

**ALGUNS ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO
DAS PESSOAS SINGULARES**

Sumário

- I. A tributação do rendimento pessoal dos indivíduos no quadro do princípio da justiça
 - a. Origem e acepções do conceito de justiça fiscal
 - b. Justiça fiscal e justiça social: equidade e ética no imposto
 - c. A tributação dos rendimentos das pessoas singulares na CRP
 - d. A tributação dos rendimentos das pessoas singulares e a crise

- II. A tributação do rendimento das pessoas singulares no plano supranacional
 - a. A OCDE e a tributação do rendimento pessoal
 - b. A UE e a tributação do rendimento pessoal

- III. O IRS
 - a. Incidência subjectiva e objectiva do imposto no actual quadro legal

- IV. Questões problemáticas
 - a. A eliminação da dupla tributação e o critério da residência
 - b. A tributação do residente não habitual
 - c. A tributação dos residentes nas Regiões Autónomas
 - d. A tributação dos residentes em regimes fiscais preferenciais
 - e. A tributação dos rendimentos das empresas em nome individual e dos profissionais
 - f. A tributação dos rendimentos dos trabalhadores com contratos de trabalho global
 - g. A tributação dos rendimentos dos pensionistas e reformados de outros países residentes em Portugal
 - h. A tributação e a família

I. A tributação do rendimento pessoal dos indivíduos no quadro do *princípio da justiça*

Os impostos num regime de economia capitalista são um preço pelo funcionamento da democracia, mas também um instrumento político essencial de justiça redistributiva. Uma questão que obriga desde logo a reler a *teoria da justiça* da John Rawls e a sua revisitação por Amartya Sen no recente ensaio sobre a *ideia de justiça*.

Bibliografia:

- John Rawls, *Uma Teoria da Justiça*, Editorial Presença, Lisboa, 2001
- Amartya Sen, *A Ideia de Justiça*, Almedina, Coimbra, 2009

a. *Origem e aceções do conceito de justiça fiscal*

A partir do momento em que compreendemos a relevância da *contribuição financeira para sustentar os encargos públicos*, que é válida mesmo na perspectiva de Estado mínimo, interessa depois analisar como é que essa contribuição é repartida entre todos, ou seja, se existe um *princípio da igualdade na repartição desses encargos* e como é que ele opera para apurarmos se há ou não *justiça fiscal na arrecadação tributária*.

Quando a cobrança de impostos é também, em si, um instrumento de redistribuição do rendimento, importa ainda analisar a despesa pública para perceber se existe *justiça fiscal na redistribuição*.

Bibliografia:

- Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010
- Liam Murphy / Thomas Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford University Press, 2002

b. *Justiça fiscal e justiça social: equidade e ética no imposto*

A *justiça fiscal* é indissociável da *justiça social*. No essencial, reconhece-se que a intervenção do Estado em matéria de redistribuição de rendimento é uma imposição de justiça para suprir as falhas do mercado, sobretudo no actual modelo de desenvolvimento económico e no contexto de globalização da economia que tende a gerar largas margens de desemprego nos países mais desenvolvidos.

Inserem-se nesta lógica a *isenção do mínimo de existência* (artigo 70.º do CIRS) e as *deduções à colecta por cada sujeito passivo, descendentes e ascendentes* (artigo 79.º CIRS). Na verdade, do que se trata neste caso não é de conceder um benefício ou uma isenção fiscal, mas sim de reconhecer que estes indivíduos não dispõem de rendimento suficiente para poder contribuir para os encargos públicos, ou seja, estaremos perante uma situação de não tributação por inexistência de capacidade contributiva, o mesmo é dizer que existe um limite constitucional mínimo para a exigibilidade do imposto, limite que é fixado pelo *mínimo material para uma existência condigna*.

Já na determinação da base tributação, das isenções e benefícios fiscais (que consubstanciam sempre uma excepção do princípio da igualdade fiscal e, por essa razão, devem estar devidamente fundamentados, para não se reconduzirem a privilégios fiscais) e do máximo de tributação exigível, situamo-nos no domínio da *liberdade de conformação do legislador*, onde os limites constitucionais não são evidentes e onde o controlo jurídico e o controlo político apresentam, muitas vezes, limites fluídos e difíceis de traçar.

Questões difíceis:

1. Os problemas colocam-se, na maior parte dos casos, ao nível da *equidade fiscal*, que não se confunde com a *igualdade fiscal*, nem com a *discricionariedade da actividade*

administrativa fiscal. Em outras palavras, na equidade busca-se a *justiça do caso concreto* (v. ética a Nicómano), o que é muito difícil de prosseguir no direito público (tradicionalmente ancorado no princípio da legalidade) e sobretudo muito difícil de alcançar no actual contexto de complexidade do sistema fiscal. Todavia, acompanhamos os autores que afirmam que é possível traçar alguns princípios-regra:

- a. *A tributação do património* é tendencialmente confiscatória, pelo que os seus limites são mais apertados, e, sobretudo hoje, com a grande disparidade de critérios entre a tributação do património imobiliário e mobiliário, os limites são ainda mais apertados, não devendo confundir-se a tributação (por meio de impostos) do património imobiliário com a necessidade de suportar os encargos da vida em cidade, os quais devem assumir a forma de taxas, quando estejam em causa serviços individualizáveis, e de contribuições especiais, quando se trate de serviços que visem a satisfação de interesses semi-diferenciados ou mesmo difusos.
 - b. *A tributação do consumo* é tendencialmente regressiva, pelo que se exigem especiais preocupações com a garantia de taxas baixas para o “cabaz essencial”, devendo os Estados ser mais sensíveis a este problema do que às exigências do mercado no contexto da auto-contenção que revelam na tributação de bens de luxo. No relatório apresentado em Setembro deste ano, a OCDE refere-se às receitas da tributação do consumo como um instrumento de consolidação fiscal utilizado pelos Estados na superação da Crise, que operou mais pelo lado do aumento das taxas do que pelo do alargamento da base tributável.
 - c. *A tributação dos rendimentos* há-de ter hoje alguma relação de fundamentação-controlo com os resultados económicos, pois uma economia de base capitalista deve ter instrumentos de reacção e controlo relativamente a ingerências excessivas da tributação na actividade económica – não apenas por serem desproporcionadas, mas também e sobretudo quando se revelarem desrazoáveis.
2. Não há limites constitucionais máximos à tributação, embora seja possível discutir instrumentos jurídicos de controlo ao *Government share* – não se trata de voltar a

discutir a questão do limite dos 50% adoptado em tempos pelo Tribunal Constitucional alemão e hoje ultrapassado, mas sim de exigir um fundamento jurídico-económico para as medidas de tributação, que justifique a proporcionalidade da exigência em face da despesa a suportar.

