

A DUPLA TRIBUTAÇÃO NOS IMPOSTOS SOBRE O  
RENDIMENTO: Causas, consequências e  
métodos para evitar a evitar ou atenuar.  
Beatriz Rodrigues Rufino

10/2020

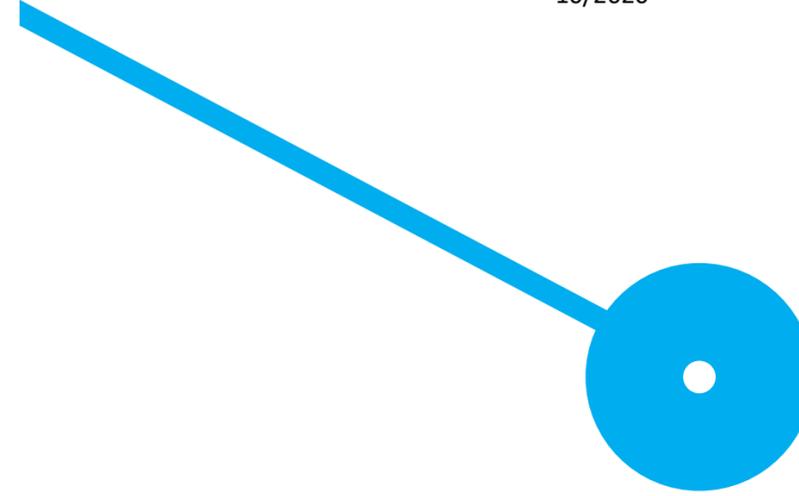
Beatriz Rodrigues Rufino. A Dupla Tributação nos Impostos Sobre o Rendimento:  
Causas, consequências e métodos para a evitar ou atenuar.

## A Dupla Tributação nos Impostos Sobre o Rendimento:

Causas, consequências e métodos para a evitar ou atenuar

Beatriz Rodrigues Rufino

10/2020





# A Dupla Tributação nos Impostos Sobre o Rendimento: Causas, consequências e métodos para a evitar ou atenuar

Beatriz Rodrigues Rufino

Orientadora:  
Patrícia dos Anjos Oliveira Nogueira de Azevedo Macedo Veloso

**A DUPLA TRIBUTAÇÃO NOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO:  
CAUSAS, CONSEQUÊNCIAS E MÉTODOS PARA A EVITAR OU ATENUAR**

## **Resumo**

O presente estudo versa essencialmente sobre a Dupla Tributação nos Impostos sobre o Rendimento. Porém, antes de alusão ao tema principal, importa perceber o caminho que nos leva até ele.

É nesse sentido que começamos por fazer referência à soberania fiscal, que se traduz na possibilidade de criação e implementação das políticas fiscais próprias de cada Estado, bem como no exercício dos respectivos poderes tributários.

Além disso, é crucial abordar os critérios (isto é, fatores de conexão para efeitos de tributação) da residência e da fonte, nomeadamente através da explicação destes conceitos, quer no âmbito das pessoas singulares, quer no âmbito das pessoas coletivas, o que nos leva (inevitavelmente) ao estudo do problema da Dupla Tributação.

Finalmente, chegamos ao ponto alto deste estudo, nomeadamente a abordagem à Dupla Tributação, começando pelas suas causas e consequências e acabando nos métodos para a evitar ou atenuar.

**Palavras-chave:** soberania fiscal; dupla tributação; critério de residência; critério da fonte.

## **Abstract**

This study deals essentially with Double Taxation on Income Taxes. However, before mentioning the main theme, it is important to understand the path that takes us to it.

It is in this sense that we begin by referring to fiscal sovereignty, which translates into the possibility of creating and implementing tax policies specific to each State, as well as in the exercise of the respective tax powers.

In addition, it is crucial to address the criteria (that is, connection factors for the purposes of taxation) of residence and source, namely through the explanation of these concepts, both in the scope of natural persons and in the scope of legal persons, which leads (inevitably) to the study of the Double Taxation problem.

Finally, we reached the high point of this study, namely the approach to Double Taxation, starting with its causes and consequences and ending with methods to avoid or mitigate it.

**Keywords:** fiscal sovereignty; double taxation; residence criterion; criterion of the source.

# ÍNDICE

1. Introdução: aproximação ao tema.....	7
2. A soberania fiscal: algumas considerações sobre o princípio da legalidade fiscal .....	9
3. Fatores de conexão para efeitos de tributação.....	15
3.1. O critério da residência do contribuinte .....	15
3.1.1. O critério da residência do contribuinte nas Pessoas Singulares.....	19
3.1.2. O critério da “residência” nas Pessoas Coletivas .....	21
3.2. Critério da fonte de obtenção dos rendimentos.....	22
3.2.1. A não discriminação entre residentes e não residentes .....	23
4. A Dupla Tributação nos impostos sobre o rendimento.....	26
4.1. Enquadramento Histórico .....	26
4.2. O fenómeno da Dupla Tributação.....	28
4.2.1. Os requisitos do conceito de Dupla Tributação.....	32
4.2.1.1. A identidade do facto (ou seja, a regra das quatro identidades).....	32
4.2.1.2 Pluralidade de normas.....	35
5. Métodos para evitar ou atenuar a Dupla Tributação .....	37
5.1. Medidas unilaterais .....	39
5.1.1. Método da isenção .....	39
5.1.2. Método da imputação (ou crédito de imposto) .....	41
5.2 Medidas bilaterais.....	44
5.3. A aplicação dos métodos de eliminação da Dupla Tributação .....	48
6. Conclusões.....	52
7. Referências Bibliográficas .....	56

## **Agradecimentos**

O maior e mais sentido agradecimento é dedicado à minha família, que desde o primeiro dia em que comecei esta aventura sempre me apoiou incondicionalmente, de uma forma tão especial que não poderia deixar de contar. Por esse motivo, acho necessário enaltecer cada um deles, sem exceção.

Começar pela minha mãe e agradecer-lhe, por todas as palavras de conforto em momentos de desespero e por todas as tardes passadas a cozinhar para mim, só para que em nenhum momento me faltasse uma refeição, ou sequer eu perdesse algum tempo com aquilo.

Ao meu pai, agradecer-lhe as palavras sóbrias de incentivo e coragem, ele que me lembrou sempre que com esforço e determinação tudo se consegue, independentemente de se saber mais ou menos sobre o que quer que seja.

Ao meu irmão e a minha cunhada, agradecer-lhes por estarem sempre disponíveis para partilhar comigo as minhas conquistas e por estarem sempre prontos a ajudar em qualquer situação.

Aos meus amados sobrinhos, agradecer-lhes aquelas palavrinhas inocentes de criança que me diziam quando ficava no computador “a fazer um trabalho para a escola” invés de ir correr com eles lá para fora.

À minha tia querida, que vibra com todas as minhas conquistas da mais ínfima à mais extraordinária, um obrigado do tamanho do mundo por acreditar sempre que eu sou capaz.

À minha querida avó, um ser excepcional, que apesar de não ter a plena noção de que se trata a minha dissertação, sempre me incentivou a ser mais e melhor. É realmente uma honra, ser um orgulho para ela.

E ao meu querido avô, que apesar de já não estar no meio de nós é um ser que me guia e me dá força para continuar e ser melhor todos os dias, com toda a certeza.

Importante também, agradecer aos meus queridos amigos, que sempre estiveram disponíveis para mim 24 sob 24 horas, dispostos a ler e a rever os meus textos, a dar opinião e a dizer-me para continuar todos os dias.

Entre eles, a minha melhor amiga Rosário, que apesar de estar longe nunca deixou de me ajudar e apoiar, as minhas parceiras de casa e amigas Camila e Carina, que mesmo com as suas batalhas nunca deixaram de tirar um tempinho para mim e para me apoiar e finalmente, aos meus amigos rapazes que mesmo que eu pusesse em causa a paciência

deles, esta caminhada mostrou-me que conseguem ter mais paciência do que algum dia imaginei e que apesar de serem de cursos muito distintos do meu nunca me deixaram ficar mal, são eles: o João Pedro, o José Pires e o Diogo Azevedo.

Ao meu querido namorado que em nenhum momento me falhou nem me deixou ficar mal, sempre presente e disponível fosse para o que fosse, até para lavar aquela loiça que ninguém quer. A ele um obrigado muito especial.

E por último, mas não menos importante, à minha querida orientadora que além de professora se tornou uma amiga e uma pessoa por quem guardo um carinho e uma admiração muito especial.

Sem querer seguir clichês, uso a tão dita frase: *sem ela esta dissertação não seria possível*, mas é realmente verdade! Começando pelos dias que fez noitadas para me corrigir textos, passando por toda a ajuda que me deu nos seus furos entre aulas, quando poderia simplesmente descansar, acabando em todas as chamadas que trocamos para esclarecer dúvidas, trocar ideias e até palavras de incentivo.

Um obrigado especial a cada uma destas pessoas, mas em especial a ela que foi um ponto fulcral para aquilo que apresento aqui hoje.

Obrigada professora Patrícia!

## **1. Introdução: aproximação ao tema**

Fruto, entre outros fenómenos, da livre circulação de pessoas e bens, surgiram inúmeros problemas que, nos primórdios, pareciam incontroláveis, mas que nos dias de hoje (felizmente) já têm uma solução. Um dos problemas encontra-se relacionado com a questão dos impostos.

Em geral, os Estados, em virtude da sua soberania, chamam a si o direito a tributar qualquer cidadão. Nas suas pretensões, os Estados não deixam de ter as suas razões.

Ora, os Estados, de acordo com o critério da residência do contribuinte, tributam os cidadãos/outro tipo de entidades aí fiscalmente residentes, por todos os rendimentos por si auferidos (independentemente da fonte); sendo ainda que também tributam os cidadãos/outro tipo de entidades que não sejam fiscalmente residentes no seu território, mas cujos rendimentos apresentem fonte no seu território – critério da fonte de obtenção dos rendimentos.

Contudo, quando o contribuinte, sai do seu país à procura de um rendimento melhor para ter uma vida económica mais estável, poderá acabar por ver a sua carga fiscal mais agravada do que o normal, o que nos leva a alertar para o facto de que há procedimentos a ter em conta, no sentido de evitar ou atenuar a dupla tributação que pode assim surgir.

É precisamente neste sentido a oportunidade do nosso tema, pois, além de ser um tema que, por vezes, não é bem explicado aos contribuintes, é um tema importantíssimo para que os mesmos saibam com o que podem contar se, por exemplo, pretenderem trabalhar/estabelecer-se noutra país. Com este estudo pretendemos demonstrar as causas que levam à Dupla Tributação e as formas existentes para a prevenir ou evitar.

O objetivo principal deste estudo passa, então, por explicitar as formas de reação ao fenómeno da Dupla Tributação.

Sem prescindir, e antes de partirmos para as soluções, é importante fazermos referência às causas que levam à existência do fenómeno da Dupla Tributação, bem como às suas consequências, no sentido de que todos os que leiam este nosso estudo consigam compreender tudo aquilo que se encontra subjacente, bem como as soluções apresentadas.

É pelos motivos aludidos que começamos por abordar a questão da soberania fiscal dos Estados, no geral; sendo que só depois disso abordamos os critérios da residência do contribuinte e da fonte de obtenção dos rendimentos, critérios esses adotados cumulativamente pelos mais diversos Estados.

Conforme teremos oportunidade de demonstrar, é com base na utilização cumulativa de tais critérios que se funda o aparecimento da Dupla Tributação.

Depois de apresentadas as “causas”, passaremos para as consequências, isto é, os reflexos na situação fiscal do contribuinte que apresentará o aumento (ou não) da carga fiscal em virtude dos fatores de conexão para efeitos de tributação; e, finalmente, as formas de evitar ou atenuar esta situação, tendo com objetivo essencial a neutralidade fiscal da normal circulação de pessoas e bens.

## 2. A soberania fiscal: algumas considerações sobre o princípio da legalidade fiscal

Começando por abordar a questão da soberania fiscal, e segundo Soares Martinez<sup>1</sup>, esta integra-se na soberania estadual, devendo a primeira apenas cingir-se à delimitação das esferas tributárias, frente a outras soberanias estaduais, e à definição de regimes legais. Pode assim definir-se, segundo a aludido autor, a soberania fiscal como o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito e de estabelecer proibições de natureza fiscal.

Relativamente à tributação internacional, surge a questão da territorialidade do imposto, que se traduz no facto de cada Estado saber que, em princípio, a sua soberania tributária se limita, também, pela coexistência com outras soberanias. Contudo, em determinadas situações, a soberania fiscal estende-se para além do próprio território dos Estados.

Neste contexto, Pasquale Pistone<sup>2</sup> refere que o princípio da territorialidade implica que os Estados possuam uma ligação efetiva com determinado facto económico para que possam exercer o seu poder tributário. Essa ligação pode verificar-se com base na ocorrência desse facto no território desse Estado (conexão objetiva) ou em função da pessoa com quem se relaciona o facto tributário (conexão subjetiva).

No caso português, e sem prescindir dos instrumentos de Direito Internacional e da União Europeia, a soberania fiscal advém da Constituição da República Portuguesa (CRP), uma vez que é ela que consagra as normas e princípios fundamentais inerentes ao sistema fiscal português.

Assim, poderá de facto dizer-se, na senda de Soares Martinez, que a soberania fiscal constitui “*o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal*”<sup>3</sup>.

Entende-se, por isso, que a soberania fiscal advém, primeiramente, da lei constitucional, que por sua vez atribui ao Estado esta soberania fiscal, a qual se traduz num conceito supremo. No entanto, no momento da sua verificação, existem limites que devem, sempre, ser respeitados. Estes limites, encontram-se, naturalmente, consagrados nos princípios de Direito Constitucional e de Direito Internacional e da União Europeia.

---

<sup>1</sup> Cfr. MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2005.

<sup>2</sup> Cfr. PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, pp. 175 e ss.

<sup>3</sup> MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2005.

Neste seguimento, importa evidenciar o art.º 3.º da CRP, o qual explana um princípio fundamental do nosso Direito Constitucional nestas matérias:

Artigo 3.º  
(Soberania e Legalidade)

1. *“A soberania, una e indivisível, reside no povo, que a exerce segundo as formas previstas na Constituição.*

2. *O Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade democrática.*

3. *A validade das leis e dos demais atos do estado, das regiões autónomas, do poder local e de quaisquer outras entidades públicas depende da sua conformidade com a Constituição.”*

A soberania fiscal apresenta-se, assim, como um poder tributário soberano, ou seja, um poder tributário qualificado, expresso na competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da Constituição, enquanto lei fundamental.

