



CENTRO  
DE INVESTIGAÇÃO  
JURÍDICO  
ECONÓMICA

# A Dupla Tributação Internacional do Rendimento de Trabalho Dependente no Seio da União Europeia

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Ana Teresa Pires Gomes

PUBLICAÇÕES  
ONLINE

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO**

**A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DO RENDIMENTO DE  
TRABALHO DEPENDENTE NO SEIO DA UNIÃO EUROPEIA**

**ANA TERESA PIRES GOMES**

***V CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO FISCAL***

## ÍNDICE

|   |    |
|---|----|
| INTRODUÇÃO.....   | 4  |
| I) A UNIÃO EUROPEIA.....  | 5  |
| 1. A CONSTRUÇÃO DE UM IDEAL.....                                  | 5  |
| 2. O MERCADO ÚNICO EUROPEU.....                                   | 7  |
| 3. A HARMONIZAÇÃO DO DIREITO FISCAL.....                          | 9  |
| II) A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....                               | 11 |
| 1. OS TRABALHADORES E A SUA MOBILIDADE NA UNIÃO EUROPEIA.....     | 11 |
| 2. A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO.....                                | 12 |
| 3. A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....                          | 16 |
| 4. MEDIDAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....      | 18 |
| III) CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL..... | 19 |
| 1. OBJECTIVO.....   | 19 |
| 2. O PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA.....                                 | 22 |
| 3. O PRINCÍPIO DA FONTE.....                                      | 25 |
| 4. A TRIBUTAÇÃO DOS TRABALHADORES DEPENDENTES EM SEDE DE CDT..... | 26 |
| CONCLUSÃO.....  | 29 |
| BIBLIOGRAFIA.....   | 32 |

**ABREVIATURAS:**

|       |       |   |
|-------|-------|---|
| CDT   | ----- | Convenções de Dupla Tributação                        |
| CECA  | ----- | Comunidade Europeia do Carvão e do Aço                |
| CEE   | ----- | Comunidade Económica Europeia                         |
| CIRS  | ----- | Código do Imposto sobre o Rendimento Singular         |
| CPT   | ----- | Código do Processo Tributário                         |
| IEC   | ----- | Imposto Especial sobre o Consumo                      |
| LGT   | ----- | Lei Geral Tributária                                  |
| MOCDE | ----- | Modelo de Convenção da OCDE                           |
| OCDE  | ----- | Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico |
| STA   | ----- | Supremo Tribunal Administrativo                       |
| TFUE  | ----- | Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia       |
| TJCE  | ----- | Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia            |
| TUE   | ----- | Tratado da União Europeia                             |
| TUE   | ----- | Tratado da União Europeia                             |
| U.E.  | ----- | União Europeia  |

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda a questão da dupla tributação no espaço da União Europeia (U.E.). Sendo esta um modelo único e inovador de cooperação e abertura entre os vários países envolvidos, onde impera a liberdade de circulação de pessoas, capitais, mercadorias e serviços, é pertinente mostrar como se procede a tributação dos cidadãos ligados não só ao seu país de origem mas a outros países europeus onde exercem as suas actividades e como se resolvem as questões de dupla tributação onde, devido aos factores de conexão, vários países têm competências para tributar o mesmo cidadão.

Começaremos por fazer uma abordagem histórica da criação e percurso da União Europeia para melhor compreensão do sistema singular onde Portugal se insere e para melhor entendimento das medidas adoptadas pelo nosso país, que muitas vezes se encontram condicionadas pelo interesse comunitário.

Especificar-se-á a noção de dupla tributação internacional, nomeadamente no âmbito europeu, e as formas de evitá-la, incidindo nas Convenções de Dupla Tributação (CDT) celebradas entre vários países. A este respeito abordaremos questões referentes aos princípios da residência e da fonte pois encontram-se intimamente ligados às CDT, sendo os elementos de conexão por excelência.

Focaremos a nossa atenção em especial nas diferenças entre a tributação dos rendimentos de trabalhadores dependentes nacionais portugueses residentes no nosso país e residentes no estrangeiro, com incidência nos trabalhadores fronteiriços e nesse sentido veremos como operam as Convenções de Dupla Tributação em vigor.

## I) A UNIÃO EUROPEIA

### 1. A construção de um ideal

*“Pelo presente Tratado, as Altas Partes Contratantes instituem entre si uma União Europeia, adiante designada por “União”.*

*O presente Tratado assinala uma nova etapa no processo de criação de uma união cada vez mais estreita entre os povos da Europa, em que as decisões serão tomadas de uma forma tão aberta quanto possível e ao nível mais próximo possível dos cidadãos.*

*A União funda-se nas Comunidades Europeias, completadas pelas políticas e formas de cooperação instituídas pelo presente Tratado. A União tem por missão organizar de forma coerente e solidária as relações entre os Estados membros e entre os respectivos povos.”<sup>1</sup>*

Vivemos hoje numa União Europeia que tem como objectivos assegurar a paz e a estabilidade entre os seus países, defender valores humanitários, promover a cooperação e o desenvolvimento económico e social e, ultrapassando os desafios da globalização, preservar a diversidade cultural dos povos europeus. E é louvável o facto de, com tanta diversidade e tantas diferenças entre os países europeus, ser possível encontrar um “ponto de encontro” para os interesses europeus e fazer com que prevaleçam acima de interesses nacionais, nunca sendo estes desvalorizados nem menosprezados. Nenhum país europeu perdeu a sua soberania nem a sua individualidade pelo facto de pertencer à União Europeia, pelo contrário, ganham mais poder económico, social, tecnológico, comercial e político, tornando-se mais fortes do que se agissem individualmente.

Até chegarmos à União Europeia que actualmente temos, percorreu-se um longo, e nem sempre fácil, percurso.

Saídos da 2ª Guerra Mundial, os países europeus encontravam-se devastados e extremamente fragilizados, completamente dependentes da ajuda dos Estados Unidos da América, crescendo ainda uma completa falta de confiança entre eles. Vivia-se um clima cheio de dúvidas face ao futuro da Europa. Foi a partir deste clima pouco auspicioso que, em 1950, Robert Schuman, reacendeu a ideia que muitos filósofos e visionários já tinham

---

<sup>1</sup> Artigo 1º do TUE.

preconizado de uma Europa unida. Propôs a criação de uma organização com objectivos de assegurar a paz entre os países europeus, mas também “estava encarregada de promover e de modernizar a produção do carvão e do aço (...) e de estabelecer um mercado comum inspirado no interesse geral dos aderentes”<sup>2</sup>. Deste modo criava-se um compromisso de cooperação entre os diversos países europeus de forma a evitar futuros conflitos que culminassem em guerra, baseando-se a criação da União Europeia no acordo de vontades dos seus participantes ao invés da sua imposição pela força. Foi criada a C.E.C.A (Comunidade Europeia do Carvão e do Aço), constituída pelos países do Benelux (Luxemburgo, Holanda e Bélgica), a Itália, a França e a Alemanha. Face ao êxito da C.E.C.A. e à necessidade de reavaliar e actualizar os objectivos desta, foi assinado, em 1957, o Tratado de Roma, que instituiu a C.E.E (Comunidade Económica Europeia), propondo uma verdadeira união económica, pautada pelo progresso económico e social, onde foi adoptado o princípio do mercado comum, com vista a restituir a força e a influência europeia na cena internacional, criando economias sólidas que levassem ao crescimento económico e conseqüentemente ao aumento do nível de vida e também promovendo uma aproximação dos Estados membros.

Nessa altura a Europa apresentava economias nacionais unilaterais, isoladas umas das outras, onde cada país decidia livremente a sua política comercial, seguindo um caminho ora mais proteccionista ora de maior abertura, como forma de protecção face aos mercados estrangeiros. Verificava-se que as diversas economias não tinham dimensões suficientes para fazerem valer os seus interesses no mercado internacional, pelo que surgiu o projecto que realmente iria unificar os países da Europa e fazer frente à crescente globalização da economia, o Mercado Único Europeu.