3. A complexidade do sistema fiscal actual não permite continuar a defender um princípio de legalidade estrito na actuação da Administração Fiscal, a ela devem ser concedidos *espaços próprios de valoração* na aplicação da lei fiscal como forma de combater a “*evasão fiscal*”, o que exigirá, também, um melhor controlo judicial desta actividade através de uma densificação dos princípios da colaboração, da cooperação e da boa fé (artigo 55.º e ss da LGT).

Bibliografia:

- Franco Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, il Mulino, Bologna, 2007
- Rafael Calvo Ortega, *Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, 2012
- Gabriele Bottino, *Equità e Discrezionalità Amministrativa*, Giuffrè Editore, Milano, 2004
- Antonio Gentile e Silvia Giannini (Coord.), *Evasione fiscale e «tax compliance»*, il Mulino, Bologna, 2012

c. *A tributação dos rendimentos das pessoas singulares na CRP*

A Constituição da República Portuguesa, no n.º 1 do artigo 104.º, estipula 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”¹.

A este desígnio constitucional haveria de corresponder a aprovação, em 1988, do CIRS², que se apresentaria como um *imposto único e progressivo*, pondo assim fim ao “sistema” de impostos cedulares vigente anteriormente (imposto profissional, imposto industrial, imposto de capitais e o imposto complementar...).

A verdade é que, porém, a *unicidade do imposto* nunca foi completa para os residentes, pois desde o início se estabeleceram *taxas liberatórias* e *taxas especiais* para os rendimentos de capitais e mais-valias; taxas que acabam por reconduzir aqueles rendimentos a uma tributação proporcional, em regra a taxas mais baixas do que aquela a que seriam tributados caso fossem englobados. Trata-se de uma condição ineludível para os países que integram os mercados liberalizados de capitais³ e que viram a sua soberania fiscal fortemente restringida por razões de contexto. Na verdade, as taxas liberatórias e especiais entre nós mais não são que uma forma de acomodar o *dual income tax*, o que significa que há muito que o nosso modelo não corresponde a um imposto único e progressivo.

Para alguns países, a solução deste impasse, que origina pesadas cargas tributárias sobre rendimentos do trabalho, poderia passar pela modificação do sistema fiscal, adoptando um esquema de *flat tax* para a tributação dos

¹ Na redacção originária, era o artigo 107.º/1 e dispunha o seguinte: “O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, e tenderá a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei.”

Em 1982, foi revisto e adoptou-se a seguinte formulação: “1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”

² O CIRS foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, e a sua redacção foi entretanto alterada dezenas de vezes.

³ A questão da inconstitucionalidade destas taxas, que deveria ter sido apreciada pelo Tribunal Constitucional no Ac. n.º 57/95, não é hoje uma questão válida, na medida em que o problema teria de colocar-se em moldes algo diversos, designadamente, se o país deveria ou não ter integrado o sistema mundial de globalização económica.

rendimentos, sendo os encargos públicos suportados maioritariamente por impostos sobre o consumo, o que apenas tem sido possível em países em vias de desenvolvimento, onde a arrecadação da receita da tributação do rendimento é normalmente baixa, pois nos restantes estas alterações poderiam ser acompanhadas de uma redução brusca das receitas públicas e de um aumento da desigualdade em consequência do carácter regressivo da tributação do consumo, como foi sublinhado entre nós no relatório do grupo para o estudo da política fiscal. De qualquer forma, ninguém tem dúvida de que hoje, mais uma vez, é essencial voltar a equacionar todo o sistema fiscal, em especial a tributação dos rendimentos dos indivíduos, em busca de soluções mais justas.

Bibliografia:

- Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010
- José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010
- [SEAF, Relatório do Grupo para o Estado da Política Fiscal Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, 2009](#)

d. A tributação rendimentos das pessoas singulares e a crise

Importa também analisar as medidas fiscais incidentes sobre a tributação dos rendimentos das pessoas singulares que foram adoptadas desde 2010 com o propósito de garantir a sustentabilidade do Estado no contexto da Crise financeira de 2008. Para melhor entender as medidas em referência e o seu impacto económico procederemos à respectiva análise por ordem cronológica, analisando conjuntamente as medidas e as decisões do Tribunal Constitucional que sobre elas se pronunciaram:

- Em 2010, ano em que começaram a ser adoptadas as medidas de contenção da despesa pública e de aumento da receita fiscal, foram

adoptadas as seguintes medidas no plano da tributação dos rendimentos das pessoas singulares:

- A Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, introduziu uma nova taxa de IRS (no valor de 45 %) para sujeitos passivos ou agregados familiares que obtivessem rendimentos anuais superiores a € 150.000 e acrescentou ainda, uma norma de regime transitório na qual se estipulava que a referida taxa, com as adaptações decorrentes da sua criação eram aplicáveis aos rendimentos obtidos entre os anos de 2010 e 2013, inclusive.
- A Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, aprovou um conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental para reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC), incluindo uma alteração à tabela de taxas do IRS e o aumento das taxas liberatórias de 20% para 21,5 % com aplicação imediata, o que conduziu a um aumento da taxa do imposto durante o período de formação do facto tributário

O Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 399/2010, considerou que estas normas não eram inconstitucionais (a afectação das expectativas legítimas decorrente dos efeitos retrospectivos das normas de agravamento da tributação não se revelava desproporcional), atendendo à conjuntura de emergência económico-financeira em que haviam sido adoptadas

- A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (LOE/2011), haveria de agravar novamente as taxas do IRS, incluir uma nova taxa liberatória de 30% para os rendimentos de capitais provenientes de “paraísos fiscais” e revogar diversos benefícios fiscais (medidas que foram adoptadas em simultâneo com a redução remuneratória dos funcionários públicos e dos trabalhadores em funções públicas). Para além disso, surge, pela primeira vez, com o art. 162.º deste diploma a *contribuição extraordinária de solidariedade* que incidia sobre as reformas, pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias de idêntica natureza, pagas a um único titular pela Caixa Geral de Aposentações, I. P. (CGA, I. P.), pelo Centro Nacional de Pensões e, directamente ou por intermédio de fundos de pensões, por quaisquer entidades públicas, cujo valor mensal fosse superior a € 5000, consistindo na aplicação de uma taxa de 10% sobre o montante que excedesse aquele valor, estando a respectiva receita consignada a favor da segurança social, no caso das pensões pagas pelo Centro Nacional de Pensões, e a favor da CGA, I. P., nas restantes situações.

- A Lei n.º 49/2011, de 7 de Setembro, que aprovou uma sobretaxa extraordinária de 3,5% sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2011 na parte em que excedessem, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida. Uma medida transitória, mas que levou à introdução do art. 72.º-A (sobretaxa) e do art. 99.º-A (retenção na fonte especial respeitante à sobretaxa) no CIRS.

O acórdão do TC n.º 412/2012 haveria de apreciar a conformidade constitucional destas normas, mas apenas na parte respeitante à sua conformidade com as regras e os princípios da autonomia financeira local.