Pelo exposto, surge consagrado na nossa Constituição o princípio da legalidade tributária, que funciona como princípio da justiça fiscal, ou seja, este princípio importa uma determinação justa da carga fiscal no que toca aos sujeitos passivos de imposto.

O princípio da legalidade tributária desdobra-se em dois critérios, a saber: o critério da preeminência da lei e do da reserva da lei, o qual se subdivide, ainda, em reserva da lei formal e material<sup>4</sup>.

Ora, podemos aqui afirmar que, seja qual for o ramo do Direito com o qual estejamos a trabalhar, só poderão praticar-se atos válidos, caso estes sejam praticados de acordo com o disposto na lei (entendida em sentido amplo). Este primeiro critério leva-nos exatamente para essa ideia, isto é, em qualquer situação do Direito, temos de ter em conta que a lei prevalece sobre todos os regulamentos e atos administrativos e é a partir dela que devemos agir, primeiramente.

Esta prevalência encontra-se explanada no art.º 103.º, n.º 2 da CRP, o qual determina que *“Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”*. Quanto à liquidação e à cobrança dos mesmos, estas operações devem efetuar-se de acordo com o estipulado na lei, pelo que

---

<sup>4</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A "constituição fiscal": em especial, o princípio da legalidade tributária". In III Congresso de Direito Fiscal. Porto, Portugal: Vida Económica, 2013, pp. 383-397.

reforça o art.º 103.º, n.º 3 da CRP que *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.

No que diz respeito ao critério da reserva de lei, este implica que haja uma intervenção parlamentar. Assim sendo, a reserva de lei subdivide-se em reserva da lei formal e material. Começando pela reserva de lei formal, esta lei formal importa ser constituída tanto pelos fundamentos como pelos elementos fundamentais dos impostos, uma vez que tal parece necessário no que toca ao respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes.

Neste âmbito, poderão ser assegurados, pela nossa lei constitucional, esses direitos, liberdades e garantias, através do art.º 103.º, n.º 3 da CRP, no qual se encontra disposto que *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.

Neste seguimento, surge ainda o art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, que refere que *“é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”*. Pode assim dizer-se que, em matéria de impostos e sistema fiscal, caberá à Assembleia da República legislar, podendo esta autorizar o Governo a fazê-lo (é, por isso, matéria de reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República).

Acresce que, quando estejamos perante uma situação de autorização da Assembleia da República ao Governo para legislar, deverá ter-se ainda em conta o disposto no n.º 2 do art.º 165.º da CRP, ou seja, *“as leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada”*.

De uma forma mais detalhada, e parafraseando Américo Fernando Brás Carlos, *“o objeto consiste na matéria em que a Assembleia da República autoriza ao Governo a legislar. O sentido prende-se com as indicações que o Governo deve observar. A extensão respeita à delimitação a área de intervenção do Governo. A duração determina o prazo, que pode ser prorrogado, concedido ao Governo para legislar”*<sup>5</sup>.

Na disposição *supra* indicada, o legislador constitucional não faz expressa referência à liquidação e à cobrança dos impostos. No entanto, a lei ordinária, mais

---

<sup>5</sup> Cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 104.

concretamente, o art.º 8.º, n.º 2, alínea a) da Lei Geral Tributária (LGT), refere que “*estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária, a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade*”.

Já no que concerne ao critério da reserva de lei material, este tem como base o princípio da tipicidade, isto é, implica que a lei contemple os elementos essenciais de cada imposto. Ou seja, este princípio exige que a lei, emanada por todos os órgãos com competência, contenha esses mesmos elementos, nomeadamente a incidência (subjéctiva e objectiva), as taxas, os benefícios fiscais (caso aplicáveis) e, ainda, as garantias que o contribuinte tem ao seu dispor.

No entanto, não está implícita a obrigação de uma explicação detalhada sobre os elementos que dão origem ao facto tributário, sendo apenas necessária a referência sucinta aos mesmos. Tal acontece, por exemplo, na enunciação feita aos rendimentos elencados nos art.ºs 20.º e 23.º, ambos do CIRC.

Nos sistemas medievais, o imposto transmitia uma ideia de troca de utilidades, como se fosse uma contrapartida das utilidades prestadas ou a prestar. Note-se, todavia, que atualmente os sistemas fiscais não podem guiar-se por esta ideia de troca, uma vez que o imposto se trata de uma prestação unilateral, pelo que não existe este conceito de correspondência; pelo contrário, o imposto implica que o seu pagamento não confira ao contribuinte qualquer direito individualmente considerado. Diferentemente, o sinalagma, nos dias de hoje, refere-se ao conceito de taxa (figura tributária afim dos impostos), dado que se verifica que ao pagamento das taxas corresponde uma contrapartida directa e imediata a favor do concreto obrigada ao seu pagamento<sup>6 7</sup>.

Voltando à soberania fiscal, propriamente dita, podemos referir que, já no século XIX, a soberania fiscal assentava na necessidade de assegurar a cobertura financeira das despesas do Estado, ou seja, consistia na satisfação das despesas de teor público. Além

---

<sup>6</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a distinção entre imposto e taxa, cfr. AMORIM, José de Campos; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, *Lições de Direito Fiscal* (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, 2018.

<sup>7</sup> No âmbito da relação/distinção entre imposto e taxa, podemos dar o exemplo das "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no art.º 72.º da Lei n.º 3-B/2000 (Lei do Orçamento do Estado para 2000), sendo que estas taxas são verdadeiros impostos, pois constituem prestações pecuniárias, coativas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público, com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas. Veja-se neste sentido, o Acórdão do STA, proferido em 04-06-2003, no âmbito do Processo n.º 061/03 (relator Brandão de Pinho). No mesmo sentido, o Acórdão do STA, proferido em 09-07-2003, no âmbito do Processo n.º 0439/03 (relator António Pimpão), refere que as taxas sobre comercialização de produtos de saúde a que se refere o art.º 72.º da Lei n.º 3-B/2000 não são taxas, mas sim impostos, uma vez que constituem prestações pecuniárias, coativas, sem carácter de sanção, exigidas pelo INFARMED, com vista à realização de fins públicos.

disso, nessa altura, o Estado tentava fixar os critérios de repartição dos encargos mediante a capacidade contributiva, a igualdade dos sacrifícios, a utilidade marginal ou a redistribuição da riqueza.

Sem prescindir, é óbvio que a soberania fiscal enfrenta algumas limitações, nomeadamente, no que diz respeito aos fins do Estado, isto é, o Estado não pode criar impostos com o objetivo de satisfazer fins que não sejam os seus, nem criar impostos para fazer face a despesas que não sejam em prol da comunidade. Outra das limitações surge no âmbito constitucional e internacional, visto que no âmbito dos seus poderes tributários os Estados encontram-se formal e materialmente limitados pela CRP, bem como pelas disposições dos tratados celebrados entre os outros Estados, quer sejam da UE, quer sejam Estados terceiros.

No âmbito da tributação internacional, surge ainda a questão da territorialidade do imposto, que se traduz no facto de cada Estado saber que, em princípio, a sua soberania tributária se limita, também, pela coexistência com outras soberanias. Contudo, em determinadas situações, a soberania fiscal estende-se para além do próprio território dos Estados.

Neste contexto, refira-se o art.º 13.º da Lei Geral Tributária (LGT), que se reporta à aplicação das normas fiscais no espaço.

Ora, podemos observar a questão sob um ponto de vista objetivo (n.º 1), referindo a aludida disposição que “*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*”; e, ainda, subjetivo (n.º 2), referindo a lei que “*a tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos*”.

Tal significa que o Estado de residência (no nosso caso, Portugal) terá o poder tributário necessário para cobrar impostos a um cidadão com residência fiscal em Portugal (aferida de acordo com os diversos critérios previstos no art.º 16.º do CIRS), que obtenha rendimentos no seu país de residência, assim como, também terá poder para tributar esse mesmo cidadão, quando obtenha rendimentos em território diverso. Nisto consiste a tributação de acordo com o critério da residência do contribuinte, que se materializa numa tributação universal dos rendimentos (*worldwide income taxation*).

Além disso, a generalidade dos Estados (como Portugal, por exemplo) utilizam cumulativamente o fator de tributação “fonte da obtenção dos rendimentos”, pelo que

tributam os rendimentos auferidos nos seus Estados, independentemente da residência fiscal de quem os auferem.

A aplicação cumulativa destes fatores de conexão acarreta alguns problemas que o Direito Fiscal visa resolver.

Deste modo, e perante uma situação que se encontre em conexão com mais do que um ordenamento jurídico, pode ainda surgir um conflito positivo de tributação, isto é, uma dupla tributação sobre o mesmo imposto e mesmo contribuinte; pelo contrário, poderá surgir um conflito negativo de tributação, que se traduz numa dupla não tributação, que acontece quando nenhum dos ordenamentos tem competência para exercer a sua jurisdição nessa determinada situação.<sup>8</sup>

Para fazer face a estes conflitos, cada vez mais recorrentes, celebraram-se, entre outras, convenções internacionais entre os Estados (medidas bilaterais). Existem também medidas unilaterais (isto é, a cargo de cada um dos ordenamentos jurídico-fiscais, individualmente considerados), conforme desenvolveremos mais adiante.

Desta forma, resta-nos concluir que, atualmente, uma das dimensões da soberania estadual com maior importância é a soberania fiscal.

De facto, quando um determinado Estado exerce os seus poderes tributários relativamente aos seus contribuintes, fá-lo em obediência às normas fiscais, na posição de sujeito tributário ativo (na qualidade de credor dos tributos), ou seja, o Estado é detentor do poder tributário coercivo e autoritário sobre os cidadãos, a quem é exigido o pagamento de impostos (na qualidade de devedores dos tributos).

---

<sup>8</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal. Novas Edições Acadêmicas, 2020.

### 3. Fatores de conexão para efeitos de tributação

#### 3.1. O critério da residência do contribuinte

No âmbito da tributação de rendimentos, é essencial para cada Estado atender, designadamente, ao critério da residência; isto é, independentemente de os rendimentos terem ou não sido auferidos no Estado de residência do contribuinte, esse Estado irá tributá-los de acordo com um critério da tributação universal ou ilimitada dos rendimentos.

Neste contexto, importa destacar o conceito de “residência”, o qual assenta numa ligação socioeconómica entre um determinado sujeito e um determinado Estado. Por outras palavras, e segundo Manuel Pires, ser residente implica a *“presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções”*<sup>9</sup>.

Nas palavras de Patrícia Anjos Azevedo<sup>10</sup>, *“de acordo com o critério da residência, a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento. Assim, um dado sujeito passivo será tributado no Estado no qual seja considerado como fiscalmente residente, por todos os rendimentos que aufera, independentemente de obter a totalidade ou parte de tais rendimentos nesse território.”*

No que toca às pessoas singulares, importa recorrer ao art.º 1.º do CIRS, que prescreve que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H, mesmo quando estes resultem de atos ilícitos, após serem efetuadas as respetivas deduções e abatimentos. Importante será evidenciar que, estes rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, se encontram sujeitos a tributação, independentemente do local onde forem obtidos, de acordo com o critério da residência do contribuinte.

Reforçando a ideia contida no n.º 2 do art.º 1.º do CIRS, explana o art.º 15.º do mesmo código, o seguinte: *“sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”*.

---

<sup>9</sup> Cfr. PIRES, Manuel, Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento, INCM, 1984, p. 220.

<sup>10</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A determinação das competências tributárias entre os Estados: análise do critério da residência". Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas (ISCAP), n.º 28, 2017, pp. 97-145.

No caso de os contribuintes serem não residentes, o IRS incide apenas sobre os rendimentos obtidos em Portugal (art.º 15.º, n.º 2 do CIRS), de acordo com um critério de tributação limitada ao território em que são obtidos.

Por seu turno, no que concerne às pessoas coletivas, existem vários tipos de sujeitos passivos a considerar.

Especificamente quanto aos residentes em Portugal (critério aferido pela sede ou direção efetiva), que exercem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, estes são tributados, em sede de IRC, pelo seu lucro, isto é, pelo valor que resultar da diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (teoria do balanço) – art.º 3.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CIRC.

Quanto aos residentes, mas que não exercem, a título principal, nenhuma das atividades referidas anteriormente, estão estes sujeitos a IRC pelo seu rendimento global, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas de IRS, e ainda dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito – art.º 3.º, n.º 1, al. b) do CIRC.

Por outro lado, temos também os contribuintes não residentes em Portugal, mas que possuem um estabelecimento estável em Portugal e, por esse motivo, são tributados em sede de IRC sobre o lucro resultante desse estabelecimento estável e respetiva atividade – art.º 3.º, n.º 1, al. c) do CIRC.

Importante será referir que, no caso de os contribuintes não possuírem estabelecimento estável (v.g., quarto grupo de sujeitos passivos a considerar para efeitos de IRC), ou possuírem, mas sem rendimentos que lhes sejam imputáveis, o IRC vai incidir sobre os rendimentos, de forma individual, referentes a cada categoria considerada para efeitos de IRS – art.º 3.º, n.º 1, al. d) do CIRC.

Por conseguinte, é importante referenciar o art.º 4.º do CIRC, mais precisamente o seu n.º 1, uma vez que este consagra uma extensão da obrigação de imposto, que refere que o IRC incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, de todos as pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em Portugal. Pelo contrário, o seu n.º 2 refere que o IRC apenas incide sobre os rendimentos obtidos em território português, quando os contribuintes não tenham sede nem direção efetiva em Portugal.

Neste sentido, podemos afirmar que o critério da residência assenta numa tributação universal ou ilimitada, o que, por outras palavras, significa que o Estado

considera ter sempre o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes, independentemente de onde estes tenham sido obtidos.

Contudo, *“não podemos esquecer as dificuldades que a aceitação deste critério acarreta, ao tributar a totalidade dos rendimentos, considerando por isso não só os obtidos num determinado território, mas também os obtidos noutros Estados. Uma das principais dificuldades tem a ver com a possível ocorrência de uma situação de dupla tributação, em que o contribuinte pode ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar se for por intermédio de uma Convenção de Dupla Tributação (CDT), bilateral, ou de mecanismos internos (unilaterais) com vista a evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional”*<sup>11</sup>.