Desta forma conclui-se que, apesar de a visão ser pacifista e inspirada em ideais humanitários na realidade, foram os fundamentos económicos que asseguraram o sucesso e a longevidade do projecto da União Europeia, fomentando o comércio mundial e fazendo com que a União Europeia se tornasse no primeiro bloco comercial a nível mundial, transformando-a numa fonte e destino do investimento estrangeiro.

Nos anos que se seguiram a C.E.E cresceu exponencialmente com a adesão de diversos países europeus e com o desenvolvimento do projecto do Mercado Único.

---

<sup>2</sup> Grimberg, Carl In História Universal

## 2. O Mercado Único Europeu

*“A Comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e de uma União Económica e Monetária e da aplicação das políticas ou acções comuns a que se referem os artigos 3º e 4º, promover, em toda a Comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das actividades económicas, um elevado nível de emprego e de protecção social, a igualdade entre homens e mulheres, um crescimento sustentável e não inflacionista, um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de protecção e de melhoria da qualidade do ambiente, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados membros.”<sup>3</sup>*

Ao instituir a *Comunidade Económica Europeia*, em 1957, o Tratado de Roma definiu como objectivos, a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais; a adopção de uma pauta aduaneira comum em relação ao exterior; a adopção de políticas económicas e sociais – o Mercado Único Europeu.

Devido às disparidades entre os vários países e para este mercado ser totalmente implantado, não se violando o princípio da liberdade económica, teve de se proceder a algumas mudanças, enunciadas no artigo 3º do Tratado de Roma, desenvolvidas pelo Acto Único Europeu em 1986 e implantadas ao longo do tempo de forma gradual, nomeadamente:

- a) abolição dos entraves físicos<sup>4</sup>,
- b) abolição dos entraves técnicos<sup>5</sup>,
- c) abolição dos entraves fiscais<sup>6</sup>
- d) liberalização dos contratos públicos<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> Artigo 2º do Tratado da CEE.

<sup>4</sup> Todos os controlos de mercadorias nas fronteiras internas da U.E. foram abolidos, juntamente com os controlos aduaneiros de pessoas.

<sup>5</sup> Em relação à maior parte dos produtos, os Estados-Membros adoptaram o princípio do reconhecimento mútuo das regulamentações nacionais, ou seja, todos os produtos fabricados e comercializados num Estado-Membro devem poder ser introduzidos no mercado dos outros Estados-Membros.

<sup>6</sup> Verificou-se a harmonização do Direito Fiscal dos diversos Estados-Membros.

<sup>7</sup> Os contratos públicos passaram a estar abertos à concorrência em todo o território da União Europeia, independentemente de serem celebrados por autoridades nacionais ou não.

Em 1993, com a entrada em vigor do Tratado de Maastricht, é então finalmente implantado o Mercado Único Europeu, concretizando as “quatro liberdades” (livre circulação de mercadorias; livre circulação de pessoas - prevista nos artigos 48º a 51º do Tratado da C.E.E. e completada pelo Acordo Schengen, assinado em 1985, onde foi decidida a supressão dos controlos fronteiriços de pessoas independentemente da sua nacionalidade, desde que nacionais de um Estado membro; livre circulação de capitais e livre circulação de serviços) preconizadas pelo Tratado de Roma, eliminando as restrições ao comércio e à livre concorrência entre os Estados membros, o que resultou numa significativa melhoria dos níveis de vida. A verdade é que a liberalização das trocas intracomunitárias, sem outras medidas de fundo, não bastaria para alcançar os objectivos enunciados no artigo 2º do Tratado da C.E.E. razão pela qual surgiram a livre circulação de trabalhadores; a liberdade de estabelecimento; a livre prestação de serviços e a livre circulação de factores de produção, o que se efectivou num maior dinamismo entre os vários países envolvidos. Para a total implementação destas liberdades sem descuidar as preocupações de perda de identidade nacional e de segurança interna que os diversos Estados tinham com a supressão das fronteiras comuns, procedeu-se a extensas mudanças, nomeadamente, diversos acordos de cooperação policial e processos de harmonização política e legislativa.

Graças a estas medidas os cidadãos dos Estados membros podem circular, residir e trabalhar em qualquer país da União Europeia sem controlos burocráticos e aduaneiros, sem receio de possíveis discriminações face aos nacionais do país escolhido<sup>8</sup>. Consagrou-se o princípio da igualdade, criando-se a cidadania europeia - qualquer nacional de um Estado membro não é apenas cidadão desse país, é também cidadão da União Europeia. Esta cidadania vem conferir novos direitos aos europeus como, o direito de livre circulação e residência em todos os países da União Europeia, o direito de voto em eleições europeias, entre outros. Mas este é um processo lento e de constante actualização das normas comunitárias e das medidas necessárias para torná-lo uma realidade, caso do Tratado de Amesterdão, de 1997, que introduziu uma política comunitária de emprego.

Implantado o Mercado Único os fluxos migratórios nos países da Europa aumentaram exponencialmente, o que implicou uma profunda alteração nos sistemas fiscais internos, de modo a poder controlar e conseguir abranger todas as situações.

---

<sup>8</sup> Conferir artigos 12º, 18º e 39º do Tratado de Roma.

Como é óbvio surgiram grandes problemas no âmbito da tributação, pois começamos a receber muitos cidadãos estrangeiros e também muitos dos nossos cidadãos emigraram para outros países europeus.

### **3. A harmonização do direito fiscal**

Neste âmbito de cooperação e abertura dos países da União Europeia não pode deixar de se falar no Direito Comunitário, criado da necessidade de harmonizar os diversos sistemas jurídicos existentes para a plena concretização do Mercado Único.

É sabido que o Direito Comunitário usufrui de total autonomia face aos ordenamentos jurídicos dos Estados membros e prevalece sobre estes, limitando de certa forma a sua soberania. Se assim não fosse haveria uma negação do Mercado Comum e de todos os princípios defendidos pela União Europeia, pois os Estados membros iriam sempre sobrepor o interesse nacional ao interesse comunitário<sup>9</sup> e, para evitar estes efeitos nefastos procedeu-se à harmonização legislativa fazendo com que o entendimento e aplicação das normas comunitárias fossem idênticos, uniformes e obrigatórios em todos os Estados membros e também no âmbito das relações entre eles.

Neste sentido vamos debruçar-nos sobre a vertente da harmonização do Direito Fiscal a nível comunitário, questão levantada tanto no Tratado da CEE como no Relatório Neumark. Este relatório ressaltava que as causas da necessidade de harmonização fiscal advinham das principais diferenças entre as políticas fiscais dos Estados membros. Deste modo a harmonização é vista como um processo de aproximação dos sistemas fiscais de forma a realizar por completo o projecto do Mercado Único.