- A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (LOE/2012) acrescentaria à situação tributária anterior a *taxa adicional* (art. 68.º-A CIRS), segundo a qual ao rendimento colectável superior a € 153 300 seria aplicada a taxa adicional de 2,5 % Tratando -se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, esta taxa aplicar-se-ia à diferença positiva entre a divisão por dois do rendimento colectável e o limite referido, multiplicada por dois e haveria de rever o regime da *contribuição extraordinária de solidariedade*, que passaria a consistir na aplicação de uma taxa de 25% sobre o montante das pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias de idêntica natureza, pagas a um único titular que excedesse os € 5030,64 [ou seja, 12 vezes o valor do IAS (Indexante de Apoios Sociais)], mas que não ultrapassasse os € 7454,96 (montante correspondente a 18 vezes o valor do IAS), e de 50% sobre o valor que ultrapassasse os € 7454,96.
- A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, haveria de aumentar as taxas liberatórias gerais para 26,5% e nos casos dos rendimentos de capitais pagos por entidades financeiras localizadas em “paraísos fiscais” para 35%.
- A Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, haveria de aumentar as taxas do IRS fruto de uma diminuição significativa do número de escalões; instituir a *taxa adicional de solidariedade*, que constitui mais uma sobretaxa incidente sobre os rendimentos das pessoas singulares superiores a € 80.000, correspondendo uma taxa de 2,5% aos rendimentos superiores a € 80.000 e inferiores a € 250.000 e de 5% aos rendimentos superiores a € 250.000 (aplicando-se, também aqui uma progressividade por escalões); aumentar as taxas liberatórias gerais para 28%; instituir a sobretaxa de IRS de 3,5% (art. 187.º); e ainda de alterar novamente as regras da contribuição extraordinária de solidariedade, agravando a tributação, dotando-a

de maior progressividade e alargando a respectiva base tributável (art. 78.º).

O acórdão do TC n.º 187/2013 haveria de apreciar a conformidade constitucional destas normas, não sancionando nenhuma delas com o vício de inconstitucionalidade.

Quanto à progressividade, o Tribunal neste aresto sublinha, recuperando o que já afirmara no acórdão 11/83, que a tributação extraordinária não tem que ser necessariamente progressiva sempre que os rendimentos sejam também sujeitos a uma tributação matricial progressiva.

Bibliografia:

- Suzana Tavares da Silva, «Sustentabilidade e Solidariedade em Estado de emergência económico-financeira», *O Memorando da “Troika” e as Empresas*, IDET, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 31ss
- Suzana Tavares da Silva, «O problema da justiça intergeracional em jeito de comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 0, Abril/Junho, 2013, pp. 6-18.

II. A tributação do rendimento das pessoas singulares no plano supranacional

Na sequência do que antes referíamos a propósito da nova ordem económica mundial, importa hoje atentar, não apenas na CRP, mas também nas directrizes que as entidades da *governance económica internacional* emitem em matéria de tributação do rendimento dos indivíduos.

a. A OCDE e a tributação do rendimento pessoal

A OCDE emite diversas orientações sobre tributação de rendimentos, em especial no que respeita à tributação dos rendimentos empresariais e à eliminação da dupla tributação internacional. Mas o seu âmbito de estudo alarga-se, igualmente, a aspectos conexos com a tributação dos indivíduos, sempre e quando seja possível assinalar orientações para o crescimento

económico, a melhoria da competitividade do país e a eficiência dos regimes de tributação.

A título de exemplo, vejam-se as orientações analisadas no estudo publicado em 2011 sobre “*tributação e emprego*” (*Taxation and Employment*) onde são analisadas: 1) as vantagens da redução da tributação da remuneração dos trabalhadores menos qualificados como forma de incentivar a sua produtividade (através, por exemplo, de créditos fiscais por objectivos); 2) as vantagens da redução das contribuições para a segurança social dos trabalhadores mais velhos como forma de desincentivar os esquemas de antecipação de reformas; 3) as vantagens da tributação mais flexível e mais reduzida dos trabalhadores mais qualificados e com maior mobilidade, de forma a impedir a “fuga de cérebros”; 4) as vantagens de abandonar um sistema de tributação baseado na família como unidade fiscal, para um sistema de tributação de indivíduos como forma de promover (ou pelo menos não penalizar) o segundo emprego; 5) as vantagens da redução das prestações sociais ao desemprego como forma de induzir práticas activas de procura de emprego.

Trata-se de um conjunto de cenários estudados, nem todos aptos a qualquer dos países, nem todos adequados financeiramente aos Estados que deles possam beneficiar, mas que apontam caminhos. Na verdade, a principal valia destas organizações e fóruns internacionais é não só permitir uma maior cooperação entre os Estados, mas, essencialmente, potenciar a troca de informação e experiência.

Bibliografia:

- OCDE, *Taxation and Employment*, Tax Policy Studies, n.º 21, 2011
- Howell Zee, *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments*, IMF, [WP/05/87](#)

b. A UE e a tributação do rendimento pessoal

No plano Europeu, diversamente do que acontece ao nível da OCDE, Banco Mundial ou Fundo Monetário Internacional, encontramos verdadeiras instituições de governo com poderes para adoptar medidas que tolhem o poder dos Estados-membros, quer no âmbito das competências exclusivas da União (artigo 3.º do TFUE), quer no âmbito das competências partilhadas (artigo 4.º do TFUE).

Assim, e apesar de a matéria da fiscalidade ser ainda um domínio da competência dos Estados-membros, a verdade é que as implicações que decorrem dos sistemas fiscais para o bom funcionamento do mercado interno e para as liberdades previstas no Tratado acabam por *legitimar o poder de harmonização* da tributação indirecta previsto no artigo 113.º do TFUE e, bem assim, a aprovação de algumas directrizes em matéria de tributação directa, sobretudo no que respeita à tributação das empresas, no intuito de garantir a liberdade de circulação de capitais (artigos 63.º e ss do TFUE).

Em matéria de tributação dos rendimentos dos indivíduos a *face mais visível* da interferência das instituições europeias, apesar do exclusivo nacional, decorre da intervenção do TJUE em diversos casos, o que leva alguns autores a apelidar aquele tribunal como o *anti-soberano*.

Casos mais relevantes:

1. *Caso Schumacker* Ac. TJCE (Proc. C-279/93), de 14.02.1995 – “O artigo (...) do Tratado [hoje o art. 45.º do TFUE] deve ser interpretado no sentido de que obsta à aplicação da legislação de um Estado-membro que tributa um trabalhador que exerce actividades profissionais no seu território mas é nacional de outro Estado-membro, no território do qual reside, mais gravosamente do que os trabalhadores que residem no seu território e aí ocupam o mesmo emprego, quando, como acontece no processo principal, os rendimentos do nacional do segundo Estado provêm total ou quase totalmente do trabalho exercido no primeiro Estado, não dispondo no Estado da residência de rendimentos suficientes para aí serem submetidos a tributação que permita tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar”.