Assim se entende que a aceitação deste critério, em conjunto com o critério da fonte de obtenção dos rendimentos, cria inúmeras dificuldades, entre elas, a ocorrência da dupla tributação, que terá de ser resolvida pelos Estados, quer internamente, quer através de convenções internacionais em matéria fiscal. Deste modo, os contribuintes podem ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar, quer por intermédio de uma CDT (Convenção de Dupla Tributação) ou de mecanismos internos que visem evitar ou atenuar a dupla tributação internacional.<sup>12</sup>

Outra questão, será a de saber se o conceito de residência se tratará de um conceito autónomo e operativo ao nível do Direito Internacional e da União Europeia, ou se essa noção é definida no âmbito dos Direitos Fiscais Internos.

Neste sentido, tanto o Direito Fiscal da União Europeia, como as Convenções de Dupla Tributação, que seguem, normalmente, a convenção modelo da OCDE, não definem o conceito de “residente” de modo uniforme, pelo que, se for esse o caso, é possível que uma determinada pessoa singular ou coletiva seja considerada residente em mais do que um Estado.

Por não ser um conceito uniforme, até nas CDT, o conceito de "residência" é *“normalmente objeto de remissão para as legislações internas, o que muitas vezes provoca conflitos positivos de residência, relativamente aos quais terão de ser apresentadas soluções concretas. As convenções normalmente remetem para os conceitos de direito interno, efetuando meramente um afastamento da tributação*

---

<sup>11</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "Questões de soberania fiscal: a residência das pessoas singulares como fator de conexão para efeitos de tributação". Cadernos de Direito Actual (7, extraordinário), 2017, pp. 61-75.

<sup>12</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. TEIXEIRA, Glória, A tributação do Rendimento – Perspectiva Nacional e Internacional, Almedina, 2000.

*relativamente a todos aqueles que, à luz das normas de direito interno, não possam ser considerados como residentes para efeitos fiscais. As convenções visariam assim um afastamento da presunção da qualidade de residente em determinados casos, o que leva, na prática, a uma exclusão da tributação relativamente a alguns contribuintes (em claro prejuízo das receitas fiscais de um dado Estado), sem que se percebam claramente os benefícios individuais de tais decisões”<sup>13</sup>.*

Com a livre circulação de pessoas e a facilidade na obtenção de rendimentos em outros Estados que não o da residência, a teoria absoluta de que apenas o Estado de residência poderia tributar nem sempre seria a teoria mais correta.

É por este motivo que se impõe saber se a justificação que fundamenta o critério da residência é compatível com a legislação europeia e internacional – e até mesmo com os respetivos princípios –, ou se a legislação europeia evoluiu de tal maneira, que a tributação com base na residência não conseguiu acompanhar.

Ainda neste contexto, e na senda da doutrina<sup>14</sup>, podemos afirmar que *“a tributação por parte do Estado da residência do contribuinte levanta problemas de compatibilidade com a legislação europeia, desde logo com a mudança de residência e, conseqüentemente, de jurisdição fiscal. Ora, de acordo com o princípio da territorialidade, a mudança de residência implica a cessação da conexão fiscal com o Estado de origem do cidadão e a criação de uma nova conexão fiscal com um novo Estado. Acontece que não existe uma efetiva coordenação entre os Estados no que concerne aos critérios de conexão para efeitos de tributação, o que leva a que, na maior parte dos casos, quer o Estado de origem, quer o Estado da nova residência do contribuinte tentem alargar as suas pretensões fiscais, com vista a não perderem os seus poderes tributários. Daí o surgimento das denominadas exit taxes. Estes “impostos de saída” visam tributar a totalidade (ou algumas categorias) do rendimento e de acréscimos de capital acumulado no país de origem, sendo o seu principal objetivo precisamente o de evitar que, quando se dá uma mudança de residência fiscal, o Estado da origem acaba por perder totalmente os seus poderes fiscais sobre esse contribuinte.”*

---

<sup>13</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, *“Questões próprias da determinação da residência das pessoas coletivas na legislação portuguesa e o critério da residência nas convenções internacionais”*. Cadernos de Direito Actual (8), 2017, pp. 79-94.

<sup>14</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia; DE ANTAS DE BARROS, Miguel, *“EXIT TAXES - A problemática dos impostos de saída, no contexto da tributação por parte do Estado da residência das pessoas singulares e coletivas”*. Revista Portuguesa de Contabilidade, n.º 29, 2018, pp. 69-84.

### 3.1.1. O critério da residência do contribuinte nas Pessoas Singulares

Em sede de IRS, as pessoas singulares residentes em território Português<sup>15</sup> são tributadas pela totalidade dos rendimentos, quer os obtidos em território nacional, quer os obtidos noutros territórios, tal como refere o n.º 1 do art.º 15.º do CIRS – critério da residência do contribuinte.

Refere o n.º 2, também do art.º 15.º do CIRS, que as pessoas singulares não residentes em Portugal<sup>16</sup> são tributadas unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português – critério da fonte de obtenção dos rendimentos.

Neste contexto, e de acordo com o CIRS português, são considerados fiscalmente residentes em Portugal aqueles contribuintes que tenham permanecido em Portugal durante mais do que 183 dias, contínuos ou interpolados, num período de 12 meses, nos termos do art.º 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. São ainda tidos como residentes em Portugal todos aqueles em relação aos quais se suponha que tenham intenção atual de manter e ocupar uma residência habitual no país – art.º 16.º, n.º 1, alínea b) do CIRS.

Ademais, encontram-se previstas nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS algumas ficções legais, no sentido de evitar que os contribuintes por estas abrangidos fiquem sem pagar os impostos devidos.

Assim, no caso dos tripulantes de navios ou aeronaves – art.º 16.º, n.º 1, al. c) do CIRS –, mesmo que não se encontrem em território nacional há mais de 183 dias seguidos ou interpolados, presume-se que possam ser tributados como se fossem residentes em Portugal; quanto ao exercício de funções públicas desempenhadas no estrangeiro – art.º 16.º, n.º 1, al. d) do CIRS –, os contribuintes que as exerçam encontram-se isentos de pagamento de imposto nesse Estado.<sup>17</sup>

De acordo com o n.º 3 do art.º 16.º do CIRS, as pessoas que reunirem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do mesmo artigo, serão consideradas residentes desde o primeiro dia em que permaneçam em Portugal, a não ser que já tenham sido aqui

---

<sup>15</sup> As pessoas singulares residentes em Portugal são tributadas segundo o princípio da universalidade ou do rendimento mundial (*worldwide income principle*), o que quer dizer que estas são tributadas na totalidade dos seus rendimentos, independentemente da sua fonte ser nacional ou estrangeira.

<sup>16</sup> As pessoas singulares não residentes em Portugal são tributadas segundo o princípio da territorialidade, segundo o qual os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conectados com o seu território – cfr. TEIXEIRA, Glória, in Manual de Direito Fiscal, Almedina 2016.

<sup>17</sup> Cfr. art.º 49.º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares e art.º 34º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

residentes em momento anterior, pois nesse caso consideram-se residentes<sup>18</sup> desde o primeiro dia do ano em que se verifique alguma das condições previstas no n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.

São ainda havidos como residentes em território português os nacionais que mudaram a sua residência para um regime fiscal mais favorável, sendo aplicável esta disposição ao ano em que tais sujeitos passivos efetuaram essa mudança e também nos 4 anos seguintes<sup>19</sup>, salvo se o contribuinte provar que a mudança se deve a razões atendíveis; por exemplo, quando o contribuinte tenha de exercer uma atividade temporária por conta de uma entidade patronal domiciliada em território português (cfr. art.º 16.º, n.º 6.º do CIRS).

A condição de residente preceituada no n.º 6 do art.º 16.º do CIRS, é mantida apenas “*enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável*”, conforme o disposto no n.º 7 do art.º 16.º do CIRS.

Além disso, preceitua o n.º 5 do art.º 16.º do CIRS que “*a residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado*”, o que quer dizer que os vários membros do agregado familiar podem não apresentar a mesma residência fiscal, uma vez que a determinação da sua residência é feita individualmente.<sup>20</sup>

Quando, por alguma razão, as pessoas singulares sejam consideradas residentes em ambos os Estados envolvidos na relação jurídico-tributária, podemos lançar mão do disposto no art.º 4.º, n.º 2 da convenção modelo da OCDE, o qual explana alguns critérios para decidir de forma justa qual dos Estados deverá tributar.

Estes “*critérios são de aplicação sucessiva, o que significa que só se passa para o critério seguinte, no caso de o critério anterior não possibilitar a resolução do conflito positivo de residência em causa. Na hipótese de nenhum dos aludidos critérios resolver o problema, caberá às autoridades competentes, de comum acordo, definir a residência relevante para efeitos fiscais*”<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Pelo contrário, deixam de ter a qualidade de residentes a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.ºs 14 e 16 (cfr. art.º 16.º, n.º 4 do CIRS).

<sup>19</sup> Com esta disposição visa-se combater a evasão fiscal promovida pela mudança de residência.

<sup>20</sup> Acontece que, antes das atualizações feitas pela Lei n.º 86-E/2014 de 3 de dezembro, as pessoas que integravam um agregado familiar eram consideradas residentes em Portugal, desde que nesse território residisse a pessoa com o papel de direção do mesmo.

<sup>21</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, “*O critério da residência das pessoas singulares enquanto fator de conexão para efeitos de tributação*”. Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais (Brasil) 18 (1), 2017, pp. 11-15.

Nestes termos, podemos considerar que *“a pessoa singular deverá ser considerada residente somente no Estado, em que possua uma habitação permanente, no Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (o denominado critério do “centro de interesses vitais”), ou no Estado em que permanece habitualmente, ou ainda no Estado da sua “nacionalidade”*<sup>22</sup>.

### **3.1.2. O critério da “residência” nas Pessoas Coletivas**

Em regra, a residência das pessoas coletivas é aferida tendo em conta o local da sua sede social, a sua direção efetiva; e, alguns ordenamentos jurídicos, o local onde a sociedade foi constituída.

No que diz respeito à direção efetiva da empresa, esta é determinada em função do local onde ocorre a gestão da mesma, onde se reúnem os órgãos sociais e onde são tomadas as decisões administrativas. Pode acontecer que surja, no âmbito deste conceito, alguma incerteza, uma vez que o Estado onde se exerça efetivamente a atividade económica poderá não ser o mesmo onde se localizam os órgãos e onde se tomam as decisões.

Contudo, o significado deste conceito é traduzido no local onde os negócios são dirigidos e fiscalizados, isto é, o local onde são efetivamente tomadas as decisões. Pelo que se depreende, apesar de a atividade económica ser exercida num local, a direção efetiva é onde se tomam as decisões mais importantes referentes a uma determinada empresa.

Em Portugal, a determinação de residência em sede de IRC encontra-se consagrada no art.º 2.º, n.º 3 do CIRC, no qual se encontram preceituados dois elementos de conexão, designadamente a sede e a direção efetiva. Neste sentido, basta que a pessoa coletiva tenha sede ou direção efetiva em Portugal (ou em outro qualquer Estado), para ser considerada residente.

Relativamente à sede, esta cumpre as exigências do Direito Comercial e por isso é obrigatório que conste no contrato de trabalho das pessoas singulares o local onde se vai situar determinada empresa.

---

<sup>22</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, *"O critério da residência das pessoas singulares enquanto fator de conexão para efeitos de tributação"*. Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais (Brasil) 18 (1), 2017, pp. 11-15.

No que diz respeito à direção efetiva<sup>23</sup>, esta considera-se situada no local onde se encontra a administração da empresa e onde são tomadas as decisões referentes à gestão desta, o que pode gerar situações de dupla residência, por exemplo quando a sede se encontra localizada num Estado e os poderes de administração noutro.

### **3.2. Critério da fonte de obtenção dos rendimentos**

No âmbito da determinação do poder tributário de um Estado, surge ainda o critério da fonte, o qual consiste em tributar os rendimentos provenientes do local da fonte de obtenção dos rendimentos de um determinado contribuinte<sup>24</sup>.

Neste contexto, surge o princípio da territorialidade, que preceitua que um determinado Estado tem o direito de tributar os rendimentos com fonte no seu território, ainda que os rendimentos pertençam a nacionais ou estrangeiros, residentes ou não residentes.

São várias as jurisdições que utilizam este critério, ao tributarem os rendimentos com fonte no seu território, independentemente do Estado de residência do contribuinte. Não obstante, o critério da fonte não é tão simples quanto parece; senão note-se que existem situações sobre as quais não é possível identificar o local onde foi exercida a atividade ou onde foi gerado o rendimento.

Tendo em conta a dificuldade inerente à fixação da localização da fonte de alguns rendimentos, poderemos recorrer a outros “subconceitos” de fonte, por forma a suprir essa dificuldade, designadamente conceitos como a fonte de produção e a fonte de pagamento.

Relativamente ao conceito da fonte de produção, este diz respeito à fonte em sentido económico ou fonte do rendimento propriamente dita; isto é, corresponde ao lugar onde foi produzido o rendimento ou ao lugar onde se encontra o capital e onde é exercida a atividade.

Já o conceito da fonte de pagamento ou da fonte em sentido financeiro traduz-se no pagamento do rendimento e já não na sua produção. No âmbito deste conceito, o

---

<sup>23</sup> Este elemento surgiu com o objetivo de combater as empresas com sede, abusivamente, em paraísos fiscais. Porém, com a evolução informática, nos dias de hoje isso já não acontece e é muito normal que uma empresa tenha sede efetiva num local e sede estatutária noutro, sem que por detrás disso exista algum propósito de fraude fiscal.

<sup>24</sup> O local da fonte trata-se do local onde foi gerado o rendimento.

Estado da fonte é aquele em que o rendimento é pago ou colocado à disposição do contribuinte.

Dada a dificuldade de determinação da “origem” e da fonte de um determinado rendimento, a lei preceitua para cada tipo de rendimento o critério adequado para esse efeito.

É nesse sentido que Portugal dispõe, no conjunto das normas constantes no seu ordenamento jurídico-fiscal, de disposições legais esclarecedoras nesse sentido, nomeadamente no art.º 18.º do CIRS e no art.º 4.º, n.º 3 (e seguintes números) do CIRC.

