora as empresas do distrito de Viseu estabeleçam ligações comerciais e profissionais com diversos países, dentro e fora, da União Europeia, constata-se que os beneficiários dos rendimentos residem na sua maioria em Espanha e França, representando no seu conjunto 39% do total de sujeitos passivos não residentes, muito por influência das multinacionais desses países localizadas em Portugal.

## CONCLUSÕES

---

O presente Projeto Aplicado reúne um conjunto de informações relevantes para definir o sistema fiscal português para sujeitos passivos não residentes em Portugal, em sede de IRS. No percurso de análise e tratamento do tema foram expostas na análise teórica as regras gerais de tributação em IRS (Capítulo 1), os elementos de conexão (Capítulo 2), as convenções para evitar a dupla tributação, nomeadamente a Convenção modelo de OCDE (capítulo 3) e as regras específicas de tributação dos não residentes (capítulo 4). Para na análise empírica se evidenciar a análise socioeconómica do distrito de Viseu (capítulo 5), por ser nele que se situam os sujeitos passivos não residentes objeto da análise empírica exploratória constante do capítulo 6. Neste último capítulo, tomou-se 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 pagaram rendimentos a sujeitos passivos não residentes, no período 2006-2010.

Assim, pretendeu-se cobrir um vazio existente em Portugal, pois apesar de a legislação ser abundante nesta matéria, a mesma está dispersa por vários diplomas legais, ao invés de outros países, nomeadamente Espanha, que através da Ley 41/1998, de 9 de Dezembro (JE, 1998), criou um código específico para tributar em sede de imposto sobre o rendimento os não residentes. Por outro lado, também se pretendeu apresentar uma evidência empírica que consubstanciasse as reflexões teóricas realizadas.

Na medida em que, a realização diária de operações e negócios em Portugal por não residentes pode, ou não, exigir o pagamento de impostos e o cumprimento de obrigações declarativas. Este projeto de investigação contribui para conhecer regras de definição e de tributação dos sujeitos passivos não residentes, para além de permitir conhecer formas alternativas de tributação, nomeadamente a possibilidade de não residentes se tornarem residentes não habituais (com um regime fiscal particularmente favorável) ou se mantenham no estrangeiro e sem estabelecimento estável em Portugal, mas possam aqui ser tributados por rendimentos líquidos a troco de taxas progressivas.

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 no artigo 104º da CRP

(AR, 2005), pelo que se revela sempre necessária a qualificação e determinação do rendimento coletável.

No tocante aos impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão mais utilizados para apurar a jurisdição competente para tributar, nomeadamente a residência e a origem ou fonte de rendimentos. Para tal, na análise de uma qualquer situação que envolva a tributação de rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português deve ter-se em atenção o seguinte:

- Se a entidade em causa dispõe de estabelecimento estável naquele território, a tributação segue, com algumas nuances, as regras estabelecidas para os residentes que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Se não dispõe de estabelecimento estável, a tributação dos rendimentos é, em regra, efetuada por retenção na fonte a título definitivo.

Para efeitos fiscais, Portugal prevê no n.º 2 do artigo 15º do CIRS (AT, 2013b) que a tributação dos sujeitos passivos não residentes 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 n.º 3 do artigo 22º do CIRS (AT, 2013b) que não ocorra o englobamento, antes se prevendo uma tributação por via da aplicação de taxas de caráter especial ou liberatório.

Assim, no âmbito dos artigos 22º e seguintes do CIRS (AT, 2013b), 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 qual 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.

Por exemplo, a Convenção modelo de OCDE possui 31 artigos, apresentando uma série de conceitos, que são clarificados e desenvolvidos de forma a resolver os litígios emergentes entre os Estados-membros das convenções internacionais, para evitar a dupla tributação jurídica, resolvendo os problemas de qualificação. Os Estados-membros têm ainda de ter atenção a jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, que, embora, aceitando a distinção entre residentes e não residentes, os mesmos devem respeitar os limites impostos pelo direito comunitário, nomeadamente no que concerne aos princípios da não discriminação em razão da nacionalidade e da liberdade de circulação e estabelecimento, pelo que as legislações internas não devem conter normas que violem estes princípios.

Neste contexto, através da realidade do distrito de Viseu, especificamente através da análise estatística descritiva dos dados obtidos da declaração Modelo 30 (Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes) entregue pelas empresas aí localizadas e que pagaram rendimentos a sujeitos passivos não residentes no período 2006-2010, pode concluir-se que os sujeitos passivos não residentes no distrito de Viseu, num total de 1.083, encontram-se localizados maioritariamente nos concelhos de: Viseu (176); Nelas (169); Mangualde (160); e Tondela (126). 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. Estes concelhos coincidem, maioritariamente, com os que concentram maior percentagem de população residente.