2. *Caso Wielockx* Ac. TJCE (Proc. C-80/94), de 11.08.1995 – “Em primeiro lugar, há que recordar que, embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário e abster-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade (...) uma regra adoptada por um Estado-Membro que permite às pessoas residentes nesse Estado deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros de uma empresa que essas pessoas afectem à constituição de uma reserva-velhice, mas recusa esse benefício aos contribuintes, cidadãos comunitários, que, embora residam num outro Estado-Membro, auferem, no primeiro Estado, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, não pode ser justificada pelo facto de as rendas periódicas, auferidas posteriormente com base na reserva-velhice pelo contribuinte não residente, não serem tributadas nesse Estado, mas no Estado de residência com o qual esse Estado celebrou uma convenção fiscal bilateral contra a dupla tributação, mesmo que a generalização do benefício não permita garantir, no sistema fiscal em vigor no primeiro Estado, uma estrita correspondência entre a dedutibilidade dos montantes acrescidos à reserva-velhice e a natureza tributável dos montantes que daí são retirados. Essa discriminação é, assim, contrária ao artigo 52.º do Tratado”.
3. *Caso Gschwind* Ac. TJCE (Proc. C-391/97), de 14.09.1999 – Discutia-se a obrigação de o Estado alemão, onde um membro de um casal residente da Holanda havia prestado serviços durante o ano civil e auferira rendimentos equivalentes a 58% do rendimento global da família, observar na tributação do rendimento deste indivíduo a regra do *splitting*, uma vez que a lei alemã reservava aquela regra para os casais residentes na Alemanha, ou quando pelo menos um dos cônjuges auferisse naquela país 90% do rendimento global da família, tendo o TJCE considerado que o artigo do Tratado (actualmente o artigo 45.º do TFUE) deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à aplicação de uma regulamentação de um Estado-Membro que simultaneamente reconhece aos casais residentes o benefício de uma vantagem fiscal, tal como o que resulta da aplicação do regime do «splitting», e subordina a concessão da mesma vantagem fiscal aos casais não residentes à condição de que 90%, pelo menos, do seu rendimento mundial esteja sujeito ao imposto no referido Estado-Membro ou, se essa percentagem não for atingida, que os seus rendimentos de fonte estrangeira não sujeitos ao imposto nesse Estado não ultrapassem um determinado limite, mantendo assim a possibilidade de ser tomada em conta a sua situação pessoal e familiar no seu Estado de residência⁴.
4. *Caso Saint-Gobain* Ac. TJCE (Proc. C-307/97), de 21.09.1999 – “é conveniente, em primeiro lugar, precisar que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária (...), os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação

⁴ A solução dos 90% é também a adoptada em Portugal, para a tributação dos rendimentos em Portugal *ex vi* artigo 17.º-A CIRS.

dos rendimentos e do património, com vista a eliminar, eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito das convenções bilaterais celebradas para evitar a dupla tributação, os factores de ligação para efeitos da repartição de competência fiscal (...) Quanto ao exercício do poder de tributação assim repartido, os Estados-Membros não podem, no entanto, deixar de respeitar regras comunitárias. Resulta, com efeito, da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não deixa de ser verdade que estes últimos a devem exercer no respeito do direito comunitário”.

5. *Caso Wallentin* Ac. TJCE (Proc. C-169/03), de 01.07.2004 – Estava em causa a tributação, ao abrigo da lei sueca relativa ao imposto especial sobre o rendimento de residentes no estrangeiro, ou seja, pessoas que aí exercessem uma actividade remunerada por um período de permanência inferior igual ou inferior a 6 meses, aos quais se aplicava uma taxa fixa, não sendo admitidas deduções de qualquer tipo, incluindo a dedução equivalente ao mínimo de existência. O TJCE considerou o seguinte: “o artigo 39.º CE [actual art. 45.º TFUE] opõe-se a que uma legislação de um Estado-Membro disponha que as pessoas singulares, relativamente às quais se considere que não têm domicílio fiscal neste Estado-Membro, mas que aí auferem um rendimento de trabalho sejam tributadas por retenção na fonte, de tal forma que a redução de base ou todas as outras reduções ou deduções relativas à situação pessoal do contribuinte não sejam, ao passo que os contribuintes domiciliados nesse mesmo Estado têm direito de imputar essas reduções ou deduções aquando da imposição geral dos seus rendimentos recebidos nesse Estado e no estrangeiro, quando os não-residentes no Estado de tributação apenas dispuseram, no seu próprio Estado de residência, de recursos que, por natureza, não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento.”
6. *Caso Renneberg* Ac. TJCE (Proc. C-527/06), de 16.10.2008 – “O artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado-Membro onde auferem os rendimentos que constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado-Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação situada noutro Estado-Membro, de que é proprietário, quando um residente do primeiro Estado-Membro pode invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos”.
7. *Caso Schulz-Delzers* Ac. TJCE (Proc. C-240/10), de 15.09.2011 – O § 3, ponto 64, da EStG (lei da tributação do rendimento das pessoas singulares na Alemanha) estabelece que os subsídios atribuídos a funcionários públicos de outros Estados-membros para compensar uma perda do poder de compra na Alemanha são integrados na base tributável para

apuramento da taxa (contribuem para a progressividade do imposto), mas não são tributados, embora isente daquela obrigação os subsídios pagos pelas entidades alemãs a funcionários que sejam deslocados para prestar serviço noutros países. A senhora *Schulz-Delzers*, francesa, casada com um alemão, funcionária da Administração francesa e a prestar serviços numa escola franco-alemã na Alemanha, impugnou a liquidação de imposto do casal, alegando que esta norma violava o disposto no artigo 45.º do TFUE (livre circulação dos trabalhadores), tendo o TJCE, em sede de reenvio prejudicial, considerado que a norma da legislação em apreço não violava este artigo do Tratado Europeu.