Deste modo, podemos referir algumas situações como, por exemplo:

- (a) Rendimentos do trabalho: nesta situação, tem-se em conta o local de exercício da atividade que dá origem ao rendimento ou à localização da entidade empregadora.
- (b) Rendimentos de imóveis: neste caso, incluindo as transmissões dos mesmos, estes rendimentos devem reportar-se ao local onde se situam efetivamente os imóveis.
- (c) Rendimentos de capitais, pensões, jogo, lotarias e apostas e operações relativas a instrumentos financeiros derivados: no âmbito destes rendimentos deve ter-se em conta se a sede da entidade devedora do rendimento se encontra em território nacional, ou se existe, no território nacional, estabelecimento estável ao qual deva imputar-se o pagamento dos mesmos.

Pelo contrário, estes rendimentos não se consideram obtidos em território português quando constituam encargo de estabelecimento estável noutra território – cfr. art.º 4.º, n.º 4 do CIRC e art.º 18.º, n.º 3 do CIRS.

### **3.2.1. A não discriminação entre residentes e não residentes**

O princípio da não discriminação<sup>25</sup> encontra-se consagrado no art.º 24.º da Convenção Modelo da OCDE. Este princípio contempla duas vertentes distintas, ou seja, uma vertente objetiva e outra subjetiva.

Ora vejamos: a objetiva, que se traduz no facto de os contribuintes não residentes serem tributados da mesma forma que os restantes residentes de um determinado Estado.

---

<sup>25</sup> Este princípio aplica-se a todos os contribuintes, independentemente da sua residência, que se encontrem em situações idênticas.

Este princípio aplica-se a todos de igual forma; porém, existem situações em que a “discriminação” é acordada pelos Estados. Por exemplo, a questão dos não residentes, cujos Estados de residência celebraram com Portugal CDT, podem consistir no facto de que a taxa a ser aplicada a estes fosse superior em relação à aplicável aos residentes.<sup>26</sup>

Aqui se presume que nos encontramos perante uma situação de subcapitalização e, por essa razão, o atual art.º 67.º do CIRC, antes 57.º-C do CIRC<sup>27</sup>, foi alterado.

Esta disposição diferenciava nitidamente o endividamento excessivo de credores residentes e não residentes, sendo que não admitia, quanto a financiamentos prestados por estes, a dedutibilidade de juros na parte considerada em excesso.

Atualmente, este art.º 67.º do CIRC afasta os não residentes de Estados europeus da aplicação do regime da subcapitalização, mantendo a distinção entre residentes e não residentes.

Deste modo, existem convenções celebradas por Portugal com outros Estados, por exemplo, com o Luxemburgo, a Roménia, a Suécia e a Ucrânia, no âmbito das quais é tido como principal fundamento o princípio da não discriminação.

Pelo contrário, existem situações onde Portugal continua a adotar medidas discriminatórias, nomeadamente no que diz respeito aos Estados que não pertencem à União Europeia. Neste sentido, são várias as convenções que entendem que o princípio da não discriminação não impede que sejam aplicadas normas internas no âmbito do regime da subcapitalização. É o caso, por exemplo, da Espanha, da Eslováquia, da Índia, de Macau, de Marrocos e da Roménia.

Quanto à vertente subjetiva, importa saber a quem se aplica este princípio, pelo que se conclui que este se aplica as sociedades com sede (ou direção efetiva) no estrangeiro, o que faz com que o Estado não possa introduzir discriminações entre as sociedades nacionais e estrangeiras, incluindo as suas sucursais e filiais.

Neste contexto, depreendemos que nem os estabelecimentos estáveis nem as sociedades a cujo capital pertençam; ou seja, cujo capital seja controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes no estrangeiro, não se encontram sujeitas num Estado a uma tributação mais onerosa do que aquela a que estão sujeitas as empresas desse mesmo Estado.

---

<sup>26</sup> Esta discriminação não se baseia na nacionalidade (que não é, à partida, um critério relevante em termos fiscais), mas sim na residência fiscal dos contribuintes.

<sup>27</sup> Esta norma contradizia totalmente a ideia que se pretendia transmitir com o art.º 24.º da Convenção Modelo da OCDE.

Ainda no âmbito do princípio da não discriminação importa fazer referência à cláusula da nação mais favorecida. Esta significa que um determinado Estado-Membro não deve conceder aos outros Estados-Membros um tratamento menos favorável, em comparação com aquele que oferece aos nacionais de um outro Estado, com o qual tenha sido celebrado um tratado, quer esse Estado faça parte da UE, que seja um país terceiro.<sup>28</sup> Desta forma, o que importa saber é se entre os Estados-Membros da UE se pode invocar o direito de um tratamento mais favorável relativamente a um dos Estados contratantes a um terceiro, tendo como base fundamental a cláusula da nação mais favorecida.

---

<sup>28</sup> Cfr. PINHEIRO, Gabriela, *A Fiscalidade Direta da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, pp. 163-164.

## 4. A Dupla Tributação nos impostos sobre o rendimento

### 4.1. Enquadramento Histórico

No final do século XIX, surge o fenómeno da dupla tributação e a conseqüente necessidade de o combater.

Desde esse momento, começaram a surgir as primeiras convenções, a primeira foi celebrada entre a Alemanha e Itália, em 1925, e foi a partir desta que se intensificaram as relações económicas entre países europeus e simultaneamente o aumento da celebração de posteriores tratados.

Uma vez que estávamos perante um momento de fragilidade e dependência económica dos Estados Unidos da América, devido à Segunda Guerra Mundial, achou-se necessário proceder à unificação da Europa. Foi nesse sentido, que Robert Schuman com a colaboração de Jean Monnet, elaborou o “Plano Schuman”<sup>29</sup>.

Nesse plano, pretendia-se assegurar a paz entre países europeus e em conjunto controlar a produção do carvão e do aço<sup>30</sup>.

Nesse segmento, surgiu o Mercado Único, o qual fez com que aumentasse a circulação de pessoas, bens, serviços e capitais pela Europa, causando assim uma grande alteração ao nível dos sistemas fiscais dos países europeus.

Face a este aumento de circulação pela Europa, ao contacto entre diferentes ordenamentos jurídicos, bem como às grandes alterações dos sistemas fiscais internos, surge no final do XIX o fenómeno da dupla tributação.

Tendo em conta, designadamente, as alterações sofridas nos sistemas fiscais internos de cada país, seria necessário harmonizá-los de alguma forma.

Nesses termos, foi necessário recorrer ao Direito da União Europeia, uma vez que este prevalece<sup>31</sup> e tem autonomia face aos ordenamentos jurídicos dos países europeus, podendo assim limitar a sua soberania fiscal.

---

<sup>29</sup> Divulgado a 9 de maio de 1950, hoje considerada a data de nascimento da União Europeia.

<sup>30</sup> Cfr.

[https://europa.eu/european-union/sites/europa.eu/files/docs/body/robert\\_schuman\\_pt.pdf](https://europa.eu/european-union/sites/europa.eu/files/docs/body/robert_schuman_pt.pdf).

<sup>31</sup> Do primado do Direito Comunitário, resulta “a impossibilidade, para os Estados, fazerem prevalecer, contra um ordenamento jurídico por eles aceite sob condição de reciprocidade, um ato unilateral ulterior; o qual não poderá assim ser oponível à ordem comum.” Ademais, o Acórdão de 15.07.64, Proc. n.º 6/1964, refere expressamente do primado do Direito Comunitário – Cfr. TELES, Miguel Galvão, in “Constituições dos Estados e Eficácia Interna do Direito da União e das Comunidades Europeias – em particular o art.º 8 n.º 4 da Constituição Portuguesa”, p. 295, disponível *online* em: <https://www.mlgs.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/421.pdf>.

Assim, associada à liberdade de circulação de mercadorias, temos a tributação indireta (caso do IVA), que é efetuada com fundamento nos artigos 90.º a 93.º do Tratado da UE<sup>32</sup>.

Por outro lado, associada à liberdade de circulação de pessoas e capitais, temos a tributação direta, que diz respeito aos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC ou equivalentes noutros Estados) e que é da competência dos Estados Membros, sendo, no entanto é igualmente, influenciada pelo Direito da União Europeia, “*o que implica que não podem existir medidas fiscais que sejam contrárias ao exercício das liberdades fundamentais consagradas no TFUE<sup>33</sup>, designadamente: livre circulação de trabalhadores (art.º 45 n.º 2 do TFUE), direito de estabelecimento (art.º 49 1ª parte e art.º 57 3ª parte do TFUE), livre prestação de serviços, livre circulação de capitais (art.º 63 do TFUE) e a proibição da discriminação em razão da nacionalidade*”<sup>34</sup>.

Concretamente no tocante ao princípio da não discriminação, este encontra-se consagrado no art.º 18.º do TFUE, o qual indica, no seu n.º 1, que “*no âmbito da aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade*”, uma vez que essa discriminação viola o princípio da igualdade, ao arrepio do aludido Tratado.

Neste contexto, importante será referir que conforme a doutrina de Paula Rosado Pereira<sup>35</sup>, “*a extensão do princípio da não discriminação ao campo da tributação direta revela-se fundamental para a eliminação dos obstáculos e para a concretização do mercado interno.*”

Neste mesmo seguimento, Alberto Xavier<sup>36</sup> refere que o princípio da não discriminação “*consiste na defesa de um tratamento, para os nacionais de um estado contratante, que não seja mais gravoso do que aquele dado aos nacionais do outro Estado que se encontrem na mesma situação, a cláusula da nação mais favorecida vai mais longe, determinando a concessão aos nacionais de um daqueles Estados, do tratamento mais favorável dado pelo outro a um terceiro Estado*”.

---

<sup>32</sup> Podemos consultar a versão mais recente em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12002E/TXT&from=PT>

<sup>33</sup> Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>34</sup> Cfr. MENDES, Artur José, Harmonização da Fiscalidade Direta na UE, Evolução, Perspetivas: A diretiva da poupança, 2011, p. 26, disponível *online* em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3473/1/Direito%20Fiscal%20Europeu-Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado%20FINAL.pdf>.

<sup>35</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Coimbra: Almedina, 2004.

<sup>36</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 277.

Face ao exposto, e por forma a evitar situações de discriminação (e a consequente violação dos princípios da União Europeia), foram criados elementos de conexão capazes de definir especificamente a competência para tributar determinados factos.

Destarte, os Estados exercem o seu poder tributário de acordo com os critérios da residência e da fonte, conforme já tivemos oportunidade de referir.

## 4.2. O fenómeno da Dupla Tributação

Tal como foi abordado anteriormente, com o aumento da circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, promoveu-se a cooperação (fiscal, entre outro tipo de cooperações) entre Estados, a ponto de se alterar a realidade internacional.

Por outro lado, e em face de tais realidades, surgem alguns problemas, que requereram a mudança de alguns conceitos utilizados no passo, tendo surgido problemas/questões tais como a dupla tributação, do qual nos ocupamos neste nosso contributo.

Mais especificamente, a existência de relações jurídico-fiscais plurilocalizadas (isto é, em conexão com mais do que um ordenamento jurídico) gerou a necessidade de criar vários tipos de conexões (de natureza real e pessoal) para efeitos de tributação<sup>37</sup>.

Na verificação de diferentes elementos de conexão relativamente ao mesmo imposto, poderemos estar perante situações de dupla (ou múltipla) tributação<sup>38</sup> (isto é, conflitos positivos de tributação), ao passo que caso um mesmo rendimento não seja tributado em nenhuma jurisdição, se verifica um conflito negativo de tributação ou tributação zero<sup>39</sup>. Esta última situação é indissociável da questão da fraude e da evasão fiscal, com riscos de erosão da base tributária dos Estados<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal. Novas Edições Acadêmicas, 2020.

<sup>38</sup> Um conflito positivo de dupla tributação acontece sempre que seja pago, em dois ou mais ordenamentos jurídicos, um imposto cumulativamente: (i) com a mesma natureza (identidade do imposto); (ii) sobre a mesma realidade (identidade do objeto); (iii) referente à mesma entidade (identidade do sujeito); (iv) relativamente ao mesmo período de tributação (identidade do período de tributação).

<sup>39</sup> Cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, pp. 80 e ss.

<sup>40</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal. Novas Edições Acadêmicas, 2020.

Segundo, Alberto Xavier<sup>41</sup>, a dupla tributação 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”.

Ainda de acordo com a doutrina, a dupla tributação pode definir-se como “a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos”<sup>42</sup>.

No mesmo sentido, o Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2007, proferido no âmbito do Processo 0126/06, refere que a dupla tributação “(...) surge quando dois Estados se arrogam o direito de tributar uma mesma situação (identidade do objeto), 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”.

A dupla tributação deve-se, portanto, à interligação de diferentes sistemas fiscais, que adotam normas jurídicas diferentes.

Nas palavras de Patrícia Anjos Azevedo<sup>43</sup>, “os factos tributários podem encontrar-se em conexão com mais do que um ordenamento jurídico. É o que sucede no caso de uma sociedade comercial com sede em Portugal que obtém rendimentos em Portugal e em França. Tal sociedade, por força do art.º 4.º, n.º 1 do CIRC (Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), será tributada em sede de IRC pelos rendimentos obtidos em Portugal e pelos rendimentos obtidos em França, uma vez que, tratando-se de uma pessoa coletiva residente, são tributáveis em Portugal quer os rendimentos de fonte interna, quer os de fonte externa, ao abrigo do critério da residência, que se materializa numa obrigação pessoal ou ilimitada ou, seja, na worldwide income taxation of residents. Por seu turno, em França, à semelhança do que acontece em muitos outros Estados, existe uma norma idêntica à do n.º 2 do art.º 4.º do CIRC, de acordo com a qual as entidades não residentes encontram-se sujeitas ao imposto sobre o rendimento desse território, mas apenas relativamente aos rendimentos aí obtidos – trata-se aqui do critério da fonte, que se traduz numa obrigação fiscal limitada ou real. Deste modo, os rendimentos obtidos em França pela sociedade com

---

<sup>41</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.

<sup>42</sup> Cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, pp. 80-81.

<sup>43</sup> ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar". *Cadernos de Dereito Actual* (6), 2017, pp 31-65.