No que se refere à tipologia dos rendimentos declarados pelas empresas do Distrito relativamente aos sujeitos passivos aí não residentes, no período 2006-2010, foram declarados 9 tipos de rendimentos, em concreto: comissões; dividendos; juros ou rendimentos de aplicação de capitais; pensões; prediais; prestações de serviços; royalties; trabalho dependente; trabalho independente; e outros rendimentos. Destes, assiste-se à preponderância das «prestações de serviços» (289 sujeitos passivos), seguidas pelas «comissões» (268 sujeitos passivos) e «juros ou rendimentos de aplicação de capitais» (264 sujeitos passivos). Com um valor pouco significativo encontram-se os rendimentos «prediais» e as «pensões», com 9 e 4 sujeitos passivos, respetivamente.

A maior parte das comissões, prestações de serviço e royalties são pagas a Espanha, França, Inglaterra e Alemanha dado serem os países com os quais Portugal estabelece mais relações comerciais, para além de algumas das empresas sediadas no Distrito possuírem no seu capital próprio empresas com sede nestes países, nomeadamente em Espanha. Em relação aos juros ou rendimentos de aplicação de capitais pagos, o concelho de Sátão regista o maior número de beneficiários deste tipo de rendimentos, em virtude da grande percentagem de emigração deste concelho residir na Suíça.

Quanto ao regime de tributação, verifica-se que mais de 50% dos sujeitos passivos não residentes no Distrito, no período 2006-2010, são tributados nos termos da CDT. A contribuir para este facto, está, possivelmente, o número crescente de acordos de dupla tributação que Portugal celebrou com diversos países para evitar a dupla tributação e para concretizar uma melhor informação dos sujeitos passivos que usufruem desses rendimentos.

Uma vez expostas as principais conclusões da investigação realizada, importa referir algumas **limitações subjacentes** à mesma, nomeadamente o facto de a informação estatística disponibilizada pela AT (DGCI, à data da recolha dos dados) estar protegida pelo sigilo profissional, implicando a criação de códigos para os nomes e para os NIF das empresas que pagaram rendimentos a sujeitos passivos não residentes, assim como para os beneficiários desses mesmos rendimentos, tornando o processo de recolha moroso.

Outra limitação diz respeito à qualidade da informação recolhida, na medida em que, ao incluir apenas dados de um distrito a informação obtida pode não traduzir numa representação correta da realidade nacional, já que podem existir níveis de evasão e fraude fiscal que podem distorcer a leitura dos resultados. Por outro lado, se o estudo fosse alargado e comparado com outros distritos de Portugal, poderiam obter-se resultados mais abrangentes e conclusivos para uma melhor análise da tributação dos não residentes em Portugal, com vista a poderem generalizar-se as conclusões apresentadas. Também o facto de não existir informação comparativa com outros países, por exemplo da União Europeia, que aplicam legislação similar, limita a leitura dos resultados da análise empírica exploratória.

Não obstante, esta última limitação abre as portas para **futuras áreas de investigação**, especificamente o alargamento da base de dados a anos mais recentes com vista a verificar se existem diferenças significativas com a aplicação dos Programas de Estabilidade e Crescimento

(PEC) para combater a crise de sobreendividamento do Estado Português, já que o primeiro PEC foi apresentado em Março de 2010 para o período 2010-2013.

Também, o alargamento desta investigação a outros distritos e/ou países, com vista a comparar os resultados agora obtidos com os que entretanto fossem alcançados, permitiria retirar conclusões no que respeita à forma como são tributados os não residentes noutros países, bem como retirar conclusões acerca de qual a perceção que os indivíduos têm do sistema fiscal português: *será que é percecionado como sendo justo, simples e eficiente?*

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---



## Referências Bibliográficas

---

Almeida, P.P.. (2010). *JusPrático IRC 2010*. Coimbra: 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 n.º 7/2001, adopta medidas de protecção das uniões de facto. *Diário da República*, 109, Série I-A, 11 de maio: 2797-2798.

Assembleia da República (AR, 2003). Resolução da Assembleia da República n.º 66/2003, aprova a Convenção entre a República Portuguesa e a República Islâmica do Paquistão para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Respectivo Protocolo, assinados em Lisboa em 23 de Junho de 2000. *Diário da República*, 177, Série I-A, 2 de agosto: 4569-4589.