8. *Caso Estónia / Comissão - Ac. TJCE (Proc. C-39/10)*, de 10.05.2012 – O caso inicia-se com uma queixa apresentada por uma cidadã da Estónia, que depois de se ter reformado foi residir para a Finlândia, país onde também tinha trabalhado. A queixosa recebia duas pensões de reforma, uma na Estónia e outra na Finlândia. A pensão recebida na Estónia estava sujeita ao imposto sobre o rendimento, ao passo que, na Finlândia, tendo em consideração o nível muito reduzido dos seus rendimentos globais, a queixosa não estava sujeita ao imposto. A sua queixa incidia sobre o cálculo do imposto sobre o rendimento que era aplicado na Estónia à pensão de reforma paga por esse Estado-Membro, contestando o facto de as autoridades estónias lhe recusarem o benefício da dedução à base tributável, bem como da dedução suplementar que a lei do imposto sobre o rendimento previa para os contribuintes não residentes na Estónia. Ao analisar o caso, a Comissão considerou que, nos termos do direito estónio, a carga fiscal suportada pelos não residentes com uma situação análoga à da queixosa era mais elevada do que seria se auferissem a totalidade dos seus rendimentos unicamente na Estónia e notificou a Estónia de que esse facto determinava uma violação do artigo 45.º do TFUE. A Estónia contestou, alegando que a lei do imposto sobre o rendimento permitia aplicar as deduções nela previstas aos não residentes que recebessem na Estónia a maioria dos seus rendimentos, quer dizer, pelo menos, 75% do seu total. Esta lei aplicava-lhes, assim, o mesmo tratamento que era previsto para os residentes. Em contrapartida, quando o montante dos rendimentos auferidos na Estónia for inferior àquela percentagem, competia ao Estado-Membro de residência garantir a imposição apropriada aos contribuintes não residentes na Estónia. O TJCE, com base nos precedentes *Schumacker*, *Wallentin* e *Gschwind* recordou que a obrigação de a *situação pessoal* do contribuinte ser tomada em consideração no Estado da residência só faz sentido se este aí auferir rendimentos suficientes que o justifiquem, caso contrário, essa situação terá de ser repercutida no tratamento fiscal do Estado onde auferem os rendimentos.
9. *Caso Ettwein Ac. TJCE (Proc. C-425/11)*, de 28.02.2013 – “O artigo 1.º, alínea *a*), do Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas (o caso dos «trabalhadores fronteiriços independentes»), assinado no Luxemburgo, em 21 de junho de 1999, bem como os artigos 9.º,

n.º 2, 13.º, n.º 1, e 15.º, n.º 2, do anexo I desse acordo, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro que recuse o benefício da tributação conjunta com aplicação do método dito do «splitting», previsto por essa legislação, a um casal de nacionais desse Estado e sujeitos nesse mesmo Estado ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a título da totalidade dos seus rendimentos tributáveis, unicamente com o fundamento de que a sua residência se situa no território da Confederação Suíça

Bibliografia:

- Caamaño Anido, *Constitución Europea y poder tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007
- Pietro Boria, *L'Anti-Sovrano*, Giappichelli Editore, Torino, 2004

III. O IRS

Como já tivemos oportunidade de referir, a tributação do rendimento das pessoas singulares tem lugar entre nós nos termos do disposto no CIRS. Contrariamente ao que acontece em diversos países europeus, o legislador nacional optou por incluir no IRS todas as pessoas singulares e não apenas as pessoas físicas, o que significa que, nos termos da lei, estão também sujeitas a este imposto as empresas em nome individual.

Ainda em termos gerais, e para que se perceba a relevância económica deste impostos no contexto das receitas fiscais públicas, é importante atentar nos seguintes números:

	Total das receitas fiscais	Impostos Directos			Impostos Indirectos	
		IRS	IRC	Outros	IVA	Outros impostos indirectos
2012	32.040,6 M€	9.085,5	4.280,5	267,6	12.800,1	5.606,9

a. Incidência subjectiva e objectiva do imposto no actual quadro legal

A *incidência subjectiva* do IRS abrange, segundo o disposto no artigo 13.º, as pessoas singulares *residentes* em território português e as que, nele não

residindo, aqui *obtenham rendimentos*, o que significa que, à semelhança dos restantes países, Portugal adopta uma conjugação do *critério da residência* com o *critério da fonte*. Com efeito, a maior parte dos países adoptam como elemento de conexão entre o contribuinte e o Estado a *residência*, considerando ser através dela que se expressa a ligação económica apta a fundamentar a tributação numa base mundial (*worldwide income principle*), como se impõe no artigo 15.º/1 do CIRS. A categoria de residente é depois aferida a partir de uma densificação legal do conceito. Entre nós é o artigo 16.º do CIRS que define os residentes em território nacional. Sublinhe-se, como veremos em seguida, que nem sempre esta definição legal é suficiente para solucionar os problemas de dupla tributação no concurso entre ordenamentos jurídicos.

Para além deste critério, importa ainda destacar o facto de o IRS conceber a *família como uma unidade fiscal*, o que significa que quando existe um agregado familiar constituído pelo casamento⁵, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se sujeitos passivos, aqueles a quem incumbe a sua direcção, uma concepção que também não é isenta de críticas, pois tem-se revelado muito penalizadora para os sujeitos passivos casados (uma penalização que não é neutralizada de forma conveniente pelo método do quociente conjugal «splitting» previsto no artigo 69.º do CIRS), como a própria OCDE reconhece no seu relatório mais recente e anteriormente mencionado.

Acresce também o conceito muito limitado de *família* para efeitos fiscais, que abrange apenas os cônjuges e os descendentes sujeitos ao poder paternal ou, no caso das famílias monoparentais, o sujeito passivo e os descendentes a cargo. Embora este conceito restrito não inviabilize a possibilidade de dedução de algumas despesas com ascendentes ou colaterais (artigo 84.º CIRS), a verdade é

⁵ No caso dos agregados familiares constituídos por uniões de facto nos termos legais, o artigo 14.º do CIRS permite aos respectivos membros a opção entre o regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens e o regime da tributação individual.

que para uma população envelhecida, como a portuguesa, deveriam encontrar-se também outros instrumentos fiscais mais adequados à promoção da solidariedade familiar com os mais idosos.

Já no que respeita à *incidência objectiva* verificamos que não existe um conceito unitário legal de rendimento tributável, mas sim um recorte dogmático do mesmo a partir das seis categorias de rendimentos previstas no artigo 1.º e tipificadas nos artigos 2.º a 11.º do CIRS, entre as quais se incluem os acréscimos patrimoniais não justificados como categoria mais ou menos residual e simbolizadora de que o conceito base de rendimento tributável subjacente ao código é o de *rendimento-acréscimo*.

Bibliografia:

- Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010
- José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010
- Saldanha Sanches, «Conceito de rendimento do IRS», *Fiscalidade*, n.º 7/8, 2001.

IV. Questões problemáticas

Na impossibilidade de tratar todo o regime jurídico do IRS, escolhemos tratar alguns problemas que vêm sendo suscitados na jurisprudência.

a. A eliminação da dupla tributação e o critério da residência

A adopção do *critério da residência* como elemento de conexão para a tributação do rendimento mundial não é isento de problemas, pois muitas vezes assistimos a questões de concorrência positiva entre ordenamentos (em consequência da remissão da Convenção para a lei interna dos Estados⁶) e

⁶ O artigo 4.º/1 da Convenção Modelo estipula o seguinte: “1. Para efeitos da Convenção, a expressão “residente de um Estado contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões

outras a uma concorrência negativa, ou seja, casos em que os dois ordenamentos se arrogam a pretensão de tributar o rendimento mundial e outros em que a condição de residente acaba por não ser preenchida à luz de nenhum dos ordenamentos.