*sede em Portugal encontram-se sujeitos a uma dupla tributação internacional, da qual resulta de um conflito positivo de competências entre Portugal e França.”*

*Ainda de acordo com a mesma autora aqui citada<sup>44</sup>, “a dupla tributação ocorre quando se dá um concurso positivo de normas, originando-se a constituição de mais do que uma obrigação de imposto, com identidade do facto gerador do imposto e pluralidade de normas. A identidade do facto gerador ocorre perante a identidade do objeto, a identidade do sujeito, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto. Quanto à pluralidade de normas, verifica-se que as normas deverão pertencer a ordenamentos jurídicos distintos, originando um conflito entre duas ou mais jurisdições fiscais.”*

No que toca à Europa, embora seja fulcral que se respeite a livre circulação de pessoas, trabalhadores e capitais (assim como as restantes liberdades), bem como os princípios da União Europeia, há ainda espaço à liberdade dos Estados, no que concerne a criação dos respetivos sistemas fiscais e normas integrantes.

É, essencialmente, por existir esta “margem de manobra” concedida aos Estados Europeus, que se concretizam incoerências em contactos transfronteiriços, ou seja, o facto de dois estados se conectarem numa situação fiscal (cada um com orientações fiscais diferentes) à partida, já nos remete para uma situação de dupla tributação, pelo que se torna essencial estabelecer uma boa comunicação e cooperação entre Estados, com vista à melhor harmonização possível dos sistemas tributários, impedindo, assim, possíveis situações de prejuízo para os sujeitos passivos.

Acresce que, uma outra situação que potencia a dupla tributação, se prende com a variedade de elementos de conexão que cada Estado comporta no seu sistema fiscal.

Mais concretamente, podemos afirmar que, em face da existência de uma diversidade de normas de ordenamentos jurídicos diferenciados, surgem normas de Direito Fiscal Internacional (diga-se que não se encontram em causa apenas as relações entre Estados-Membros da União Europeia), que corresponde a um conjunto de normas jurídico-tributárias, com o objetivo de regular as relações entre os Estados e também entre Estados e pessoas jurídicas (singulares ou coletivas), quando se encontrem em causa

---

<sup>44</sup> Cfr. ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar". Cadernos de Dereito Actual (6), 2017, pp 31-65.

situações jurídico-tributárias plurilocalizadas, ou seja, situações em conexão com mais do que um ordenamento jurídico-tributário<sup>45</sup>.

Neste seguimento, e segundo Gerd Willi Rothmann<sup>46</sup>, “*no Direito Tributário Internacional, a expressão ‘elemento de conexão’ refere-se a determinado evento, a partir do qual a norma vincula a atribuição da competência tributária a determinado Estado. Deixando de lado a nacionalidade, que caiu em desuso (praticamente só é adotado pelos Estados Unidos, Filipinas e Turquia), os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino*”.

Como base no que já foi explicitado anteriormente nesta dissertação, podemos afirmar que os elementos que originam maior probabilidade de dupla tributação são os elementos da residência e da fonte.

De facto, e uma vez que se adota um princípio fundado na tributação ilimitada<sup>47</sup>, no que diz respeito aos seus residentes; e um princípio de tributação limitada, no que concerne aos não residentes, esta situação faz com que tanto o Estado da fonte como o da residência se arroguem o poder de tributar o mesmo sujeito passivo.

O mesmo acontece quando os Estados adotem o mesmo elemento de conexão, nomeadamente o da residência, mas com sentidos diversos, o que poderá levar a que o sujeito passivo possa ser considerado residente em ambos os Estados e, por isso, se encontre sujeito a tributação em mais do que um Estado, pelo mesmo fator de conexão (neste caso, residência).

O problema, aqui, prende-se com o facto de os dois (ou mais) Estados terem, efetivamente, competência de tributar um determinado sujeito passivo, sendo que o problema está em saber qual deles irá tributar o rendimento. Note-se que nunca se poderá impor ao sujeito passivo o pagamento em duplicado do mesmo imposto (isto é, a duplicação de coleta).

Face a tudo o exposto, a dupla tributação traz consigo graves consequências ao nível económico, no que diz respeito ao normal funcionamento do mercado único, uma vez que compromete a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais.

---

<sup>45</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre este conceito, veja-se PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010, pp. 21 e ss.

<sup>46</sup> ROTHMANN, Gerd Willi, *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital?*, In: Rocha, Sérgio André, *Tributação Internacional – São Paulo: Quartier Latin*, 2013, p. 56.

<sup>47</sup> Designado, no Direito anglo-saxónico, por *Worldwide Income Taxation of residents*.

A dupla tributação implica, ainda, a violação da justiça fiscal, traduzindo-se num excesso de carga tributária para os contribuintes, indo assim contra o disposto na nossa Constituição, que refere 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”* – cfr. art.º 104.º, n.º 1 da CRP.

De maneira a tentar atenuar (ou eliminar) este problema, e uma vez que não existem normas internacionais que regulem esta situação, os Estados viram-se obrigados a resolver a situação de outra forma, ou seja, celebrando entre si acordos onde ficam estabelecidos os parâmetros e as limitações das suas competências tributárias, nascendo daqui as CDT (Convenções para Evitar a Dupla Tributação)<sup>48</sup>. Além destas medidas bilaterais, existem também medidas unilaterais, consoante explanaremos mais adiante.

#### **4.2.1. Os requisitos do conceito de Dupla Tributação**

De acordo com a análise apresentada até agora, depreendemos que a dupla tributação existe no âmbito do concurso de normas existentes entre dois (ou mais) ordenamentos jurídicos distintos, sobre o mesmo contribuinte, o mesmo facto tributário e no mesmo período de tempo.

Portanto, importa estudar os dois requisitos deste conceito separadamente, ou seja: a identidade do facto e a pluralidade de normas.

##### **4.2.1.1. A identidade do facto (ou seja, a regra das quatro identidades)**

No que concerne à dupla tributação, é importante efetuar uma distinção entre: dupla tributação jurídica e dupla tributação económica.

Ora, a dupla tributação económica verifica-se sempre que o imposto incida sobre o mesmo período de tempo, mas sobre sujeitos passivos diferentes<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Tema que irá ser tratado mais adiante, aquando da análise dos métodos para evitar ou atenuar a dupla tributação.

<sup>49</sup> PIREs, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984, refere o seguinte: *“se o sujeito passivo for diverso, mais precisamente se não for a mesma a pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto objetivo, continua a verificar-se a dupla tributação, mas dupla tributação económica”*.

A dupla tributação jurídica refere-se ao mesmo período de tempo, mas ao mesmo sujeito passivo.

Neste sentido, e no fundo, estes tipos de dupla tributação diferem no que toca à incidência subjetiva.

Uma vez que o nosso estudo versa especialmente sobre a dupla tributação jurídica, podemos afirmar que, para que estejamos perante a dupla tributação jurídica, é necessário que se cumpra a regra das quatro identidades<sup>50</sup>, bem como a conexão com um ou mais ordenamentos jurídicos distintos<sup>51</sup>.

Segundo a doutrina de Alberto Xavier<sup>52</sup>, a regra das quatro identidades comporta o seguinte: (i) identidade do objeto, (ii) identidade do sujeito, (iii) identidade do período tributário e (iv) identidade do imposto.

No mesmo seguimento, podemos afirmar que, para que se concretize a dupla tributação, é necessário que se encontrem reunidos vários pressupostos, sendo que um deles é, precisamente, a verificação da regra das quatro identidades.

Sem prescindir, convém referir que existem divergências doutrinárias relativamente ao facto de a regra das quatro identidades ser ou não essencial para que este fenómeno se verifique.

A título exemplificativo, temos a doutrina de Manuel Pires<sup>53</sup>, que defende a dupla tributação como sendo a sujeição de um facto tributário a uma pluralidade de normas, sendo que, por isso, dá origem a mais do que um imposto.

Note-se que o referido autor prescinde de duas das identidades: a identidade do imposto e a identidade do período tributário.

Desta forma, Manuel Pires defende a sua posição argumentando que *“a identidade do pressuposto de facto, como é acolhido na norma jurídica, é definidor da fisionomia de cada tributo, diferencia ou identifica por características objetivas, os diversos impostos.”*

No mesmo âmbito, o mesmo autor salienta que *“igualmente não se torna necessária a referência ao aspeto temporal para definir dupla tributação. Se o*

---

<sup>50</sup> Cfr. Acórdão do do STA, proferido no âmbito do Processo n.º 041/12.5BEALM 0272/18, de 6/11/2019, o qual refere que *“em sentido jurídico, ocorre uma situação de dupla tributação quando se verifica, a regra das quatro identidades: do objecto, do sujeito passivo, do período tributário e do imposto”*.

<sup>51</sup> Cfr. Acórdão do STA, Processo n.º 041/12.5BEALM 0272/18, de 6/11/2019, o qual refere que *“Esta dupla tributação é internacional quando as normas em colisão integram ordenamentos de dois diferentes Estados. Está em causa a pretensão de dois Estados tributarem, na titularidade de uma mesma pessoa, o mesmo rendimento (em impostos sobre o rendimento), relativamente a um mesmo ano fiscal.”*

<sup>52</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.

<sup>53</sup> Cfr. PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, INCM, 1984.

*pressuposto é idêntico, se o facto é o mesmo, idêntico será o aspeto temporal, sendo indiferente o momento da liquidação ou da cobrança ou o ano orçamental de referência”.*<sup>54</sup>

Num outro prisma, surge a doutrina de Alberto Xavier, que sustenta que *“relativamente aos impostos periódicos por natureza, é exigível o requisito da identidade do período. Tal requisito apenas não será exigível noutros tipos de impostos, como os impostos sobre o consumo, nos quais é preponderante o critério da identidade do objeto ou a identidade da transmissão do bem ou da mercadoria”.*<sup>55</sup>

Neste contexto, entendemos que a regra das quatro identidades confere à dupla tributação um conceito muito mais completo e rigoroso, pelo que nos parece essencial que estejam sempre verificadas as quatro identidades, para que se possa verificar a dupla tributação.

Ora vejamos:

(i) Identidade do facto – é essencial saber sobre o que vai incidir efetivamente o imposto para, futuramente, ser alocado o imposto devido ao facto tributário;

(ii) Identidade do sujeito – é fulcral, uma vez que temos de saber se o imposto incide duplamente sobre o mesmo contribuinte ou se incide duplamente sobre dois contribuintes distintos. Neste caso, serão duplas tributações distintas, a primeira jurídica e a segunda económica. Pode acontecer também, que ao não sabermos quem é o contribuinte, não temos a certeza de que se verifica efetivamente a dupla tributação;

(iii) Identidade do imposto – é muito importante saber qual o imposto que está a ser aplicado, para sabermos se realmente é o mesmo imposto que incide duplamente sobre o mesmo contribuinte, pois caso contrário não estaríamos perante este fenómeno;

(iv) Identidade do período tributário – o mesmo acontece em termos de espaço temporal, uma vez que se não se verificar a dupla tributação no mesmo período poderá acontecer não estarmos perante a dupla tributação. Isto é, o contribuinte, por algum motivo, pode ter auferido rendimentos duas vezes, em dois períodos de tempo distintos (como acontece no caso dos rendimentos que dão origem a impostos periódicos); e, nesse caso, já não estaríamos perante o fenómeno da dupla tributação.

---

<sup>54</sup> PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, INCM, 1984, pp. 70-76.

<sup>55</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 33-36.

#### 4.2.1.2 Pluralidade de normas

Outro requisito essencial para que se verifique o fenómeno da dupla tributação, é o da conexão de elementos entre jurisdições fiscais diferentes. Isto é, quando um determinado ordenamento jurídico-tributário entra em contacto com outro ou outros totalmente diferentes, dá-se uma divergência de normas e por isso poderá acontecer a dupla tributação.

Face ao exposto, podemos identificar três tipos de dupla tributação diferente, a saber:

- (i) A dupla tributação jurídica interna, que acontece quando esteja em causa o concurso de normas pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico;
- (ii) A dupla tributação interterritorial, que acontece quando as normas pertençam a ordenamentos jurídicos de espaços fiscais autónomos, mas dentro do mesmo Estado;
- (iii) A dupla tributação internacional, que se verifica quando se dá a colisão entre sistemas fiscais de ordenamentos jurídicos diferentes pertencentes a Estados soberanos.

Em todos estes tipos de dupla tributação, a problemática é a mesma, ou seja, o facto de existirem vários elementos de conexão entre Estados e, ainda, estes por vezes terem significados iguais com interpretações distintas ou distintos entre si.

Referimo-nos, aqui, a elementos de conexão tais como o da residência e o da fonte, em que o primeiro visa tributar determinado contribuinte como residente, independentemente de ter obtido os rendimentos no Estado da residência ou no estrangeiro; e o segundo considera que, como proporcionou condições para a obtenção do rendimento, tem legitimidade para tributar, sendo neste prisma que se verifica uma discrepância entre Estados e elementos de conexão.

Posto isto, podemos afirmar que, de facto, se tornou essencial a criação de métodos que têm em vista a atenuação e/ou eliminação da dupla tributação, métodos esses que se manifestam, como sendo mecanismos destinados a impedir que um determinado rendimento seja tributado mais do que uma vez, na esfera jurídica do mesmo contribuinte (a esfera poderia ser distinta, se estivéssemos a estudar a dupla tributação económica).

Ora, e em conformidade com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo<sup>56</sup>, de 06/11/2019, “*os Estados estão conscientes da necessidade de eliminar esta cumulação internacional de tributações, porquanto a desejável, e inevitável, internacionalização das*

---

<sup>56</sup> Cfr. Acórdão do STA, Processo n.º 041/12.5BEALM 0272/18, de 6/11/2019.