A realidade é que a harmonização fiscal se mostra uma tarefa muito dura, comportando inúmeros problemas. A nível de harmonização da tributação indirecta, esta ligada à liberdade de circulação de mercadorias (compreendendo o IVA, os IEC e outros impostos indirectos), é feita de forma activa e explícita, encontrando o seu fundamento nos art. 90º a art. 93º do Tratado da CEE e havendo muito trabalho legislativo na sua concretização. Já no tocante à harmonização da tributação directa verificam-se maiores dificuldades. A tributação directa assenta na liberdade de circulação de pessoas e capitais, debruçando-se sobre os impostos sobre o rendimento, e consubstancia um

---

<sup>9</sup> É o exemplo do Caso 26/62, van Gend en Loos, de 1963, onde se verificou a violação do artigo 25º do Tratado de Roma. Este caso está relacionado com a obrigatoriedade de acatamento das disposições do Tratado, com o seu efeito directo.

esforço de cooperação entre os Estados membros, não havendo nenhuma norma comunitária que explicitamente se debruce sobre este tipo de tributação, assim sendo, procuram-se as disposições mais gerais, como é o caso da alínea h) do nº1 do artigo 3º, o artigo 94º e ainda o artigo 298º do Tratado da CEE, e, alternativamente, há um grande recurso à jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Constata-se então que a harmonização das normas comunitárias a nível fiscal se opera de forma directa ou positiva através dos diversos tratados, regulamentos e directivas e de forma indirecta ou negativa<sup>10</sup>, através da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

O Direito Comunitário e a sua aplicação têm um grande impacto no domínio fiscal interno, tanto se a recepção for directa ou indirecta. Quando a recepção é directa comporta alguns cuidados, na medida em que o sistema fiscal interno tem de se ajustar às disposições do Tratado da C.E.E., o que muitas vezes se mostra uma tarefa árdua pois têm de se adaptar regimes muito concretos a princípios muito gerais, como é o caso, por exemplo, da livre circulação de trabalhadores que, sendo um grande princípio do Direito Comunitário comporta profundas mudanças no sistema fiscal interno pois abrange um maior número de situações que até então não estavam previstas. Quanto à jurisprudência do TJCE, e conforme o Prof. José Casalta Nabais, “ a harmonização assim induzida indirectamente pelo Tribunal de Justiça tem graves riscos dado que é feita de forma casuística e fragmentada, podendo retirar coerência global aos sistemas fiscais nacionais e introduzir um elemento de incerteza”, fazendo com que da harmonização tributária advenha uma possível diminuição de autonomia interna dos Estados membros, limitando a sua soberania.

Não havendo disposições que incidam directamente sobre a tributação directa é o Tribunal de Justiça que tem delimitado o que é admissível<sup>11</sup>, defendendo o Princípio da Não Discriminação em razão da nacionalidade, artigo 12º TCE, e demais preceitos ligados a este princípio, artigos 18º, 23º e 39º do TCE, comportando ou não os riscos para que adverte o já citado Dr. Casalta Nabais.

Entende-se que a harmonização dos sistemas fiscais nacionais, não esgotando o âmbito da União Europeia, é no entanto fundamental para a execução do programa definido no *Tratado de Roma* e nomeadamente para a prossecução do objectivo comum:

---

<sup>10</sup> O Prof. José Casalta Nabais faz a distinção entre harmonização positiva ou legislativa e negativa ou jurisprudencial.

<sup>11</sup> Neste sentido conferir o Ac. C-270/83, *Avoir Fiscal* e Ac. C-107/94, *Asscher*, versando sobre o facto de, embora os Estados-Membros manterem os seus poderes tributários terem de os conformar com o Direito Comunitário.

A dupla tributação internacional do rendimento de trabalho dependente no seio da União Europeia

a eliminação das fronteiras fiscais no sentido da criação do mercado interno e de um espaço europeu sem fronteiras internas, no qual se assegura a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais.

**A questão que se coloca é, com a supressão das fronteiras internas e com a livre circulação de trabalhadores, e com o facto de os sistemas fiscais serem diferentes entre os vários Estados membros, como se tributam esses sujeitos que se encontram ligados tanto ao seu país de origem como ao país de residência ou da fonte dos rendimentos, onde normalmente exercem a sua actividade profissional? Como se impede que, havendo distintos elementos de conexão, sejam duplamente tributados pelos países com eles relacionados?**

## **II) A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

### **1. Os trabalhadores e a sua mobilidade na União Europeia**

Como já foi abordado, inserimo-nos num ambiente europeu de abertura e cooperação a todos os níveis. A instauração do Mercado Único fez com que as “Quatro Liberdades” (mercadorias, pessoas, capitais e serviços) fossem plenamente implementadas, de modo que não pode haver qualquer tipo de violação, por parte dos Estados membros, a estes princípios.

Face ao tema em questão incidiremos sobre a livre circulação de pessoas, na sua vertente de livre circulação de trabalhadores, prevista no artigo 45º do TFUE.

Importa saber qual o conceito que a União Europeia tem de trabalhador e a quem garante os direitos inerentes a essa condição. A este respeito surgiram muitas divergências, antes da actual redacção do Tratado de Lisboa, pois não existindo nenhuma definição de trabalhador, nem no Tratado da U.E. nem em legislação avulsa, os Estados membros tinham as suas concepções internas e queriam proteger os seus nacionais, criando muitas situações de discriminação e de desrespeito pelo princípio da livre circulação de trabalhadores. Face a tais situações e para fazer valer os princípios comunitários o TJCE interveio esclarecendo quem eram os trabalhadores europeus e

quais os seus direitos<sup>12</sup>. A definição não se baseou nas concepções internas dos Estados membros, mas sim nos grandes princípios comunitários e nos objectivos que pretendiam atingir. Ficou então assente que trabalhador é alguém que deseja exercer uma actividade profissional, seja em tempo inteiro, *part-time* ou simplesmente trabalho sazonal, incluindo-se também os migrantes que vão simplesmente à procura de trabalho, num Estado membro, não podendo ser discriminado em razão da sua nacionalidade.

No TFUE já vem estabelecida a definição de trabalhador, estabelecendo o n° 3 do artigo 45° quais os direitos inerentes a esse estatuto, sendo eles:

- a) *Responder a ofertas de emprego efectivamente feitas;*
- b) *Deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados membros;*
- c) *Residir num dos Estados membros a fim de nele exercer uma actividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;*
- d) *Permanecer no território de um Estado membro depois de nele ter exercido uma actividade laboral, nas condições que serão objecto de regulamento a estabelecer pela Comissão.*

Desta situação de mobilidade entre fronteiras que se criou surgiram alguns problemas de índole fiscal.

## **2. A tributação do rendimento**

Embora a tributação directa seja da competência dos Estados membros é muito influenciada pelo Direito Comunitário no sentido em que os Estados membros não podem discriminar nem restringir liberdades fundamentais.<sup>13</sup>

“O poder tributário é uma manifestação particular do poder estadual, cabendo salientar duas dimensões, uma externa (ou espacial) que permite o relacionamento de diferentes Estados com iguais poderes de tributação, e uma interna (ou material) que se manifesta no exercício de poderes do Estado sobre sujeitos passivos.

---

<sup>12</sup> Ac. Levin v Staatssecretaris van Justitie, Case 53/81, onde se estabelece a definição comunitária de trabalhador; e também Ac. Rv. IAT exparte Antonissen, C-292/89, onde abrange na concepção de trabalhador os cidadãos que migram à procura de emprego.

<sup>13</sup> Sobre este assunto consultar Stefean Van Crombrugge no artigo “*The concept, history and significance of European Tax Law*”.

A dimensão externa ou espacial reflecte a possibilidade de o legislador tributar factos que ocorrem dentro do seu território e aqueles que, ocorrendo no exterior, apresentam ainda alguma conexão com o território, e material manifesta-se como poder legislativo de tributação.”<sup>14</sup>

Entende-se que é ao Estado que cabe o poder de tributar, consubstanciando-se na criação de impostos com vista à “satisfação das necessidades financeiras do Estado”<sup>15</sup> estabelecendo o seu âmbito<sup>16</sup> de aplicação e, sendo este a grande réstia da sua soberania, não admitem ingerências nem alterações profundas aos seus sistemas. As únicas limitações provêm dos Tratados Internacionais que, como já se viu, quanto à tributação directa não são muito explícitos, o que leva a que cada Estado membro adopte, quando estabelece os impostos, o sistema que se afigura mais adequado. A nível interno esta situação não levanta qualquer tipo de questões, pois cada Estado sabe o que é melhor para si.