Para o primeiro núcleo de hipóteses – concorrência positiva entre ordenamentos – a convenção modelo da OCDE adopta como *critérios de desempate* para eliminar a dupla tributação a *habitação permanente*, o *centro de interesses vitais*, a *permanência física* e a *nacionalidade*, dispondo o seguinte no artigo 4.º/2:

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

- a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).
- b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;
- d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.

A condição de residente, segundo a lei nacional, depende da permanência por mais de 183 dias no território português, da titularidade de uma habitação em condições de façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual ou, ainda, de um nexos familiar quando uma das pessoas que constituem o agregado familiar e a quem incumba a sua direcção resida em território português. Este último critério – da *atração da unidade familiar* na expressão de Alberto Xavier – tem hoje limites, podendo ser afastado

políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado”.

sempre que o cônjuge que não tenha permanecido no território nacional por mais de 183 dias prove a inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português.

No Ac. do STA, de 24.02.2011 (Proc. 876/10), discutiu-se novamente se o sujeito passivo A, de nacionalidade portuguesa, que trabalhava no Deutsche Post AG, tinha auferido rendimentos do trabalho dependente naquele país, e apresentava um atestado de residência na Alemanha, mas era também proprietário de uma habitação em Portugal (Penacova), na qual residiam a sua mulher e os filhos, deveria ser considerado residente em Portugal ou na Alemanha.

O STA concluiu, mais uma vez, que apesar de o sujeito passivo A dispor de uma habitação em território nacional, preenchendo assim o “*corpus*” da residência, não preenchia o critério do “*animus*”, pois a intenção de manter e ocupar aquela habitação como residência apenas se podia demonstrar relativamente ao futuro e não ao tempo presente dos factos tributários em apreço, pelo que o mesmo se haveria de considerar residente na Alemanha e não em Portugal para efeitos de tributação com base no critério da residência.

Bibliografia:

- Rui Duarte Morais, «Dupla tributação internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência», *RFPDF*, ano I, n.º 1, Primavera, Abril de 2008
- Rui Duarte Morais, «A Residência e as Convenções de Dupla Tributação: Comentário ao Acórdão do STA, de 25 de Março, proc. N.º 068/09, 2.ª Secção», *RFPDF*, ano II, n.º 2, Verão, Julho de 2009, pp. 217/223
- Manuel Faustino, «Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, Julho/Dezembro, 2009.

b. A tributação do residente não habitual

O Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro⁷, que aprovou o Código Fiscal do Investimento, introduziu alterações ao Código do IRS, e, entre elas, aditou os n.ºs 6, 7 e 8 do artigo 16.º, onde se encontra consagrado o *regime de tributação do residente não habitual*⁸.

⁷ Diploma aprovado no uso da autorização legislativa conferida pelos artigos 106.º e 126.º da Lei n.º 64 -A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovara o Orçamento do Estado para 2009.

⁸ O Código Fiscal do Investimento consagrava também uma parte III ao estatuto do investidor estrangeiro não residente, que foi entretanto revogada pelo artigo 6.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, que aprovou o Orçamento Rectificativo de 2012.

Segundo o disposto no n.º 6 do artigo 16.º, considera-se que *não têm residência habitual em território português* os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, por terem permanecido em território nacional mais de 183 dias ou aqui disporem de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. Neste caso, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado como residente não habitual pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português⁹. Um direito que pode ser exercido também de forma interpolada, ou seja, se o sujeito em algum dos anos deixa de ser considerado residente em território português, mas depois retoma essa qualidade dentro do referido período de 10 anos, pode continuar a beneficiar daquele estatuto nos anos remanescentes.

Trata-se de um regime jurídico cujo principal objectivo é *captar capital humano de elevado valor acrescentado*, o que significa adoptar um regime tributação mais favorável para estes indivíduos, no intuito de atraí-los para o território nacional. Assim, o artigo 72.º/6 estabelece uma *taxa especial de 20%*¹⁰ aplicável aos rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em *actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico*, devidamente definidas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, por residentes não habituais em território português¹¹.

⁹ De acordo com o artigo 16.º/8, o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no acto da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente. Sobre as condições para a obtenção do estatuto e os termos da tributação (retenção na fonte nos termos dos artigos 3.º/6 e 8.º/1d) do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) destes indivíduos v. Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio da Direcção de Serviços do IRS, modificada e actualizada pela Circular n.º 9/2012, de 3 de Agosto, da Autoridade Tributária e Aduaneira.

¹⁰ Em 2013 acresce uma sobre taxa de 3,5% consagrada no art. 187.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (LOE/2013).

¹¹ Sublinhe-se que o respectivo titular pode optar pelo englobamento, nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 72.º do CIRS, estando neste caso obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos *ex vi* artigo 22.º/5 do CIRS.

Acresce, ainda, um regime especial de eliminação da dupla tributação internacional, que consiste na aplicação do *método da isenção* aos residentes não habituais que obtenham rendimentos no estrangeiro, desde que preencham as condições estabelecidas nos n.º 3, 4 e 5 do artigo 81.º do CIRS – *i. e.*, desde que sejam tributados em outro Estado e não venham a ser considerados, à luz desse ordenamento jurídico, como rendimentos obtidos em Portugal, nem se considerem rendimentos obtidos em países sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, actualizada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro. Uma isenção concedida sem prejuízo, porém, da obrigatoriedade de englobamento destes rendimentos isentos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos auferidos por estes indivíduos ou ainda da possibilidade de opção pelo método do crédito de imposto (art. 81.º/6 e 7 CIRS).

Bibliografia:

- Rogério Fernandes Ferreira & Associados, «A Simplificação do regime dos residentes não habituais», *Informação fiscal* n.º 23, Agosto de 2012 (disponível on-line)

c. *A tributação dos residentes nas Regiões Autónomas*

As Regiões Autónomas dispõem do poder constitucionalmente consagrado de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República. Um poder que se traduz, entre outras coisas, na consagração de taxas mais baixas em sede de IRS para os residentes naquelas Regiões¹².

¹² Cf. No caso da Madeira o artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 3/2001/M, de 22 de Fevereiro, na redacção dada pelo artigo 15.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2011/M, de 10 de Janeiro.

Daí a relevância em identificar os *residentes em Região Autónoma* que, de acordo com o artigo 17.º do CIRS, são os residentes em território nacional que permaneçam no respectivo território Regional por mais de 183 dias, o que implica terem aí a sua residência habitual e aí estarem registados para efeitos fiscais. Quando estes critérios não se revelem suficientes para determinar a permanência na Região, o n.º 3 do artigo 17.º manda atender à localização do *principal centro de interesses*, considerando-se como tal o local onde se obtenha a maior parte da base tributável, de acordo com os indicadores previstos nas diversas alíneas.