*relações económicas resultaria, de outro modo, gravemente prejudicada. A forma mais equilibrada de o conseguirem, uma vez que implica a partilha amigável das pretensões tributárias nacionais, com o conseqüente abdicar mútuo de parte delas, é a celebração de convenções bilaterais (CDT), norteadas pela regra da reciprocidade e, normalmente, baseadas em modelos de convenção-tipo, as quais revestem a natureza jurídica de mera recomendação.<sup>57</sup> Assim, quando um determinado contribuinte singular obtém rendimentos num país com o qual Portugal celebrou uma CDT em sede de Imposto sobre o Rendimento, será sempre importante apurar o que as regras desse acordo dispõem quanto à eliminação da dupla tributação. Se houve tributação em imposto sobre o rendimento no país em que tal rendimento foi obtido, potencialmente, haverá uma situação de dupla tributação, que pode ser minorada pelo mecanismo do crédito de imposto (ou da imputação). De forma muito resumida, este mecanismo confere ao contribuinte com residência fiscal em Portugal uma dedução à coleta pela menor das seguintes importâncias: imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro e a fração da coleta do I.R.S. correspondente a esses rendimentos obtidos no estrangeiro.”<sup>58</sup>*

---

<sup>57</sup> Cfr. MORAIS, Rui Duarte, Dupla Tributação Internacional em IRS, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 1, abril de 2008, pp. 109 e ss.; XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2ª. Edição Atualizada, Almedina, 2007, pp.31 e ss. e 97 e ss.; SANCHES, J. L. Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 80 e ss.

<sup>58</sup> Cfr. art.º 81.º, n.ºs 1 e 2 do CIRS., na redação em vigor em 2006; art.º 24.º, n.º 1 da CDT celebrada entre Portugal e a Alemanha, aprovada pela Lei 12/82, de 3/6; Acórdão do STA, 2.ª Secção, de 15/03/2006, recurso 1211/05; Acórdão do STA, 2.ª Secção, de 12/07/2006, recurso 126/06; PEREIRA, Paula Rosado, Manual de IRS, 2ª. Edição, Almedina, 2019, pp. 303 e ss.

## **5. Métodos para evitar ou atenuar a Dupla Tributação**

Tal como já tivemos oportunidade de mencionar anteriormente neste nosso estudo, a dupla tributação prende-se, essencialmente, mas não só, com o facto de existirem diferentes sistemas fiscais, cujas normas não coincidem.

Deste modo, pode acontecer que, numa determinada situação, o rendimento de um dado contribuinte seja tributado simultaneamente no Estado da sua residência e no Estado da fonte de obtenção dos rendimentos.

Pode ainda acontecer, pelo menos teoricamente, a circunstância em que o rendimento de um contribuinte não seja tributado em nenhum dos Estados.

Neste sentido, estaremos perante uma situação de dupla tributação positiva, quando se verifique a simultânea tributação na residência e na fonte, causando esta problemas ao nível da livre circulação de pessoas, bem como, ao nível do próprio crescimento económico, já que tal facto poderá distorcer a concorrência, tornando um determinado Estado menos atrativo ao investimento.

Por outro lado, estaremos perante uma situação de dupla tributação negativa, quando não haja tributação nem na residência nem na fonte, o que pode potenciar a evasão e fraude fiscais, pela ausência de normas de incidência e por outros fatores diversos, como seja a facilidade do abuso de convenções e a existência de paraísos fiscais, com as condições vantajosas que oferecem, na atração de grandes investimentos e de grandes fortunas.

Face o exposto, entende-se que o fenómeno da dupla tributação, conforme já fomos referindo, acarreta inúmeras desvantagens no que concerne à livre circulação de pessoas, bens, serviços e mercadorias, e também ao próprio crescimento económico.

Nesta senda, entendeu-se necessária a criação de métodos capazes de eliminar ou, pelo menos, atenuar a dupla tributação.

Neste contexto, surgiram medidas bilaterais e unilaterais, com vista a fazer face a esses fenómenos.

Destarte, temos, por um lado, as medidas unilaterais, que são adotadas por cada Estado, no seu ordenamento jurídico, internamente, com a finalidade de combater a dupla tributação internacional.

Por outro lado, temos as medidas bilaterais, que se traduzem em convenções ou em tratados internacionais, que visam evitar a dupla tributação (ao mesmo tempo que

visam evitar a fraude e evasão fiscais) e que são celebradas entre o Estado da residência do contribuinte e o Estado da fonte de obtenção de rendimentos.

É precisamente nas aludidas convenções que se regula o modo de tributar os factos tributários que entram concretamente em conflito, isto é, os factos que, por algum motivo, possuem uma disposição legal idêntica em diferentes Estados. Tenta-se, com estas convenções, entre outros objetivos, evitar a verificação da dupla tributação.

É neste sentido que a pluralidade de normas é um dos principais motivos para a ocorrência da dupla tributação. E foi precisamente por esse motivo que foi necessário criar um contributo válido, num âmbito alargado, que pusesse fim a este fenómeno, pelo que surgiram as convenções para evitar/eliminar a dupla tributação.

No entanto, e muito embora o modelo mais utilizado ao nível mundial seja a convenção modelo da OCDE, não existe apenas um modelo adotável no contexto destas convenções internacionais.

Começemos pela convenção-modelo, digamos, com mais aceitação ao nível mundial, isto é, a convenção modelo da OCDE, conhecido como o modelo dos países “ricos”, visto que se funda na ideia de que o Estado da fonte de obtenção de rendimentos é que deve ter a obrigação de eliminar a dupla tributação, ou seja, implica-se, aqui, que o país da residência é que tem a legitimidade de tributar.

Na sequência deste modelo (e, como alternativa), surgiu a convenção modelo da ONU que, apesar de seguir a mesma base do modelo da OCDE, difere no que diz respeito ao poder de tributar. Neste modelo, privilegiam-se os poderes do Estado da Fonte de obtenção dos rendimentos. A convenção modelo da ONU resultou da necessidade sentida pelos países em vias de desenvolvimento, de encontrarem uma alternativa ao modelo da OCDE, isto porque, enquanto importadores líquidos de capital, são os fornecedores de capital a muitas empresas, fazendo mais sentido, no seu entender, que a tributação seja efetuada no Estado da fonte de obtenção dos rendimentos, ainda mais pelo facto de se tratar de um Estado em vias de desenvolvimento; e, por isso, necessitar de receitas, com vista ao seu desenvolvimento.

Relativamente aos métodos para evitar a dupla tributação, tanto a convenção modelo da OCDE como o modelo da ONU admitem os métodos da isenção, da imputação e do crédito de imposto, sobre os quais discorreremos de uma forma mais aturada, mais adiante neste nosso contributo.

Finalmente, temos a convenção-modelo dos Estados Unidos, que visa, essencialmente, servir de base às negociações de tratados fiscais entre os vários Estados

componentes dos Estados Unidos da América, adequando-se às disposições internas do Estado em causa. De notar que esta convenção modelo não prevê o método da isenção, admitindo apenas o método do crédito de imposto, como meio tendente a evitar a dupla tributação.

De uma forma geral, e como conclusão, podemos afirmar que, seja qual for a convenção-modelo utilizada, todas elas visam estabelecer formas que evitem que o mesmo facto tributário, referente ao mesmo sujeito passivo, no mesmo período de tempo, seja tributado em duas jurisdições diferentes.

Neste sentido, cada Estado deve abdicar, parcialmente, do seu poder de tributar (de acordo com o princípio da proporcionalidade), respeitando ainda o que se encontrar estipulado nas convenções por si subscritas.

Ora, e posto isto, neste contexto, importa analisar, explicitando, as medidas unilaterais e bilaterais que visam eliminar ou atenuar a dupla tributação.

## **5.1. Medidas unilaterais**

Existem várias medidas unilaterais que podem ser adotadas pelos Estados, devidamente pensadas para casos em que a situação geradora de dupla tributação não se encontre prevista nas convenções de dupla tributação.

Importante será referir que, estas medidas, são menos efetivas comparativamente com as medidas bilaterais, previstas nas convenções celebradas entre os Estados, uma vez que, por si só, pressupõem uma renúncia às receitas fiscais pelo Estado que as utilize. Ou seja, quando são aplicadas as medidas unilaterais, estas, muitas vezes, deixam muito a desejar, uma vez que não implicam o máximo de arrecadação fiscal possível para um Estado.

### **5.1.1. Método da isenção**

Tal como o próprio nome indica, o método da isenção visa, essencialmente, isentar o contribuinte de pagar imposto no Estado da residência e, exclusivamente, tributar o rendimento no Estado da fonte.

Assim sendo, o Estado da residência pode isentar de tributação um determinado rendimento auferido no estrangeiro e, para esse efeito, pode fazê-lo isentando o

rendimento sem que existam outras consequências (isenção integral); ou isentando e exigindo que os rendimentos isentos se adicionem aos não isentos para efeitos de apuramento da taxa a aplicar aos não isentos (isenção com progressividade).

Neste contexto, será importante evidenciar que só se poderá lançar mão, quer do método de isenção integral, quer do método de isenção progressiva, se for apresentada prova de pagamento efetivo do imposto no Estado da fonte.

Assim sendo, quanto à isenção integral, quando o Estado da residência confere este tipo de isenção (no que concerne ao rendimento obtido no estrangeiro), esse rendimento nunca é considerado no momento da tributação dos rendimentos obtidos na residência.

Por exemplo, no âmbito do disposto no art.º 27.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), *“ficam isentas de IRS e de IRC as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa (...)”*.<sup>59</sup>

Por seu turno, a isenção com progressividade implica que o Estado da fonte isente da tributação os rendimentos aí obtidos. Porém, obriga a que aos rendimentos isentos se juntem os rendimentos não isentos, a fim de se conseguir apurar a taxa a aplicar a estes últimos, os quais dizem respeito aos rendimentos sujeitos a tributação no Estado da residência.

Tal significa que, embora o rendimento auferido no estrangeiro, não sendo tributado na residência, terá de ser tido em conta para efeitos de apuramento de taxas de imposto.

Para esta modalidade (isto é, isenção com progressividade), são exemplos as isenções em sede de IRS concedidas aos rendimentos auferidos ao serviço de organizações estrangeiras [art.º 37.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do EBF]; em missões de salvaguarda da paz (art.º 38.º, n.ºs 1 e 2 do EBF); no âmbito de acordos de cooperação (art.º 39.º, n.ºs 1, 2 e 4 do EBF); em empreitadas e arrematações de obras das infraestruturas comuns NATO (cfr. art.º 40.º do EBF)<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 237.

<sup>60</sup> Cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 237.

Importa ainda salientar que estas medidas visam a prevenção da dupla tributação, mas certo é que não chega a existir dupla tributação, visto que, de antemão, se elimina uma tributação que, eventualmente, poderia vir a repetir-se.

### **5.1.2. Método da imputação (ou crédito de imposto)**

Como forma de ligação ao método anteriormente referido neste nosso contributo (isto é, o método da isenção), é imperativo evidenciar a atenuada distinção que existe entre esse e o método agora aqui em causa (método da imputação ou crédito de imposto).

Assim sendo, entende-se que a principal distinção entre os referidos métodos prende-se com o facto de o primeiro ter em consideração o rendimento obtido, enquanto os segundos têm em atenção o imposto pago<sup>61</sup>.

Quanto ao método do crédito de imposto, este consiste em conceder ao contribuinte uma dedução à coleta do imposto, no sentido em que os contribuintes podem deduzir o imposto pago no estrangeiro, à coleta do seu IRS ou IRC, consoante sejam pessoas singulares ou coletivas.

Esta faculdade encontra-se, no ordenamento jurídico-fiscal nacional, prevista nos art.ºs 81.º, n.º 1 do CIRS e 91.º, n.º 1 do CIRC, nos quais se determina, no essencial, que podem os contribuintes deduzir à coleta o menor dos seguintes valores: o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; ou a fração do IRS ou do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Neste contexto, é possível afirmar que o método do crédito de imposto consiste na circunstância de o Estado da residência conceder ao contribuinte um crédito pelos impostos que já pagou no Estado da fonte, estabelecendo-lhe um limite, limite esse que, habitualmente, equivale ao imposto que seria pago no Estado da residência ou então aquele que o contribuinte pagou na fonte.

Nesta perspetiva, o método em questão tenciona impedir que se verifique a excessiva tributação do contribuinte quando aufera de rendimentos no estrangeiro.

---

<sup>61</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss. No mesmo sentido, PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 31.

No mesmo sentido, Glória Teixeira<sup>62</sup> refere que a utilização deste método pode ser adotada para eliminar a dupla tributação no que toca aos impostos sobre o rendimento. Explica ainda esta autora que, através deste método, os impostos que são pagos no Estado da fonte convertem-se em crédito, a ser utilizado no Estado da residência.

Contudo, Glória Teixeira acha importante salientar que este crédito não é ilimitado, pelo que, no geral, não excede o montante de imposto que seria devido na residência caso o rendimento aí tivesse sido auferido.

Segundo a mesma autora, além desta limitação, existem outras como, por exemplo: a limitação por país, por categoria separada<sup>63</sup>, a limitação da fonte de rendimento e, ainda, a do *item* de rendimento<sup>64</sup>. Todas estas limitações são necessárias quando se encontra em causa o referido método, e este tenha em vista a prevenção da evasão fiscal e o objetivo de garantir o mínimo de arrecadação fiscal possível.

Cumprindo ainda referir, no contexto do método da imputação ou do crédito de imposto, que se verificam diferentes modalidades, a saber:

- (a) Crédito de imposto com imputação integral, que consiste na possibilidade de deduzir, no Estado da residência, a totalidade do imposto já pago no estrangeiro. Tal significa que, no momento do pagamento de imposto no Estado da residência, o contribuinte não terá de pagar o valor do imposto já pago no estrangeiro, independentemente de o valor ser ou não superior ao imposto a pagar no Estado da residência.
- (b) Crédito de imposto com imputação ordinária: nesta modalidade, deduz-se o valor do imposto pago no Estado da fonte de obtenção dos rendimentos. No entanto, essa dedução já não será igual à totalidade do imposto pago pelo contribuinte, mas sim até ao limite do valor que este tem de pagar no Estado da residência.
- (c) Crédito de imposto fictício (*tax sparing credit*): esta modalidade ficciona um crédito equivalente ao imposto que teria, eventualmente, sido pago no Estado da fonte, sem se considerar a existência de benefícios fiscais ou isenções, e efetua a dedução desse valor no Estado da residência.
- (d) Crédito de imposto presumido (*matching credit* ou *lump-sum tax credit*): neste tipo de crédito de imposto, o Estado da residência deduz, com base nas CDT, um montante a pagar de imposto superior ao que seria normal, consoante a taxa de

---

<sup>62</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 296 e 298 a 301.

<sup>63</sup> Estas são limitações de crédito, determinadas em função da categoria do rendimento.