A questão põe-se pois no âmbito internacional, nomeadamente no âmbito da União Europeia, onde se verifica um esforço harmonizador e onde os países envolvidos correm num mesmo sentido para atingirem um objectivo comum<sup>17</sup>. Todas estas disparidades nos sistemas fiscais levantam grandes problemas, especialmente para os contribuintes, que muitas vezes não vêem os seus direitos garantidos. O que se verificava muitas vezes por parte dos Estados membros era uma tributação directa mais agressiva para os não nacionais, aproveitando a falta de regulamentação comunitária e alegando a sua soberania neste campo, o que claramente violava as liberdades comunitárias necessárias para a plena realização do ideal europeu. Face a estas situações o TJCE tomou as necessárias medidas para evitar tais discriminações<sup>18</sup>. Concluiu o tribunal que é legítima a distinção entre residentes e não residentes, até porque através do princípio da não discriminação esta distinção perde o seu efeito de

---

<sup>14</sup> Ana Paula Dourado *in A Tributação dos Rendimentos de Capitais*.

<sup>15</sup> Redacção de parte do artigo 5º da LGT.

<sup>16</sup> O imposto é definido como uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos.

<sup>17</sup> A LGT previne para as situações internacionais no artigo 7º, nº 2 “A tributação deverá ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência”.

<sup>18</sup> Neste sentido conferir o Ac. Biehl, C-175/88, que aborda a questão de certos países tomarem medidas que tornem a livre circulação de trabalhadores pouco atractiva, tornando a saída mais desvantajosa que a permanência no país.

diferenciação que conduzia ao agravamento da tributação dos não residentes, não havendo discriminação nem violação do princípio da igualdade na aplicação de regimes diferentes para estes. O que não se pode verificar é a discriminação de tratamento fiscal no sentido de impedir a livre circulação dos trabalhadores pelo espaço europeu.

Dentro deste espírito os Estados membros, de modo a salvaguardar o restante da sua soberania fiscal e também para evitar situações de discriminação que iriam claramente contra os princípios comunitários, escolheram elementos de conexão para definir as situações em que teriam competência para tributar determinado facto, dando-lhes margem para decidirem sobre que sujeitos iriam incidir os impostos.

Os Estados exercem a sua jurisdição fiscal através de três critérios, território, residência e nacionalidade, estabelecendo através destes critérios quais os contribuintes que são abrangidos pela sua soberania fiscal.

A nível de impostos sobre o rendimento o critério escolhido pela generalidade dos Estados membros é o da residência, baseando a sua escolha num critério territorial, o que faz com que as questões atinentes a este tipo de imposto se prendam com a diferenciação entre pessoas residentes no país (residentes) e pessoas residentes no exterior (não residentes).

Em Portugal vigora o princípio da universalidade, presente no artigo 15º do CIRS. Este princípio traduz-se no facto de o rendimento das pessoas residentes em território português ser tributado na totalidade pelas entidades portuguesas, o que inclui os rendimentos obtidos fora do território português. Neste sentido a LGT também reforça este princípio no seu artigo 13º:

*“1. Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional.*

*2. A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português independentemente do local onde sejam obtidos”.*

Constata-se que, em sede de IRS, foi adoptado o critério da residência, tanto pessoal como real, e o princípio da territorialidade<sup>19</sup>, conforme dita o artigo 13º do CIRS, *“Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”<sup>20</sup>*, o CIRS faz ainda, no seu artigo 15º, a distinção entre residentes (que são tributados pela totalidade dos seus

---

<sup>19</sup> Os Estados exercem a sua competência tributária sobre todos os bens, pessoas e transacções ligadas ao seu território.

<sup>20</sup> Conferir artigo 18º CIRS para determinar quais os rendimentos obtidos em território português.

rendimentos) e não residentes (que apenas são tributados pelos rendimentos obtidos no nosso território), fruto da nossa inserção no Mercado Único e face ao grande fluxo de migração que se gerou com a abertura das fronteiras, o que criou situações que, embora não preenchessem o critério de residência escolhido pelo nosso país, também teriam de ser tributadas e com as quais Portugal se achava ligado<sup>21</sup>.

No artigo 16º do CIRS vêem estabelecidos os critérios para a definição de residência. Verifica-se que, embora haja esta distinção em razão do critério, não se adoptou nenhuma categoria específica de tributação para os não residentes, existem sim, dentro das categorias existentes no nosso sistema tributário, diferenças no tratamento destes contribuintes. Existe ainda tratamento favorecido para os residentes em outro Estado membro, quando haja intercâmbio de informações fiscais, como vem previsto nos artigos 10º, nº 5, alínea a); 17º- A; 71º, nº 8 a 11 e art. 72º nº 7 do CIRS.

Neste sentido ressalta a questão de saber quando é que um rendimento é auferido em Portugal, ao que o artigo 18º do CIRS responde com dois critérios cumulativos sendo eles o critério financeiro que se prende com a residência das entidades pagadoras ser em território português (alínea a) do nº 1 do artigo 18º) e o critério económico baseado no local da fonte do rendimento.

De acordo com o artigo 1º, nº 1 do CIRS o sistema fiscal português divide a tributação do rendimento em seis categorias, categoria A – rendimentos do trabalho dependente; categoria B – rendimentos empresariais e profissionais; categoria E – rendimentos de capitais; categoria F – rendimentos prediais; categoria G – incrementos patrimoniais e categoria H – pensões.

Concretamente o presente trabalho incidirá sobre a categoria A, no trabalho dependente (o artigo 2º do CIRS enumera os rendimentos abrangidos por esta categoria), nas questões que levanta a nível internacional, nomeadamente pelo facto de nos encontrarmos numa conjuntura de Mercado Único, e na forma como é tratada nas Convenções de Dupla Tributação.

---

<sup>21</sup> Acórdão do STA, de 16 de Janeiro de 2008, Proc. 0439/06, levanta a questão de saber qual o impacto do princípio da livre circulação de pessoas nas legislações internas a nível de imposto sobre o rendimento. Conferir também Acórdão do TJCE, De Groot, Proc. C385/00, de 12 de Dezembro de 2002.

### 3. A Dupla Tributação Internacional

Consequência da crescente globalização os Estados têm mantido relações de maior proximidade a todos os níveis o que levou à alteração da realidade internacional, pautada por um clima mais auspicioso, de maior cooperação. Muito embora haja grandes vantagens desta progressiva internacionalização também surgem com ela novos problemas, que requerem novas abordagens e consequente modernização das medidas adoptadas. Problema muito frequente neste contexto é a dupla tributação internacional.

Este fenómeno, a nível interno, caracteriza-se por ser um concurso de normas, “quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”<sup>22</sup>.

A nível internacional a conjuntura é a mesma, mas encontramos-nos perante situações jurídicas com elementos de estraneidade, as normas em conflito integram dois ordenamentos jurídicos diferentes.<sup>23</sup> Concretamente surge quando dois Estados se arrogam o direito de tributar uma mesma situação (identidade do objecto), onde o contribuinte (identidade do sujeito), o rendimento (identidade do imposto) e o período (identidade do período tributário) a que se refere o facto são os mesmos (regra das quatro identidades), implicando uma carga tributária excessiva para o contribuinte.<sup>24</sup>

Esta situação ocorre devido aos diferentes sistemas fiscais adoptados pelos Estados. No âmbito europeu, muito embora tenham de se respeitar as liberdades de circulação e os grandes princípios comunitários, a legislação comunitária deixa uma grande margem de manobra para os Estados membros definirem as orientações dos seus sistemas fiscais. Esta situação pode levar a incoerências nas situações transfronteiras e, consequentemente, a situações de dupla tributação, daí que seja necessário estabelecer boas vias de comunicação e cooperação entre os Estados membros de forma a atingir uma certa harmonização dos sistemas tributários e impedir possíveis situações lesivas para os sujeitos passivos.