Tal como acontece com a determinação da residência em território nacional, também aqui a unidade fiscal do agregado familiar pode constituir um factor de atracção, o que significa que um dos cônjuges pode ser havido como residente na Região Autónoma sempre que aí esteja localizado o centro de interesses do agregado familiar (artigo 17.º/ do CIRS).

A adopção destes regimes fiscais mais favoráveis para os residentes nas Regiões Autónomas suscitou alguma controvérsia com a União Europeia em matéria de rendimentos das empresas que exerciam actividades financeiras e das que prestavam serviços a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo, tendo o TJCE considerado que o regime fiscal aplicável na Região Autónoma dos Açores constituía, neste caso, um auxílio de Estado proibido – República Portuguesa vs. Comissão, Processo C-88/03 e Processo T-75/03 – um problema que não abrangia, porém, os rendimentos das pessoas singulares na medida em que não fossem aptos a interferir com as regras da concorrência.

Problemática diversa, embora também relacionada com os efeitos de um possível *federalismo fiscal* no âmbito do Estado Unitário português, é a possibilidade prevista no artigo 26.º do Regime Financeiro das Autarquias

Locais e das Entidades Intermunicipais¹³, de uma *participação variável até 5% do IRS* dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respectiva circunscrição territorial, relativa aos rendimentos do ano imediatamente anterior, calculada sobre a respectiva colecta líquida das deduções previstas no n.º 1 do artigo 78.º do CIRS, deduzido do montante afecto ao Índice Sintético de Desenvolvimento Social nos termos do n.º 2 do artigo 69.º do novo diploma que regula as finanças locais.

Bibliografia:

- César García Novoa, «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas en España», *Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2006/1, pp. 203-239
- José Carlos Vieira de Andrade, «Finanças Locais e Cidadania Fiscal» Comentário ao Ac. do TC n.º 711/2006 (Lei das finanças locais), *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Jan/Fev, 2007, pp. 170ss
- Casalta Nabais, «Cidadania fiscal e municipalização do IRS» Comentário ao Ac. do TC n.º 711/2006 (Lei das finanças locais), *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Março/ Abril, 2008.

d. A tributação dos residentes em regimes fiscais preferenciais

Muito discutida, não só entre nós, mas em todo o mundo, tem sido a questão da *residência em paraísos fiscais*. O primeiro problema prende-se, desde logo, com a dificuldade em identificar de forma rigorosa o que é um paraíso fiscal. Neste contexto, a OCDE, a propósito da distinção entre concorrência fiscal aceitável e concorrência fiscal danosa, veio propor a distinção entre as seguintes categorias: paraísos fiscais, regimes fiscais favoráveis danosos e regimes fiscais preferenciais.

De acordo com aquela entidade, os *paraísos fiscais* são estruturas abertas (territórios soberanos) com o exclusivo propósito de oferecer a investidores estrangeiros isenções ou regimes fiscais favoráveis (tributação nominal) a que

¹³ Aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro. Recorde-se que esta prerrogativa foi inicialmente prevista no artigo 20.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (anterior lei das finanças locais).

em regra associam uma redução ou ausência de regulação administrativa, bem como confidencialidade. São quatro os elementos identificativos dos paraísos fiscais: 1) isenção ou redução fiscal aliada ao pagamento de taxas nominais (ex. licença de instalação); 2) inexistência de troca de informações (confidencialidade e segredo); 3) falta de transparência; 4) falta de actividades substantivas, revelando a intenção puramente fiscal destes regimes jurídicos. Hoje os paraísos fiscais agregam-se, no quadro da OCDE, em cooperantes e não cooperantes, consoante tenham ou não adoptado uma convenção para troca de informação segundo o modelo OCDE.

Já os *regimes fiscais favoráveis danosos* correspondem aos regimes fiscais dos países da OCDE e de países terceiros que instituem regimes fiscais mais favoráveis com o objectivo de atrair capitais e outros serviços móveis (estão na origem do fenómeno *vote with the portfolio*). São regimes fiscais que oferecem condições preferências para o estabelecimento de carteiras financeiras. Destinam-se, muitas vezes, a atrair actividades económicas e financeiras que são especialmente sensíveis ao peso da carga fiscal. São também quatro os elementos caracterizadores: 1) isenção fiscal ou tributação baixa sobre o rendimento; 2) demarcação relativamente aos regimes fiscais nacionais, o que revela o reconhecimento por esses Estados dos efeitos *spillover* negativos destes regimes fiscais mais favoráveis sobre as economias domésticas (ex. regime de *ring fencing*, i. e., a proibição de as empresas abrangidas por este regime operarem no mercado nacional); 3) falta de transparência; 4) falta de cooperação na troca de informações.

Apesar de considerar estes elementos caracterizadores de um regime legal desfavorável, a OCDE reconhece que por vezes um Estado pode sentir-se motivado a lançar mão do mesmo como forma de compensar outro tipo de desvantagens. Caberão neste contexto as zonas francas da Madeira e de Santa Maria, sobretudo antes da “correção” imposta pela UE a estes regimes jurídicos.

Por último, os *regimes fiscais preferenciais* correspondem a regimes fiscais mais favoráveis e atractivos ao investimento, por permitirem libertar maior rendimento disponível para as empresas, sem que, só por si, se possam considerar regimes fiscais perversamente concorrenciais, embora na prática acabem por originar fenómenos de mobilização transnacional de rendimentos dentro dos grupos empresariais como a OCDE constatou em recente estudo relativo às perdas dos grupos empresariais no contexto da crise económica de 2007-2008. O mesmo juízo negativo é repetido por esta entidade no recente relatório BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) a propósito das consequências financeiras perversas que estes regimes jurídicos originam.

Sensível à dificuldade em definir o conceito de “paraíso fiscal”, o legislador nacional acaba por reconhecer, no preâmbulo da Portaria que aprova a referida lista oficial nacional¹⁴, o seguinte: «[T]endo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista». A identificação concreta destes países é essencial para garantir a segurança jurídica no âmbito de normas anti-abuso aprovados nos diversos diplomas legais, que visam, essencialmente, salvaguardar a receita fiscal portuguesa dos malefícios originados por estes países.

É pois, neste contexto, que devemos inserir o disposto no n.º 5 do artigo 16.º do CIRS quando aí se estipula que “são ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal

¹⁴ Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, actualizada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português”, bem como o disposto no n.º 14 do artigo 71.º quando prevê a aplicação de uma taxa liberatória de 35% aos rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista anteriormente referida.