<sup>64</sup> Estes são limitações especificamente aplicáveis a certos rendimentos.

retenção na fonte no Estado, no qual são obtidos os rendimentos. Nesta modalidade, verifica-se que existe um benefício fiscal atribuído pelo Estado da residência, uma vez que o crédito é mais elevado do que seria na realidade.

De notar que pode acontecer que, às vezes, não seja possível eliminar totalmente a dupla tributação, pois o valor da coleta pode não ser suficiente para efetuar a dedução à coleta. Assim, caso a coleta seja inferior ou igual à taxa do imposto no Estado da residência, existirá eliminação total da dupla tributação, caso contrário a eliminação da dupla tributação será parcial.

Em conclusão, e de acordo com a doutrina de Gabriela Pinheiro<sup>65</sup> “(...) *todos os residentes de um Estado devem pagar o mesmo montante de imposto sobre o seu rendimento mundial, independentemente do local da fonte do rendimento, de modo a que as suas decisões quanto à localização do investimento e ao local de trabalho não sejam influenciadas por fatores fiscais*”.

Além das medidas já mencionadas, podemos ainda referir:

- (a) O método de redução de taxa, em que os rendimentos obtidos no estrangeiro são tributados a uma taxa mais reduzida no Estado da residência;
- (b) O método da dedução, que permite que as empresas nacionais deduzam os impostos pagos no estrangeiro como se fossem gastos da atividade, estabelecendo-se um certo limite; e
- (c) O método do crédito por investimento, que consiste da dedução imediata, ao imposto em dívida, de uma parte do investimento que foi realizado no estrangeiro<sup>66</sup>.

Importa também mencionar que, no âmbito das medidas unilaterais para eliminação da dupla tributação, é o Estado da residência que, através da sua receita fiscal, acarreta todos os custos relativos à internacionalização das atividades económicas dos seus residentes.

Já no Estado da fonte, a limitação que é imposta sobre o valor a ser cobrado ocorre no âmbito do método do reembolso ou no do método da redução.

Ora, e segundo Natália Cardoso Pinto, “*no método do reembolso, o imposto português devido na fonte é pago de acordo com as taxas previstas na legislação interna,*

---

<sup>65</sup> PINHEIRO, Gabriela, *A Fiscalidade Direta da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, p. 176.

<sup>66</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Atualizada, Almedina 2007, pág. 756 (e reimpressão de 2014); e MACHADO, Jónatas e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss.

*sendo depois restituído o excedente, face às taxas previstas na convenção. Por sua vez, no método da redução, o imposto é imediatamente calculado face às taxas reduzidas, através da retenção na fonte ou do ato de liquidação dos serviços”.*<sup>67</sup>

Deste modo, quando existir, além das medidas unilaterais, uma “convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção”. Assim dispõe o n.º 2 do art.º 91.º do CIRC.

## **5.2 Medidas bilaterais**

Entende-se por medidas bilaterais os tratados internacionais celebrados entre Estado da residência e Estado da fonte, através dos quais se pretende regular o modo de tributar, tendo em conta a pluralidade de normas existentes em ambos os Estados implicados na relação jurídica tributária<sup>68</sup>.

As Convenções de Dupla Tributação, normalmente elaboradas com base na convenção modelo da OCDE, conforme já fomos aludindo ao longo deste nosso contributo, contêm normas jurídicas que abrangem os residentes de ambos os Estados, sendo aplicadas diretamente ao contribuinte que seja considerado sujeito passivo de imposto, independentemente de onde este seja efetivamente residente.

As aludidas convenções estabelecem, desde logo, um limite de máximo de tributação, ou seja, quando os Estados contratam entre si, assinando estas convenções, aceitam limitar o seu poder de tributação de uma forma equilibrada, consoante sejam o Estado da residência ou da fonte<sup>69</sup>.

De acordo com a doutrina de Saldanha Sanches, as CDT constituem “o limite principal à soberania fiscal de cada Estado e o corpus estruturante do Direito Fiscal Internacional”.<sup>70</sup>

Pode ainda acontecer que existam situações de conflito de normas entre a legislação interna do Estado e a CDT em vigor. Nesse caso, será importante saber se entre

---

<sup>67</sup> Cfr. PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 35.

<sup>68</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss.

<sup>69</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 80 e ss.

<sup>70</sup> Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 83.

a ordem jurídica internacional e ordem jurídica nacional se criará ou não uma relação sistemática. Surgem, aqui, duas posições: a monista e a dualista<sup>71</sup>.

No que toca à primeira (monista), os ordenamentos jurídicos internos e internacionais coexistem entre si, mas vigoram autonomamente. Os defensores desta tese referem que as normas dos tratados internacionais se sobrepõem às normas do Direito interno, pois numa situação de coexistência o que predomina são as normas internacionais.

Pelo contrário, os defensores da segunda perspectiva (dualista), reconhecem que as normas do direito internacional precisam de ser convertidas nas normas de Direito interno.

Neste contexto, importa saber quais os três procedimentos referentes à incorporação do teor das convenções nos diversos ordenamentos jurídicos.

Ora vejamos:

- (a) O sistema de receção automática, no qual a convenção se aplica internamente com a ratificação e publicação no jornal oficial do Estado. Este sistema é utilizado em Estados como a França, o Japão, os EUA e os Países Baixos.
- (b) O sistema de aprovação do parlamento, no qual a aplicação das normas contidas na convenção depende de prévia autorização do Parlamento. Este sistema é utilizado em Estados como a Alemanha, a Espanha, a Itália e a Irlanda.
- (c) O sistema de incorporação legal, no qual se determina que, para se aplicar o Direito convencional, é necessária a criação de uma lei especial nesse mesmo sentido. Trata-se do sistema utilizado pela maioria de países que fazem parte da *Commonwealth*.

No caso de Portugal, vigora o sistema de receção automática, o qual se encontra previsto no art.º 8.º, n.º 1 da CRP, nos seguintes termos: “*as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português*”.

Quanto à vigência das normas de Direito internacional, vem o n.º 2 do mesmo art.º 8.º da CRP explicar que “*as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português*”.

---

<sup>71</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2007, pp. 114 e ss.

Quanto à hierarquia entre normas internacionais e constitucionais, importa evidenciar que as internacionais são hierarquicamente inferiores relativamente ao Direito constitucional, mas são superiores no que diz respeito ao Direito interno.

Neste contexto, ao nível interno, os Estados de Direito (isto é, Estados subordinados ao Direito, enquanto conjunto de normas jurídicas), encontram-se limitados pelos princípios constitucionais, especialmente no que diz respeito ao modo como criam e aplicam os impostos, funcionando esta limitação como uma garantia para os contribuintes<sup>72</sup>.

Por outro lado, ao nível externo, pelo facto de não existirem princípios que regulem o tratamento dos não residentes que obtenham rendimento no seu território, é necessária a criação de critérios/fatores de conexão. Tal situação faz com que, no momento da aplicação desses critérios de conexão, se verifiquem situações de dupla tributação.

Face ao exposto, convém, agora, aludirmos ao papel da OCDE, que apresenta modelos indicativos de convenções sobre a dupla tributação do rendimento e do capital, sendo que, de entre os modelos apresentados, o mais utilizado para a celebração de CDT tem sido precisamente a convenção modelo da OCDE.

A convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital<sup>73</sup> apresenta diferentes métodos para evitar a dupla tributação internacional, baseados em métodos de isenção (artigo 23.º-A) e de crédito (artigo 23.º-B), sem no entanto recomendar a adoção de um ou de outro.

Esta flexibilidade advém de objetivos diferentes das jurisdições a nível interno, uma vez que o método da isenção assegura a neutralidade na importação de capitais, ao passo que o método do crédito de imposto garante a neutralidade na exportação de capitais, por exemplo.

O modelo a que aqui aludimos encontra-se dividido em sete capítulos, a saber: I – Âmbito de aplicação da convenção; II – Definições; III – Tributação do rendimento; IV

---

<sup>72</sup> Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 82.

<sup>73</sup> A convenção modelo da OCDE é um articulado proposto pela OCDE, que serve como “guia” para a celebração, pelos Estados, a nível bilateral, de convenções para evitar a dupla tributação. É o modelo mais seguido a nível internacional e no qual se baseia a generalidade das convenções subscritas por Portugal. Além do seu articulado [OECD, *Articles of the OECD model tax convention on income and capital* (as they read on 22 July 2010), disponível online em <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/47213736.pdf> ], são também importantes os seus comentários, que traduzem algumas interpretações acerca de cada uma das disposições dessa convenção modelo – cfr. OECD, *Commentaries on the articles of the model tax convention*, disponível online em <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> .

– Tributação do património; V – Métodos de eliminação da dupla tributação internacional; VI – Disposições especiais; VII – Disposições finais.

No que toca às competências para tributar, este modelo de convenção divide-se em quatro grupos:

(a) Atribuição de competência exclusiva primária ao Estado da residência – prevista no art.º 7.º da Convenção<sup>74</sup>, que se refere aos lucros das empresas e dos trabalhadores independentes, bem como aos lucros imputáveis a estabelecimento estável, excluindo a simples compra de bens ou mercadorias por parte do estabelecimento estável;

(b) Atribuição de competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte – prevista no art.º 6.º da referida convenção, que se refere aos rendimentos de bens imobiliários, incluindo rendimentos de explorações agrícolas ou florestais, bem como retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos minerais. Esta situação encontra-se ainda prevista no art.º 13.º da convenção modelo, o qual faz referência às mais-valias, dispondo que a sua tributação é efetuada pelo Estado da residência do alienante, à exceção das seguintes mais-valias: (i) mais-valias na alienação de bens imobiliários, que podem ser tributadas no Estado em que os imóveis se localizem; (ii) mais-valias na alienação de ações que retirem, direta ou indiretamente, mais de 50% do valor dos bens, que podem ser tributadas pelo Estado em que os imóveis se localizem; (iii) mais-valias na alienação de imóveis integrantes no património do estabelecimento estável, incluindo a alienação do próprio estabelecimento estável; e (iv) mais-valias resultantes da alienação de navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional.

(c) Atribuição de competência cumulativa limitada ao Estado da fonte – prevista no art.º 10.º da mesma convenção, no qual faz referência aos dividendos, neles se incluindo os rendimentos provenientes de ações e os rendimentos derivados de partes sociais, com o limite de imposto de 5%. É também no art.º 11 da referida convenção que é atribuída a mesma competência ao Estado da fonte, nesta ainda se incluindo os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia bancária, os rendimentos de dívida pública, os rendimentos de obrigações e empréstimos, incluindo prémios e outros, com um limite de imposto de 10%. Neste mesmo contexto, podemos

---

74

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doelib/Documents/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf)

ainda recorrer ao art.º 12.º da Convenção, o qual aborda questões relativas aos *royalties*, onde se incluem direitos de autor, patentes, marcas e software. Veja-se que, quando sejam transferidos todos os direitos (cfr.º n.º 2 do art.º 12.º), a tributação é exclusiva do Estado da residência do beneficiário (n.º 1 do art.º 12.º), embora esta norma não seja habitualmente adotada nas convenções celebradas entre os Estados, que geralmente formulam algumas reservas (isto é, dissonâncias relativamente ao conteúdo da convenção modelo).

(d) Atribuição de competência exclusiva primária ao Estado da fonte – prevista no art.º 19.º da convenção, onde se faz referência às remunerações da função pública (remunerações públicas).

Se, por algum motivo, for atribuída competência para a tributação aos dois Estados envolvidos na relação jurídico-tributária em conexão com mais do que um ordenamento jurídico, é, normalmente, ao Estado da residência que cabe eliminar a dupla tributação.

É também ao Estado da residência que o modelo da OCDE atribui o poder residual de tributar, isto é, os rendimentos auferidos por um residente, relativamente aos quais nada se disponha em contrário, só podem ser tributados no país da residência, tal como dispõe o art.º 21.º da convenção modelo da OCDE, de que aqui nos temos vindo a ocupar.

### **5.3. A aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação**

Ao longo deste ponto do nosso contributo, foram referidos vários métodos para eliminar o fenómeno da dupla tributação.

Agora, importa saber de que modo os devemos aplicar.

Começando pelo método da isenção, podemos referir que este se encontra previsto no art.º 23.º-A da Convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital, a propósito do qual se dispõe que o Estado da residência elimina a dupla tributação isentando de tributação o rendimento ou património (que será tributado no Estado da fonte).

Acresce que o Estado da residência poderá fazê-lo através de uma isenção integral ou de uma isenção com progressividade.

Na isenção integral, o rendimento ou património isento não relevam para a tributação do rendimento ou património não isento.

Já na isenção com progressividade, o cálculo do montante do imposto sobre o rendimento ou património não isento desse residente, deverá ter em conta para efeitos de taxa, o rendimento ou os patrimónios isentos.

Todavia, não se aplica a isenção do n.º 1 do art.º 23.º-A da Convenção Modelo da OCDE, quando os rendimentos tenham já sido isentos pelo outro Estado, de acordo com a Convenção, com vista a evitar que os rendimentos sejam isentos duas vezes (art.º 23-A n.º 4 da Convenção Modelo da OCDE).

A este propósito, Natália Cardoso Pinto defende que *“está aqui subjacente o dever do Estado da residência em se certificar de que não vai isentar rendimentos que o outro Estado também pode isentar.”*<sup>75</sup>

São exemplos do método de isenção os art.ºs 22.º, n.º 4 e 72.º, n.º 10, ambos do CIRS.

Mais especificamente, o art.º 22.º, n.º 4 do CIRS prescreve que *“ainda que não englobados para efeito da sua tributação, são sempre incluídos para efeito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos isentos, quando a lei imponha o respetivo englobamento”*.

Por sua vez, o n.º 10 do art.º 72.º do CIRS prescreve que, *“os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %”*.

Desta forma, podemos entender que o método da isenção integral configura/traduz um procedimento mais simples, uma vez que não é necessário declarar o rendimento de fonte estrangeira.

No entanto, pode acontecer que esta simplicidade, em algumas circunstâncias, não seja assim tão vantajosa e que, por esse motivo, seja preferível recorrer ao método da isenção com progressividade<sup>76</sup>.

Sem prescindir, se o Estado da residência aplicasse o método da isenção integral acabaria por renunciar, não só à tributação do rendimento auferido na fonte, como também à diferença entre o imposto calculado à taxa correspondente à totalidade do

---

<sup>75</sup> PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, Vida Económica, 2011, p. 31.