Outro factor que leva ao surgimento de dupla tributação nos impostos sobre o rendimento é a variedade de elementos de conexão adoptados pelos Estados. O elemento de conexão é definido pelo Prof. Alberto Xavier como o elemento de previsão

---

<sup>22</sup> Alberto Xavier in Direito Tributário Internacional.

<sup>23</sup> A dupla tributação não se deve confundir com a figura da duplicação de colecta que ocorre quando a mesma norma tributária é aplicada mais do que uma vez ao mesmo facto tributário.

<sup>24</sup> Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2007, Proc. 0126/06.

normativa que fixa uma situação a um determinado ordenamento tributário. É através dos elementos de conexão que se atribui competência tributária a um Estado para tributar determinada situação. Dependendo do que preferam, os elementos de conexão variam entre a residência, a fonte dos rendimentos e a nacionalidade.

Actualmente a nacionalidade não tem grande relevância, dado que são poucos os países que se servem deste elemento de conexão (E.U.A.), servindo de conexão subsidiária nos casos de evasão fiscal.<sup>25</sup>

Os elementos que causam maiores dificuldades são o elemento de conexão da residência e o elemento de conexão da fonte dos rendimentos, pois a maioria dos Estados tributa os rendimentos auferidos no seu território, mas também os rendimentos auferidos no estrangeiro pelos seus residentes<sup>26</sup>. Muitas vezes o que ocorre é que o Estado da residência não é o Estado de onde provêm os rendimentos e, a maior parte dos Estados adopta um princípio de tributação ilimitada para os seus residentes (o chamado *worldwide income*) e um princípio de tributação limitada para os não residentes, *desta forma pode acontecer que o Estado da residência e o Estado da fonte dos rendimentos se arroguem o poder de tributar o mesmo sujeito passivo, ocorrendo o fenómeno da dupla tributação internacional*. Outra situação bastante comum é os Estados adoptarem o mesmo elemento de conexão, residência, mas com sentidos diferentes o que pode levar a que o sujeito passivo seja considerado residente em ambos os Estados.

Face a estas situações o problema encontra-se no facto de dois Estados terem competência tributária e em saber qual deles irá tributar o rendimento em causa, pois não se pode prejudicar o sujeito passivo impondo-lhe a obrigação de pagar duplamente o mesmo imposto.

Este fenómeno da dupla tributação acarreta graves consequências a nível económico, tornando-se um impedimento ao investimento estrangeiro e à livre circulação de capitais o que vai contra a política do Mercado Único. A dupla tributação também implica uma violação da justiça fiscal consubstanciando-se este fenómeno num excesso de carga tributária para os contribuintes.

A forma que os Estados tiveram para evitar tais ocorrências, visto não existirem normas internacionais que directamente o regulassem, foi celebrarem entre si pactos onde esclareciam quais os parâmetros e as limitações das suas competência tributárias – Convenções para evita a dupla tributação (CDT).

---

<sup>25</sup> Conferir artigo 16º, nº 5 do CIRS.

<sup>26</sup> O nosso ordenamento jurídico prevê essa situação no artigo 15º do CIRS.

#### 4. Medidas para evitar a dupla tributação internacional

##### Artigo 81º do CIRS:

1. *Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do nº 6 do artigo 22º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:*

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*
- b) Fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas revistas neste Código.*

2. *Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”*

As regras para atenuar a dupla tributação não podem ser discriminatórias nem restritivas, tendo de se harmonizar com o preceituado nos Tratados da U.E. e podem ser de carácter unilateral, se provêm da legislação interna dos Estado, ou convencionais, decorrentes dos tratados celebrados entre os vários países como é o caso das CDT.

As CDT estabelecem no seu artigo 23º ou 24º as disposições para eliminar a dupla tributação. Essas disposições normalmente remetem para os métodos aplicados pela legislação interna de cada um dos Estados contratantes. No caso de Portugal e de Espanha aplica-se o método da imputação, já no caso da Suíça é utilizado o método da isenção. Tal como acontece com o conceito de residente, também nos métodos a adoptar para eliminar a dupla tributação as CDT remetem para o ordenamento jurídico de cada Estado contratante.

No âmbito das medidas unilaterais para evitar este tipo de tributação existem dois métodos, que devem ser aplicados pelo Estado da residência. Por um lado temos o método de isenção, onde se verifica uma renúncia à tributação de um determinado facto por parte de um dos Estados envolvidos, geralmente o da residência. Este método pode desdobrar-se em duas modalidades, a *isenção completa* verificando-se que o rendimento estrangeiro está totalmente isento de tributação embora não se dispense a apresentação da declaração, e a *isenção com progressividade* onde o rendimento também não é tributado mas através da declaração de rendimentos determina-se a taxa a aplicar ao

sujeito passivo. A tributação pelo Estado da residência é afastada visto o contribuinte já ter sido tributado pelo Estado da fonte<sup>27</sup>. Por outro lado encontramos o método da imputação ou de crédito, onde se verifica uma dedução do imposto a ser pago no país de origem quando tenha sido pago imposto no Estado da fonte<sup>28</sup>. Verifica-se que o rendimento é duplamente tributado em ambos os Estados, mas o Estado da residência permite a dedução na colecta do contribuinte do que já foi pago no estrangeiro. Também este método apresenta duas modalidades, a *imputação integral* onde se credita todo o imposto efectivamente pago no estrangeiro podendo haver lugar a reembolso, e a *imputação normal* não havendo lugar a reembolso mas pode acontecer o abatimento do valor do imposto a pagar.

No processo de crédito de imposto, no âmbito das CDT, tem de se proceder a uma análise cuidada da situação, tendo de se determinar a natureza dos rendimentos obtidos no estrangeiro e tendo de se determinar a quem atribui competência tributária a CDT.

Se a competência tributária é exclusiva de Portugal, não há lugar à concessão de crédito de imposto, cabendo ao Estado da fonte a eliminação da dupla tributação.

Se a competência for cumulativa cabe ao Estado da residência eliminar a dupla tributação recorrendo a um dos dois métodos indicados (isenção ou imputação).

### III) CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

#### 1. Objectivo

*“A “inexistência” de fronteiras para os cidadãos, para os capitais e mercadorias, e a conseqüente liberalização dos respectivos movimentos exige, ao nível da estrutura e das respectivas instituições, a adopção de regras que não só possibilitem como proporcionem o desenvolvimento daquele fenómeno. (...) Efectivamente, se tivermos presente que um dos factores condicionantes da decisão de investir em determinado*

---

<sup>27</sup> No entanto esses rendimentos podem ser considerados para calcular a taxa a incidir sobre os restantes rendimentos.

<sup>28</sup> Sobre a forma de evitar a dupla tributação através do método da imputação vem falar o Acórdão do STA, de 18 de Outubro de 2006, Proc. 0553/06.

*espaço geográfico é o respectivo planeamento fiscal, compreendemos facilmente que a comunidade internacional procure encontrar formas que visem eliminar um dos obstáculos mais significativos à referida internacionalização da economia: estamos a falar da dupla tributação internacional. (...) E um dos instrumentos privilegiados para a solução da problemática referente aos efeitos negativos das duplas tributações, é justamente a celebração, a nível das relações bilaterais entre os Estados, de Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação sobre o rendimento.”<sup>29</sup>*

O objectivo das CDT é uniformizar, clarificar e unificar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado, evitando as situações de dupla tributação internacional, o que nos dias de hoje se mostra de suma importância no desenvolvimento económico e na constância dos fluxos internacionais. Entre as suas principais finalidades encontram-se a protecção dos contribuintes, a luta contra a evasão e a fraude fiscais, harmonizar os sistemas tributários implementando a escolha de elementos compatíveis entre as diversas jurisdições fiscais e impedir a discriminação.