Assembleia da República (AR, 2005a). Lei Constitucional n.º 1/2005, publica a sétima revisão constitucional. *Diário da República*, 155, Série I-A, 12 de agosto: 4642-4686.

Assembleia da República (AR, 2005b). 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).

Assembleia da República (AR, 2006a). Resolução da Assembleia da República n.º 28/2006, aprova a Convenção entre a República Portuguesa e a República do Chile para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. *Diário da República*, 69, Série I-A, 6 de abril: 2568-2599.

Assembleia da República (AR, 2006b). Resolução da Assembleia da República n.º 64/2006, aprova o Acordo entre a República Portuguesa e a República da Indonésia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado em Lisboa em 9 de Julho de 2003. *Diário da República*, 234, Série I, 6 de dezembro: 8236-8262.

Assembleia da República (AR, 2011a). Lei n.º 49/2011, aprova uma sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2011, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 442 -A/88, de 30 de Novembro. *Diário da República*, 172, Série I, 7 de setembro: 4358.

Assembleia da República (AR, 2011b). Lei n.º 64-B/2011, aprova o Orçamento do Estado para 2012. *Diário da República*, 250, Suplemento, Série I, 30 de dezembro: 5538(48)-5538(244).

Azevedo, L.R.M. (2009). *As Obrigações Fiscais pelo Pagamento de Serviços a Não Residentes*. Dissertação de Mestrado. Aveiro: Universidade de Aveiro / Instituto Superior de Contabilidade e Administração.

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013a). *Código do IRC*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013b). *Código do IRS*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013c). *Código do IVA*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013d). *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013e). *Lei Geral Tributária*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013f). *RITI*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013g). *Código do IMT*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013h). *Código do IS*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013i). *Convenção modelo de OCDE*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013j). *Convenções*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013k). *RGIT*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013l). *Ofício Circulado n.º 20076/2002*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/oficios\\_circulados\\_IRS.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/oficios_circulados_IRS.htm) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2013m). *CPPT*. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/) [Acedido em: janeiro-fevereiro de 2013].

Bicho, C. e Magno, M. (2007). *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*. 1ª ed. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos.

Carlos, A. (2006). *Impostos Teoria Geral*. Coimbra: Almedina.

Carlos, A.; Abreu, I.; Durão, J. e Pimenta, M. (2010). *Guia dos Impostos em Portugal*. Lisboa: Quid Juris.

Carvalho, M.J.G.S. (2006). *Convenções Fiscais internacionais - Manual de Aplicação*. Lisboa: SITOC da CTOC.

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.

Comunidades Europeias (CE, 1985). Directiva 85/611/CEE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1985, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns organismos de investimento colectivo em valores mobiliários (OICVM). *Jornal Oficial da União Europeia*, 375, 31 de dezembro: 3-18.

Comunidades Europeias (CE, 1990). Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes. *Jornal Oficial da União Europeia*, 225, 20 de agosto: 6-9.

Comunidades Europeias (CE, 1991). Directiva 91/308/CEE do Conselho de 10 de junho de 1991, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais. *Jornal Oficial da União Europeia*, 166, 28 de junho: 77-82.

Comunidades Europeias (CE, 2003). Directiva 2003/48/CE do Conselho de 3 de junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros. *Jornal Oficial da União Europeia*, 157, 26 de junho: 38-48.

Comunidades Europeias (CE, 2011). Directiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes. *Jornal Oficial da União Europeia*, 345, 29 de dezembro: 8-16.

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: Coimbra Editora.

Fernandes, M. (2008). *Curso de IRS*. Lisboa: APOTEC.

Gomes, N. (1999). *Manual de Direito Fiscal*. Volume II. 8.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Rei dos Livros.

Gonçalves, R.M.M. (2007). *Fraude fiscal e branqueamento de capitais*. Lisboa: Almeida & Leitão, Lda.

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 2005*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2006b). *Anuário Estatístico da Região Centro 2005*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2007a). *Anuário Estatístico da Região Norte 2006*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2007b). *Anuário Estatístico da Região Centro 2006*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2008a). *Anuário Estatístico da Região Norte 2007*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2008b). *Anuário Estatístico da Região Centro 2007*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2009a). *Anuário Estatístico da Região Norte 2008*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2009b). *Anuário Estatístico da Região Centro 2008*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2010a). *Anuário Estatístico da Região Norte 2009*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2010b). *Anuário Estatístico da Região Centro 2009*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2011a). *Anuário Estatístico da Região Norte 2010*. Lisboa: INE.