<sup>76</sup> PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (4.ª Edição), Almedina, 2011, pp. 224-225 e PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.ª Edição), Almedina, 2014, pp. 269 e ss.

rendimento de que o contribuinte efetivamente dispõe e o imposto calculado à taxa aplicável ao rendimento de origem externa.

Ou seja, esta modalidade do método da isenção apenas é viável quando o cálculo do imposto se baseia em taxas proporcionais, sendo difícil a eliminação da dupla tributação nos casos em que os Estados apliquem taxas diferentes das proporcionais.

Outro método que pretendemos aqui analisar/abordar é o da imputação ou do crédito de imposto, que se desdobra em: (i) imputação por referência ao imposto pago; (ii) imputação independente do imposto pago<sup>77</sup>. Ora vejamos:

Quanto ao método de imputação do imposto pago, previsto no art.º 23.º-B da convenção modelo da OCDE, este pressupõe que o Estado da residência continue a ter o poder de tributar, permitindo, contudo, a dedução do valor referente ao imposto pago no Estado da fonte.

Neste sentido, estaremos perante a imputação integral quando se permita deduzir, no Estado da residência, a totalidade do imposto efetivamente pago no Estado da fonte dos rendimentos; ou perante a imputação normal, quando a dedução permitida no Estado da residência se encontre limitada ao montante do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos de fonte estrangeira.

É precisamente através deste método que se eliminam os efeitos dos benefícios fiscais concedidos no Estado da fonte, dos quais deriva uma vantagem para o Estado da residência que nenhum imposto tem a imputar, nesse caso.

Com o objetivo de evitar esta situação, alguns Estados permitem que se verifique e aceite uma imputação fictícia, isto é, que a imputação se verifique como se o imposto tivesse sido pago.

Neste sentido, temos dois tipos de imputação fictícia, a saber: (i) a modalidade de crédito direto e indireto, ou seja, na *modalidade de crédito direto* (“*direct foreign tax credit*”), sendo que o limite do crédito é referente ao limite do imposto que recaiu, no estrangeiro, sobre o contribuinte que o reclama, ou seja, aquele em cuja coleta de imposto é utilizado; e (ii) a *modalidade de crédito indireto* (“*indirect foreign tax credit; underlying tax credit*”), no âmbito da qual, o crédito, no caso dos dividendos, diz respeito ao imposto que recaiu, no estrangeiro, sobre os lucros das sociedades de que os dividendos advêm.

Quanto ao método da imputação do imposto não pago, este é um método utilizado em convenções celebradas por Estados que apresentam, entre si, diferenças assinaláveis

---

<sup>77</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2010, pp. 255-251.

de desenvolvimento. É utilizado, por exemplo, pela Alemanha, a Áustria, a Bélgica, a Coreia do Sul, a Finlândia, a França, a Itália, a Noruega, o Reino Unido e a Suíça, que concederam este regime a Portugal, de um modo genérico e relativamente a alguns tipos de rendimento; conseqüentemente, Portugal acabou por dar a conhecer este regime, primeiramente, a Moçambique<sup>78</sup>.

O método aqui em causa pode traduzir-se no método do *crédito presumido* (*matching credit*); ou no método do *crédito fictício* (*tax sparing credit*).

Quanto ao crédito presumido, este traduz-se no montante do crédito concedido pelo Estado da residência, o qual consiste numa percentagem do rendimento em causa, antecipadamente fixada, independentemente da taxa de tributação que incidiu sobre o rendimento auferido no outro Estado.

Quanto ao crédito fictício, este pressupõe que o Estado da fonte concedeu um benefício fiscal àquele rendimento, determinando sobre ele uma não tributação ou uma tributação reduzida. Neste sentido, depreende-se que o Estado da residência concede um crédito igual ao montante do imposto que seria pago, no caso de não existirem benefícios fiscais.

---

<sup>78</sup> CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.<sup>a</sup> Edição (atualizada), Almedina, 2010, p. 260.

## 6. Conclusões

Começando por abordar a questão da soberania fiscal, esta integra-se na soberania estadual, devendo a primeira apenas cingir-se à delimitação das esferas tributárias, frente a outras soberanias estaduais, e à definição de regimes legais. É neste sentido que podemos definir a soberania fiscal como o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito e de estabelecer proibições de natureza fiscal.

Relativamente à questão da dupla tributação internacional, esta surge, no fundo, na sequência da territorialidade do imposto, que se traduz no facto de cada Estado saber que, em princípio, a sua soberania tributária se limita, também, pela coexistência com outras soberanias.

Contudo, em determinadas situações, a soberania fiscal estende-se para além do próprio território dos Estados.

Neste contexto, refira-se o artigo 13.º da Lei Geral Tributária (LGT), que se reporta à aplicação das normas fiscais no espaço.

Ora, podemos observar a questão sob um ponto de vista objetivo (n.º 1), referindo a aludida disposição que “*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*”; e, ainda, subjetivo (n.º 2), referindo a lei que “*a tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos*”.

Tal significa que o Estado de residência (no caso, Portugal) terá o poder tributário necessário para cobrar impostos a um cidadão com residência fiscal em Portugal (aferida de acordo com os diversos critérios previstos no artigo 16.º do CIRS), que obtenha rendimentos no seu país de residência, assim como, também terá poder para tributar esse mesmo cidadão, quando obtenha rendimentos em território diverso. Nisto consiste a tributação de acordo com o critério da residência do contribuinte, que se materializa numa tributação universal dos rendimentos (*worldwide income taxation*).

É neste sentido que importa ser feita referência ao critério da residência, no âmbito do qual ser residente implica a “presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções”.

Assim, quanto às pessoas singulares, vem o art.º 15 do CIRS dispor que “sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”. No caso de os contribuintes serem não residentes, o IRS incide apenas sobre os rendimentos obtidos em Portugal (art.º 15.º, n.º 2 do CIRS) – de acordo com um critério de tributação limitada ao território em que são obtidos.

Por seu turno, no que concerne às pessoas coletivas, existem vários tipos de sujeitos passivos a considerar. Nomeadamente, os residentes em Portugal (critério aferido pela sede ou direção efetiva), que exercem, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, os quais são tributados, em sede de IRC, pelo seu lucro, isto é, pelo valor que resultar da diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (teoria do balanço) – art.º 3.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CIRC.

Quanto aos residentes, mas que não exercem, a título principal, nenhuma das atividades referidas anteriormente, estão estes sujeitos a IRC pelo seu rendimento global, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas de IRS, e ainda dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito – art.º 3.º, n.º 1, al. b) do CIRC.

Por outro lado, temos também os contribuintes não residentes em Portugal, mas que possuem um estabelecimento estável em Portugal e, por esse motivo, são tributados em sede de IRC sobre o lucro resultante desse estabelecimento estável e respetiva atividade – art.º 3.º, n.º 1, al. c) do CIRC. Importante será referir que, no caso de os contribuintes não possuírem estabelecimento estável (v.g., quarto grupo de sujeitos passivos a considerar para efeitos de IRC), ou possuírem, mas sem rendimentos que lhes sejam imputáveis, o IRC vai incidir sobre os rendimentos, de forma individual, referentes a cada categoria considerada para efeitos de IRS – art.º 3.º, n.º 1, al. d) do CIRC.

Tendo em conta a extensão de obrigação de imposto contida no art.º 4 do CIRC, podemos afirmar que o critério da residência assenta numa tributação universal ou ilimitada, o que, por outras palavras, significa que o Estado considera ter sempre o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes, independentemente de onde estes tenham sido obtidos.

Assim se entende que a aceitação deste critério, em conjunto com o critério da fonte de obtenção dos rendimentos, cria inúmeras dificuldades, entre elas, a ocorrência da dupla tributação, que terá de ser resolvida pelos Estados, quer internamente, quer

através de convenções internacionais em matéria fiscal. Deste modo, os contribuintes podem ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar, quer por intermédio de uma CDT (Convenção de Dupla Tributação) ou de mecanismos internos que visem evitar ou atenuar a dupla tributação internacional.

No âmbito da determinação do poder tributário de um Estado, surge ainda o critério da fonte, o qual consiste em tributar os rendimentos provenientes do local da fonte de obtenção dos rendimentos de um determinado contribuinte. Neste sentido, aparece-nos aqui consagrado o princípio da Territorialidade, que preceitua que um determinado Estado tem o direito de tributar os rendimentos com fonte no seu território, ainda que os rendimentos pertençam a nacionais ou estrangeiros, residentes ou não residentes.

São várias as jurisdições que utilizam este critério, ao tributarem os rendimentos com fonte no seu território, independentemente do Estado de residência do contribuinte. Não obstante, o critério da fonte não é tão simples quanto parece; senão note-se que existem situações sobre as quais não é possível identificar o local onde foi exercida a atividade ou onde foi gerado o rendimento.

Tendo em conta a dificuldade inerente à fixação da localização da fonte de alguns rendimentos, poderemos recorrer a outros “sub-conceitos” de fonte, por forma a suprir essa dificuldade, designadamente conceitos como a fonte de produção e a fonte de pagamento.

Relativamente ao conceito da fonte de produção, este diz respeito à fonte em sentido económico ou fonte do rendimento propriamente dita; isto é, corresponde ao lugar onde foi produzido o rendimento ou ao lugar onde se encontra o capital e onde é exercida a atividade. Já o conceito da fonte de pagamento ou da fonte em sentido financeiro traduz-se no pagamento do rendimento e já não na sua produção. No âmbito deste conceito, o Estado da fonte é aquele em que o rendimento é pago ou colocado à disposição do contribuinte.

Dada a dificuldade de determinação da “origem” e da fonte de um determinado rendimento, a lei preceitua para cada tipo de rendimento o critério adequado para esse efeito. É nesse sentido que Portugal dispõe na sua jurisdição de disposições legais esclarecedoras nesse sentido, nomeadamente no art.º 18.º do CIRS e no art.º 4.º, n.º 3 e seguintes do CIRC.

Desta forma, entende-se que a aceitação do critério da residência por um determinado Estado, pressupõe o seu direito em tributar todos os rendimentos dos contribuintes, quer os obtidos no seu território de residência fiscal ou não. E que, a adoção

do critério da fonte se traduz em tributar os rendimentos provenientes do local da fonte de obtenção dos rendimentos de um determinado contribuinte, estando-lhe subjacente o princípio da Territorialidade, que preceitua que um determinado Estado tem o direito de tributar os rendimentos com fonte no seu território, ainda que os rendimentos pertençam a nacionais ou estrangeiros, residentes ou não residentes.

Por conseguinte, depreendemos que a aceitação destes dois critérios, em simultâneo, cria inúmeras dificuldades, entre elas, a ocorrência da dupla tributação, que terá de ser resolvida pelos Estados, quer internamente, quer através de convenções internacionais em matéria fiscal. Deste modo, os contribuintes podem ver a sua carga fiscal aumentar ou atenuar, quer por intermédio de uma CDT (Convenção de Dupla Tributação) ou de mecanismos internos que visem evitar ou atenuar a dupla tributação internacional.

## 7. Referências Bibliográficas

AMORIM, José de Campos; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, *Lições de Direito Fiscal* (2.<sup>a</sup> edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, 2018.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A “constituição fiscal”: em especial, o princípio da legalidade tributária". In III Congresso de Direito Fiscal. Porto, Portugal: Vida Económica, 2013.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. Novas Edições Acadêmicas, 2020.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia; DE ANTAS DE BARROS, Miguel, "EXIT TAXES - A problemática dos impostos de saída, no contexto da tributação por parte do Estado da residência das pessoas singulares e coletivas". *Revista Portuguesa de Contabilidade*, n.º 29, 2018, pp. 69-84.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "O critério da residência das pessoas singulares enquanto fator de conexão para efeitos de tributação". *Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais (Brasil)* 18 (1), 2017, pp. 11-15.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "Questões próprias da determinação da residência das pessoas coletivas na legislação portuguesa e o critério da residência nas convenções internacionais". *Cadernos de Direito Actual* (8), 2017, pp. 79-94.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "Questões de soberania fiscal: a residência das pessoas singulares como fator de conexão para efeitos de tributação". *Cadernos de Direito Actual* (7, extraordinário), 2017, pp. 61-75.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A determinação das competências tributárias entre os Estados: análise do critério da residência". *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas (ISCAP)*, n.º 28, 2017, pp. 97-145.

ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar". *Cadernos de Direito Actual* (6), 2017, pp 31-65.

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.<sup>a</sup> Edição (atualizada), Almedina, 2010.

MACHADO, Jónatas E. M. e NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009.

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 2012.

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2005.

MENDES, Artur José, *Harmonização da Fiscalidade Direta na UE, Evolução, Perspetivas: A diretiva da poupança*, 2011, p. 26, disponível *online* em:  
<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3473/1/Direito%20Fiscal%20Europeu-Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado%20FINAL.pdf>.

MORAIS, Rui Duarte, *Dupla Tributação Internacional em IRS*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 1, abril de 2008.

OECD, *Articles of the OECD model tax convention on income and capital* (as they read on 22 July 2010), disponível *online* em <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/47213736.pdf>.

OECD, *Commentaries on the articles of the model tax convention*, disponível *online* em <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (4.<sup>a</sup> Edição), Almedina, 2011.

PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade* (5.<sup>a</sup> Edição), Almedina, 2014.

PEREIRA, Paula Rosado, *Manual de IRS*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2019.

PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, 2010.

PEREIRA, Paula Rosado – *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Coimbra: Almedina, 2004.

PINHEIRO, Gabriela, *A Fiscalidade Direta da União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998.

PINTO, Natália Cardoso, *A tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal*, *Vida Económica*, 2011.

PIRES, Manuel, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, INCM, 1984.

PISTONE, Pasquale, “The impact of community law on tax treaties: issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002.

ROTHMANN, Gerd Willi, *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade*

*do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital?*, In: Rocha, Sérgio André, *Tributação Internacional* – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, 2007.

TELES, Miguel Galvão, in “Constituições dos Estados e Eficácia Interna do Direito da União e das Comunidades Europeias – em particular o art.º 8 n.º 4 da Constituição Portuguesa”, p. 295, disponível *online* em:

<https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/421.pdf>.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2016.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*. 2.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 2010.

TEIXEIRA, Glória, *A tributação do Rendimento – Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina, 2000.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.<sup>a</sup> ed., Almedina, 2007.