A utilidade das CDT reside no facto de, com a crescente globalização e com os diversos problemas que daí advém, conseguirem harmonizar alguns desses problemas estabelecendo critérios uniformes e claros para os países contratantes nomeadamente questões relacionadas com a residência fiscal evitando casos de dupla residência fiscal; delimitação do âmbito de incidência dos Estados da fonte e também os mecanismos para evitar a dupla tributação internacional.

Portugal, em vista à solução de tão nefasta situação, celebrou um total de 54 CDT nos últimos quarenta anos, seguindo o MCOCDE mas, como membro da União Europeia, sempre respeitando os princípios desta, que prevalecem sobre qualquer CDT celebrada entre Estados membros. Quando existem disposições contrárias aos princípios comunitários o Estado membro é obrigado a eliminá-las. Especificamente, os Estados membros que celebrem CDT entre eles e também com Estados terceiros não podem adoptar disposições que limitem as liberdades de circulação preconizadas pela U.E. ou que discriminem de alguma forma os cidadãos de outros Estados membros.<sup>30</sup> A este respeito o MCOCDE inclui também uma cláusula de não discriminação, artigo 24º, onde estabelece que “os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou

---

<sup>29</sup> Maria Celeste Cardona; “O papel dos acordos de dupla tributação na internacionalização da economia”; XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais.

<sup>30</sup> O caso C-336/96, Caso Gilly, onde o casal Gilly sofria uma tributação excessiva e discriminatória devido à aplicação das normas da CDT entre a França e a Alemanha.

mais gravosas 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. Não obstante o estabelecido no artigo 1º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.”

O MOCODE foi publicado pela primeira vez em 1963, já existindo outros modelos de convenção que foram considerados um projecto deste modelo, com o intuito de clarificar a situação dos sujeitos passivos, uniformizar os procedimentos, assegurando a aplicação de regras comuns, e proporcionar certeza e segurança jurídicas. Na celebração de CDT está presente o princípio da reciprocidade na medida em que, ao negociar uma CDT os Estados abdicam parcialmente de algumas receitas fiscais em detrimento do outro Estado contratante, estando por isso o MOCODE baseado no princípio da residência, a tributação na fonte apenas é permitida em situações excepcionais.

É um modelo mundialmente aceite pela generalidade dos países, sendo mais fácil a conclusão das negociações e a assinatura das convenções, o que leva a uma harmonização dos dispositivos para evitar a dupla tributação internacional.

Este modelo da OCDE está estruturado da seguinte forma:

1. Âmbito de aplicação (artigos 1º e 2º)
2. Definições gerais (artigo 3º a 5º)
3. Distribuição da capacidade tributária entre os Estados contratantes (artigo 6º a 22º)
4. Métodos para eliminar a dupla tributação internacional (artigo 23º e 24º)
5. Disposições especiais
6. Disposições finais

Os Estados, por acordo de vontades, delimitam qual será o âmbito de aplicação das CDT, escolhendo os elementos de conexão e repartindo a competência tributária da forma mais conveniente (no geral estas convenções baseiam-se no princípio da residência e no princípio da fonte). Por exemplo, os rendimentos que um trabalhador auferir pelo seu trabalho são tributados pelo Estado da residência, mas quando o trabalho é realizado noutro Estado-Membro, assinante de CDT, pode dar-se uma tributação repartida entre os Estados, tributando um como residente e o outro como não residente. Aqui surge uma limitação do poder tributário dos Estados contratantes e uma

sobreposição do direito convencional sobre o direito interno. Esta sobreposição do direito convencional sobre o direito interno pode verificar-se a três níveis<sup>31</sup>:

- a) “Pode atingir o estatuto de residente fazendo com que uma pessoa que fosse considerada residente à luz do direito interno deixe de ser considerada residente, afastando o artigo 16º
- b) Pode atingir a qualidade de sujeito passivo de um residente fazendo com que uma pessoa, apesar de considerada residente, não seja sujeito passivo de IRS, afastando o artigo 15º
- c) Pode atingir a qualidade de sujeito passivo por obrigação real fazendo com que um não residente que obtém rendimento em território português, não fique sujeito a imposto, afastando o artigo 15º/2.”

Sucintamente as CDT são tratados bilaterais, mostrando ser uma categoria específica de acordos internacionais, procedendo à delimitação dos poderes tributários dos Estados e contendo métodos de eliminação da dupla tributação, através da escolha de elementos de conexão que regulam as relações tributárias entre os Estados contratantes.

Pelas suas características as CDT revelam efeitos imediatos na prevenção de situações de dupla tributação internacional e também, decorrentes destes, efeitos mediatos que se traduzem num desenvolvimento das relações internacionais facilitadas pela melhoria da aplicação do poder tributário e na eliminação de discriminações.

Importa então conhecer melhor os elementos de conexão presentes nas CDT para uma melhor compreensão do seu funcionamento.

## **2. O princípio da residência**

O princípio da residência e da fonte são os dois grandes princípios de tributação utilizados actualmente nas CDT. Neles está contido o poder de tributar uma determinada situação que se encontre ligada ao Estado, quer por este ser o local de residência do sujeito passivo quer por os rendimentos do sujeito passivo serem aí auferidos. É através da conexão estabelecida, da identificação de uma dada situação tributária com um dos

---

<sup>31</sup> Consultar Nina Aguiar.

elementos de conexão escolhidos, que os Estados ganham a sua capacidade tributária pois são esses mesmos elementos que indicam quem tem o poder de tributar.

A residência é o elemento de conexão preferido pela maioria dos Estados dado que lhes permite tributar a totalidade dos rendimentos (tanto os obtidos em território nacional como no estrangeiro) de um determinado sujeito pelo simples facto ser residente. Decorrente desta situação, como já foi dito atrás, existem diferenças substanciais na tributação de residentes e na tributação de não residentes. Importa então saber quem são os residentes, visto a eficácia das CDT estar dependente dessa distinção<sup>32</sup> e para aferir quem detém o poder tributário.

No caso português os residentes são tributados de acordo com o princípio da tributação ilimitada, como disposto no artigo 15º do CIRS. Para esclarecer possíveis dúvidas o artigo 16º do CIRS define quem são considerados residentes<sup>33</sup>, estabelecendo os critérios para tal no seu nº 1:

- a) *Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;*
- b) *Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;*<sup>34</sup>
- c) *Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;*
- d) *Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, aí serviço do Estado Português.*

No nº 2 do mesmo artigo estende-se o estado de residente aos membros do agregado familiar, mesmo que não se encontrem em território nacional, sempre que um

---

<sup>32</sup> Artigo 1º MCOCDE “Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”

<sup>33</sup> Ver Acórdão do STA, Proc. 1965/03 de 16 de Junho de 2001.

<sup>34</sup> Acórdão do STA, de 24 de Fevereiro de 2010, Proc. 0876/10, a este respeito indica que, no caso de emigrantes, o facto de ter uma habitação em 31 de Dezembro e a intenção de a manter, provavelmente quando regressarem definitivamente a Portugal, não pode ser factor para determinar o sujeito como residente pois esta intenção de a manter e ocupar tem um carácter mais imediato.

dos chefes de família se encontre a residir em território nacional, cria-se aqui uma *residência por dependência*<sup>35</sup>.

A verdade é que as CDT não abraçam uma definição própria de residência, remetendo para a definição constante no ordenamento jurídico de cada Estado membro, o que pode muitas vezes levar a entendimentos diferentes do mesmo conceito, criando situações de impasse e desacordo, como é o caso da dupla residência.