Instituto Nacional de Estatística (INE, 2011b). *Anuário Estatístico da Região Centro 2010*. Lisboa: INE.

Jefatura del Estado (JE, 1998). Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 295, 10 de dezembro: 40771-40781.

Leitão, J.S. (2000). A Proposta de Directiva de Tributação dos Rendimentos da Poupança Sob a Forma de Juros. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 188: 185+.

Lousa, M.P. (2000). *A Tributação face às Relações Internacionais e à Utilização das Novas Tecnologias – Preços de Transferência e Acordos de Dupla Tributação*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

Machado, J. e Costa, P. (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.

Martins, A. (2007). *Análise de Balanços e Estudos de Indicadores Económico-financeiros: Indicadores de Performance Empresarial*. Lisboa: OTOC.

Mesquita, M.M.C. (1993). *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

Miguel, E. (2007). *A Tributação das Rendidas Auferidas por Empresas Não Residentes no Brasil*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica.

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, 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, 1999). Decreto-Lei n.º 433/99, aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário. *Diário da República*, 250, I Série-A, 26 de outubro: 7170-7215.

Ministério das Finanças (MF, 2001). Decreto-Lei n.º 198/2001, aprova a revisão do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, publicando-se em anexo ao presente decreto-lei os correspondentes articulados, que dele fazem parte integrante. *Diário da República*, 152, Série I-A, 3 de julho: 3923-4012.

Ministério das Finanças (MF, 2003a). Despacho n.º 11701/2003, aprova os formulários destinados a permitir a aplicação dos benefícios previstos nas convenções para evitar a dupla tributação internacional celebradas por Portugal. *Diário da República*, 138, Série II, 17 de junho: 9107-9128.

Ministério das Finanças (MF, 2003b). 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 e da Administração Pública (MFAP, 2005a). Decreto-Lei n.º 62/2005, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros. *Diário da República*, 50, Série I-A, 11 de março: 2162-2167.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2005b). Decreto-Lei n.º 193/2005, aprova o Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida. *Diário da República*, 213, Série I-A, 7 de novembro: 6370-6375.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2008). Decreto-Lei n.º 29/2008, estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo. *Diário da República*, 39, Série I, 25 de fevereiro: 1205-1210.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009a). Decreto-Lei n.º 159/2009, no uso da autorização legislativa concedida pelos n.º 1 e 2 do artigo 74.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, altera o Código do IRC, adaptando as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela União Europeia, bem como aos normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas. *Diário da República*, 133, Série I, 13 de julho: 4384-4448.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009b). 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*. Lisboa: Lidel.

Nabais, J. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Neves, J. (2008). *As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e a Harmonização Comunitária nos Impostos Directos*. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos

Oliveira, A.F. (2007). A Residência, a Fonte e a Tributação – Ensaio Elaborado para Efeitos de Candidatura ao Prémio 40 Anos da Associação Fiscal Portuguesa. *Ciência e Técnica Fiscal*, 420: 219-299.

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.

Rippendorff, K. (1990). *Metodologia de análise de conteúdo: teoria e prática*. Barcelona: Ediciones Paidós.

Rosa, M.J.V. (1993). O desafio social do envelhecimento demográfico. *Análise Social*, 28 (122): 679-689.

Saldanha Sanches, J.L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.

Sakr, R.L. (2010). *A Cláusula da Nação mais Favorecida na Ordem Económica Internacional: Uma Investigação sobre o Discurso Jurídico do Artigo I:1 GATT*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Silva, A.F. e Cravo, D. (2009). Conclusões da conferência internacional sobre planeamento fiscal. *Revista TOC*, 106 (Agosto): 23-26.

Sousa, A. (2007). *Fiscalidade Internacional IRC. Tributação de Não Residentes. Aplicação de Convenções Sobre Dupla Tributação*. Lisboa: APOTEC.

Teixeira, G. (2008). *Manual de Direito Fiscal*. Almedina. Coimbra

Teixeira, M.D. (2007). *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina.

Valadão, M. e Silva, L. (2008). *Constituição, Globalização e Tributação de Investimentos de Não Residentes em Títulos Públicos no Brasil*. Brasília: Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, 20 a 22 de novembro.

Xavier, A.; Palma, C. e Xavier, L. (2007). *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Coimbra: Almedina.

Xavier de Basto, J.G. (2007). *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.