Todavia, é muito difícil, como os próprios especialistas dão conta, neutralizar as operações em que os ganhos de mais-valias e os rendimentos de capitais, sujeitos a tributação segundo uma determinada lei fiscal impositiva, são transformados em produtos financeiros derivados, através da intermediação dos centros financeiros *offshore* e assim “escapam” àquela incidência legal. Qualquer cidadão pode, através do acesso à Internet, abrir uma conta bancária em nome de uma empresa sediada nas ilhas Caimão (este é um dos tipos de “serviços financeiros” que aqueles centros oferecem a não residentes), por um preço fixo e não muito elevado, transferir electronicamente o dinheiro sem controlo (sem necessitar de autorização) das entidades nacionais e depois solicitar o investimento desse dinheiro, se for o caso, no próprio país de onde ele saiu, passando a receber os rendimentos de capital através desse centro financeiro, sem tributação e garantindo a confidencialidade, pois muitos dos acordos em matéria de troca de informações limitam-se aos problemas criminais. Aliás, como os especialistas têm denunciado, mesmo que estes países onde os centros financeiros operam celebrem convenções para troca de informações, daí não resulta, em regra, qualquer benefício visível para o Estado

defraudado, pois as leis empresariais são tão pouco exigentes, que eles também não dispõem de informações certas ou fidedignas para poder transmitir.

Bibliografia:

- Caramignoli / Vita / Gione / Lamanuzzi, *Black List e paradisi fiscal*, Maggioli, San Marino, 2011
- Kevin Luciano, *Le droit à l'épreuve des mécanismes offshore*, Fondation Varenne, LGDJ, Paris, 2011
- Nuno Sampayo Ribeiro, *Regimes Fiscais Preferenciais*, Fisco, Lisboa, 2002

e. A tributação dos rendimentos das empresas em nome individual e dos profissionais

No que respeita à tributação dos rendimentos da Categoria B – *rendimentos empresariais e profissionais* – importa destacar as formas de determinação dos rendimentos líquidos e a disparidade de tratamento (a nível de taxas) entre os empresários em nome individual e as empresas que são titularidade de pessoas colectivas.

Quanto ao primeiro ponto, cumpre sublinhar que o artigo 28.º do CIRS consagra duas formas de determinação dos rendimentos líquidos desta categoria: com base no regime simplificado ou com base na contabilidade. O regime simplificado é *optativo* e apenas para os sujeitos passivos que no exercício da sua actividade não ultrapassem os 150.000€ de volume de vendas ou os 100.000€, tratando-se dos restantes rendimentos desta categoria. A opção por este regime determina o cálculo da matéria tributável através da aplicação de coeficientes ao rendimento bruto (art. 31.º do CIRS) – 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e produtos e 0,70 aos restantes rendimentos desta categoria –, o que significa que se opera, por um lado, uma padronização dos custos, e, por outro, que o regime não é assim tão simplificado na medida em que obriga o sujeito passivo a manter uma contabilidade organizada e fiável no que se refere, pelo menos, às receitas.

O *método dos coeficientes* implica ainda um desfasamento com a realidade quando os custos efectivamente suportados pelo sujeito passivo sejam muito elevados, o que significa que este não terá qualquer alternativa à opção pela contabilidade organizada (com os custos de cumprimento que a mesma representa) como forma de poder alcançar uma tributação ajustada à sua efectiva situação económica. Quer isto dizer, no fundo, que a opção pelo regime simplificado, tal como ele se encontra actualmente previsto, apenas é eficaz quando estejam em causa o exercício de actividades que não envolvam despesas significativas

E, por último, sublinha-se ainda a disparidade de taxas aplicáveis na tributação dos rendimentos empresariais líquidos quando esteja em causa uma pessoa singular – caso em que a taxa marginal máxima pode alcançar os 46,5 – ou uma pessoa colectiva – caso em que a taxa será de 25% (+ 2,5% caso o lucro tributável seja superior a 2.000.000€).

Diferenças que não se compreendem no actual contexto, onde a elasticidade do conceito de empresa se foi alargando e os procedimentos de criação de empresas ficaram, copiosamente, simplificados (programa empresa na hora). Fenómenos que adensam áreas nebulosas, originando o crescimento exponencial do número de empresas com objectos sociais indeterminados na área da prestação de serviços, constituídas por profissionais, com o exclusivo propósito de se colocarem sob a tributação em sede de IRC, evitando as taxas mais elevadas do IRS, e assim esvaziando o sentido do *regime da transparência fiscal* previsto nos artigos 6.º e 12.º do CIRC e 20.º do CIRS.

Uma situação que acaba por criar arbitrariedades, ou seja, desigualdades injustificadas de tratamento jurídico entre as actividades profissionais cujos actos se encontram legalmente tipificados, como acontece com os advogados e juristas na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto, e aquelas que ainda não dispõem de regimes jurídicos deste tipo como os actos médicos, de enfermagem, ou

farmacêuticos. Uma situação que tenderá, de resto, a agravar-se ainda mais com a entrada em vigor da lei das sociedades multiprofissionais.

Sublinhe-se que o actual contexto de crise, que levou à elevação exponencial das taxas liberatórias, contribui, ainda que de forma indirecta, para desincentivar, em parte, esta forma de “planeamento fiscal”, na medida em que tornou menos atractivo o modelo no momento da distribuição dos dividendos, mas tratando-se de uma consequência meramente circunstância (o actual nível de taxas liberatórias não poderá manter-se por muito tempo), importa encontrar uma regulação adequada para estes casos capaz de neutralizar situações de desigualdade de tratamento entre contribuintes que igual capacidade contributiva.

f. A tributação dos rendimentos dos trabalhadores com contratos de trabalho global

Outro núcleo problemático é o atinente à tributação dos trabalhadores dependentes com contratos de trabalho global, ou seja, trabalhadores de empresas com sucursais e filiais em diferentes países e que permitem aos respectivos trabalhadores circular dentro da mesma empresa e “escolher” o país onde pretendem receber o salário e/ou as regalias sociais, podendo estes elementos ser alterados ao longo do contrato de trabalho.

Quer isto dizer que o trabalhador deste tipo de empresas, e que em regra acumulará também a qualidade de trabalhador de elevado valor acrescentado no âmbito do regime do residente não habitual, pode perfeitamente “jogar” com diversos elementos de conexão para evitar regimes fiscais mais penalizadores sem ter de se sujeitar à tributação segundo o critério da residência à luz da lei portuguesa.

Trata-se de mais um fenómeno de distorção da solidariedade social subjacente ao pagamento do imposto sobre o rendimento pessoal, relativamente ao qual não existem ainda na legislação positiva normas especiais anti-abuso.

g. A tributação dos rendimentos dos pensionistas e reformados de outros países residentes em Portugal

De acordo com o artigo 18.º da Convenção Modelo da OCDE, 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. A este artigo há que acrescentar ainda o disposto no n.º 2 do artigo 19.º segundo o qual as pensões e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer directamente quer através de fundos, por eles constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado. Contudo, tais pensões ou remunerações similares só podem ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado.

Uma regra que tem consagração em quase todas as convenções celebradas por Portugal com os países que integram a União Europeia, designadamente, Espanha, França, Inglaterra e Holanda.