Ora, a aplicação da CDT depende de a residência apenas se remeter a um dos Estados Contratantes para se determinarem correctamente os poderes tributários de cada Estado. Nesta base, a CDT partindo do pressuposto que apenas pode existir um Estado da residência, sendo o outro Estado envolvido o Estado da fonte, verifica qual dos Estados é o da *residência escolhida* e qual é o da *residência preterida*<sup>36</sup>. Esta escolha é feita através de um conjunto de conexões subsidiárias dadas pela CDT no seu artigo 4º, nº 2, mecanismos de *tie-breaker*, sendo a questão resolvida da seguinte forma:

- a) *Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente 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 uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado Contratante em que permaneça habitualmente;*
- c) *Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;*
- d) *Se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes de ambos os Estados resolverão o caso de comum acordo.*<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> A respeito da dupla residência e da residência por dependência consultar o Acórdão do STA, de 25 de Março, Proc. 068/09 da 2ª secção.

<sup>36</sup> Conceitos introduzidos pelo Prof. Alberto Xavier.

<sup>37</sup> Redacção do nº 2 do artigo 4º do MCOCDE.

Como se pode constatar as CDT tendem a atribuir o poder tributário ao Estado da residência, facto que se deve à prática da tributação da totalidade do rendimento, entendendo-se que é mais eficaz esse tipo de tributação do que a tributação repartida.

### 3. O princípio da fonte

*“(…), os salários, ordenados e remunerações similares obtidas 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.”<sup>38</sup>*

O princípio da residência não abrange todos os tipos de rendimento, e como não pode deixar de se tributar um rendimento apenas porque não se engloba no âmbito de incidência do princípio da residência, cumula-se o poder tributário, sendo o rendimento abrangido pelo princípio da fonte. Assim há uma conjugação dos dois princípios e ambos os Estados envolvidos têm competência para tributar executando-a de forma repartida.

O princípio da fonte opera quando o da residência não tem validade, nomeadamente no caso de residentes que obtêm os seus rendimentos no estrangeiro<sup>39</sup> ou no caso de sujeitos passivos não residentes auferirem rendimentos em território nacional. E consubstancia-se no facto de ser o Estado onde está localizada a origem do rendimento que tem competência tributária.

Em todos os Estados membros os não residentes são tributados com base neste princípio, sendo-lhes aplicada uma tributação limitada aos rendimentos auferidos no seu território, a menos que a CDT atribua a competência tributária ao Estado da residência, caso em que não haverá lugar a retenção na fonte como vem previsto no artigo 18º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro.

No caso português tal princípio vem plasmado no artigo 15º, nº 2, juntamente com o artigo 18º ambos do CIRS, onde estão explícitos os rendimentos que se consideram obtidos em Portugal. Nos casos de trabalho dependente esses rendimentos consideram-se auferidos em Portugal quando a entidade pagadora tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, constando as regras gerais da

---

<sup>38</sup> Artigo 15º, nº 1 do MCOCDE.

<sup>39</sup> Acórdão do TCA-Sul, de 27 de Janeiro de 2004, Proc. 06718/02.

retenção na fonte do artigo 98º do CIRS e especificamente as regras relativas à categoria A no artigo 99º do CIRS onde explica, no seu nº 1 que, “as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente (...) são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares” e esta retenção na fonte “é efectuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam.” (redacção do artigo 3º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro).

De acordo com este princípio o poder tributário de um Estado é fundamentado no facto de ser o local de origem dos rendimentos e, muito embora a distinção entre residentes e não residentes seja de grande importância, a Comissão Europeia, defendendo o princípio da livre circulação de pessoas e o princípio de igualdade de tratamento, estipulou que devia ser dado aos não residentes um tratamento fiscal tão favorável como o aplicável aos residentes, podendo estes usufruir de deduções e benefícios fiscais, sempre que uma parte preponderante dos seus rendimentos (correspondente a 75% do rendimento total) fosse obtida no Estado onde exercem a sua actividade.

#### **4. A tributação dos trabalhadores dependentes em sede de CDT**

O artigo 15º do MCOODE incide sobre o trabalho dependente e a sua tributação, mas antes de nos debruçarmos sobre a forma de tributar este tipo de rendimentos há que proceder à descrição de trabalho dependente. Este consubstancia-se numa relação laboral onde há uma subordinação hierárquica do trabalhador em relação à entidade patronal, bem como a sujeição à disciplina desta, a horário de trabalho e à prestação do trabalho nas instalações da entidade patronal.

Entende-se então que são abrangidos pelo artigo 15º MCOODE todas as remunerações que resultem de uma relação de trabalho dependente.

Da análise do referido artigo 15º do MCOODE conclui-se que o poder de tributar os rendimentos dos trabalhadores dependentes recai exclusivamente no Estado da residência destes, seguindo o princípio da tributação ilimitada, a menos que estes trabalhadores exerçam a sua actividade no outro país contratante.

Os trabalhadores dependentes que exercem a sua actividade no outro Estado contratante vão ser tributados nesse Estado, onde em princípio ocorre a tributação pelo

Estado da fonte, ocorrendo uma tributação limitada dos rendimentos, como vem descrito no artigo 15º da MOCDE.

O Prof. Alberto Xavier faz a distinção entre “actividades duradouras” onde se vai verificar uma tributação cumulativa entre o Estado da Fonte e o Estado da residência, e “actividades temporárias” onde a competência tributária cabe em exclusivo ao Estado da residência quando se verificarem três requisitos cumulativos (o sujeito passivo não permanecer mais de 183 dias no outro Estado; a entidade patronal não ser residente do outro Estado contratante e a fonte de pagamento não se localizar no outro Estado). Caso estes requisitos não se verifiquem, e basta que um deles não esteja preenchido, o Estado da fonte tem competência tributária exclusiva para tributar os rendimentos auferidos no seu território.

A dificuldade, nestes casos, surge com a questão da dupla residência. Estas situações criam impasses na altura da tributação pois ambos os Estados envolvidos recebem a sua competência do princípio da residência, considerando-se o sujeito passivo residente nos dois Estados. Aqui tem de se seguir as regras de *tie-breaker*, contidas no artigo 4º do MOCDE e atrás mencionadas, de forma a encontrar o Estado com que mantenha uma relação mais próxima.

Concretamente algumas dessas situações de dupla residência dão-se devido à figura da residência por dependência. Nestas situações há uma ficção da residência do sujeito se o agregado familiar for residente em território português. Esta regra vem prevista no artigo 16º, nº 2 do CIRS e decorre do facto de o agregado familiar ser considerado uma unidade, sendo o imposto “devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem” como prevê o artigo 13º, nº 2 do CIRS. O que se verifica é que, embora o sujeito passivo não se encontre em território nacional se uma das pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar, um dos cônjuges, for considerada residente também o sujeito é considerado residente, sendo tributado como tal – há aqui uma prevalência do critério do lar<sup>40</sup>. No entanto, no nº 3 do mesmo artigo prevê-se uma forma de ilisão da presunção de residência sempre que não esteja preenchido o critério da alínea a) do nº 1 ou seja, o sujeito tem de provar que tem uma maior conexão com o outro Estado sendo depois tributado como não residente.<sup>41</sup>

Outra situação que também levanta problemas é a dos trabalhadores fronteiriços, pois estes atravessam regularmente a fronteira para regressar do seu local de trabalho

---

<sup>40</sup> Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2006, Proc. 0126/06.

<sup>41</sup> Acórdão do STA, de 08 de Julho de 2009, Proc. 0382/09 e Acórdão do STA, de 24 de Fevereiro de 2010, Proc. 0876/10.

para a sua residência. Estes trabalhadores residem num país e exercem a sua actividade no país vizinho. A questão aqui é que o sujeito preenche todos os requisitos da residência e no entanto exerce a sua actividade e auferir rendimentos noutra país, preenchendo também os requisitos da fonte.

Opera o princípio da fonte ou o princípio da residência?

Para estes casos não existe nenhuma disposição uniforme ficando a escolha ao critério dos Estados Contratantes. No caso de Portugal e de Espanha ficou estabelecido, no nº 4 do artigo 15º, que o sujeito passivo iria ser tributado unicamente no Estado da residência entendendo-se que mantém uma relação mais estreita com esse Estado. Contrariamente, no caso da Alemanha e da Holanda foi adoptado o princípio da fonte, sendo os trabalhadores fronteiriços tributados no Estado de onde provêm os rendimentos, quando aí auferirem a maioria dos rendimentos.

Na generalidade dos casos a competência tributária é atribuída ao Estado da residência por uma questão de unidade da tributação no entanto, quando o rendimento é auferido no estrangeiro a tributação é feita no Estado da fonte, sendo depois deduzido o imposto já pago. Verifica-se uma tributação repartida entre o Estado da residência e o Estado da fonte.

## CONCLUSÃO

*“A posição que a Europa ocupa no mundo não advém apenas da sua dimensão, mas também de uma visão comum do mundo: democrática, adepta do comércio livre, aberta ao exterior, responsável e não conflituosa.”<sup>42</sup>*

A União Europeia sempre se revelou um modelo único e inovador de cooperação entre diversos Estados. Com a instituição do Mercado Único e das “quatro liberdades” abriram-se as fronteiras dos Estados europeus a novas realidades, conduzindo ao seu crescimento e à melhoria dos níveis de vida dos cidadãos. A criação da cidadania europeia criou um sentimento de unidade e camaradagem entre os europeus, sentindo-se parte integrante deste grande projecto.

É certo que houve dificuldades na total implementação deste projecto, mais precisamente a nível da harmonização dos ordenamentos jurídicos internos. Para que os princípios comunitários fossem realmente efectivos e aceites por todos os Estados teve de se proceder a mudanças profundas no foro interno dos Estados membros e também cedência de partes da sua soberania. O processo foi longo e trabalhoso, tendo muitas de vezes de intervir o TJCE, mas acabou por dar os seus frutos.

Actualmente há uma maior facilidade de mobilidade de pessoas, capitais, mercadorias e serviços o que representa progresso e crescimento para os Estados abrangidos.

Portugal, como membro da U.E., também foi afectado por esta conjuntura, representando um salto evolutivo a todos os níveis. Conseguimos tornar-nos mais competitivos face ao mercado internacional, as políticas sociais impulsionaram a melhoria do nível de vida dos nossos cidadãos e face à abertura das fronteiras podemos circular por todo o território da U.E. sem restrições. É certo que a soberania do Estado português foi limitada em certos aspectos mas verificou-se uma maior internacionalização das nossas relações, estando cada vez mais conexas com o estrangeiro.

Daqui decorrem certas dificuldades, principalmente a nível fiscal. Debruçamo-nos no presente trabalho sobre os rendimentos do trabalho dependente e nas dificuldades que a mobilidade dos trabalhadores representou para a sua tributação.

Os rendimentos em sede de IRS sempre foram tributados com base num princípio territorial no entanto, com o aumento da emigração e imigração, surgiram novas situações não previstas até então. A diversidade de elementos de conexão fazia com que

---

<sup>42</sup> In *O estado da União em 2009: as principais realizações da Comissão Barroso*.

os Estados envolvidos se achassem competentes para efectuar a tributação levando a situações de dupla tributação internacional<sup>43</sup>.

Tornou-se necessária a adopção de mecanismos que evitassem uma situação tão claudicante para os sujeitos passivos envolvidos. Neste sentido surgiram as CDT, tratados bilaterais celebrados entre os Estados com vista à resolução de tais problemas. As CDT estabelecem os limites à competência tributária dos Estados contratantes através de elementos de conexão compatíveis, de modo a evitar o concurso de leis e, depois de estabelecida a competência, remete para a ordem interna desse Estado.

Da análise destas concluiu-se que o elemento de conexão da residência continuou a prevalecer na tributação dos rendimentos de trabalho dependente no entanto, sempre que os rendimentos fossem auferidos no estrangeiro seria o país da fonte dos rendimentos que teria a competência tributária. As CDT, no artigo 15º, prevêem uma tributação cumulativa nestes casos, cabendo ao Estado da residência o poder de tributar os rendimentos globais do contribuinte e ao Estado da fonte cabe o poder de tributar os rendimentos auferidos no seu território.

É claro que na prática a questão não se afigura de tão simples resolução, tendo de se aferir qual dos Estados é o da residência, seguindo os critérios estabelecidos o artigo 4º do MCOUDE, que acaba por remeter para as legislações internas dos Estados contratantes, o que pode causar conflitos de dupla residência.

De tudo o exposto se conclui que a tributação do rendimento do trabalho dependente é da competência do Estado da residência. No entanto, face à abertura das fronteiras e ao crescimento das relações internacionais, que tornaram a mobilidade dos cidadãos um processo muito mais simples, a tributação e a aferição da competência tributária tornou-se um processo mais complexo, tendo muitas vezes de se recorrer a CDT para determinar a competência tributária e, como parte integrante da União Europeia, tem também de se respeitar as liberdades de circulação e o princípio da igualdade e da não discriminação.

O caminho para a total harmonização dos Estados membros ainda é longo e ainda apresenta bastantes entraves, principalmente a nível fiscal, mas não é impossível de conseguir a total realização da União Europeia tal como foi um dia idealizada.

*“Virá um dia em que todas as nações do continente (europeu), sem perderem a sua qualidade distintiva e a sua gloriosa individualidade, se fundirão estreitamente numa unidade superior e constituirão a fraternidade europeia. Virá um dia em que não haverá*

---

<sup>43</sup> Também existem casos de competência negativa, onde nenhum dos Estados se acha competente para tributar determinada situação.

A dupla tributação internacional do rendimento de trabalho dependente no seio da União Europeia

*outros campos de batalha para além dos mercados abrindo-se às ideias. Virá um dia em que as balas e as bombas serão substituídas pelos votos”.*<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Victor Hugo.

## BIBLIOGRAFIA

BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet and Maxwell, 1994;

Centro de Estudos Fiscais, *Estudos*, volume II, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1983;

CRAIG, Paul and DE BÚRCA, Gráinne, *EU Law - text, cases and materials*, third edition, Oxford University Press, 2003;

DOURADO, Ana Paula, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, 1996;

GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, Editora Rei dos Livros, 2000;

HINNEKENS, Luc e Philippe, *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, Wolters Kluwer, 2008;

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, 2006;

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998;

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, vol. II, Almedina, 2008;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 2005;

PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010;

PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, 1984;

QUEIROZ, António Jorge da Cruz, *CEE e Direito Aduaneiro*, I vol., Imprensa Nacional Casa da Moeda;

Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 2, Nº 2, Almedina, 2009;

Revista Fiscal, Vida Económica – Editorial, S.A., 2010;

TEIXEIRA, Glória e CARVALHO, Ana Sofia, *Os 10 anos de Investigação do CIJE; Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010;

THIEL, Servaas van, *EU Case Law on Income Tax*, parte 1, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001;

VILAÇA, J.L. da Cruz e GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Tratado de Nice*, 2ª edição actualizada, Almedina, 2005

WEATHERILL, Stephen, *Cases on EC Law*, 3ª edição, Blackstone Press Limited, 1996;

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2009;

YURRITA, Miguel Angel Collado, GONZALEZ, Saturnina Moreno, *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2005.

**SITES:**

<http://europa.eu>

<http://europarl.europa.eu>

<http://jurisprudencia.no.sapo.pt>

<http://www.dgsi.pt>

<http://www.ocde.pt>