



Sandra Martins

Algumas opções de tributação conferidas ao sujeito passivo não residente em sede de IRS: análise da motivação do legislador e das consequências jurídico-fiscais

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(29\)2021.ic-07](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(29)2021.ic-07)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

Algumas opções de tributação conferidas ao sujeito passivo não residente em sede de IRS: análise da motivação do legislador e das consequências jurídico-fiscais

Some taxation options granted to the non- resident taxpayer under the IRS: analysis of the legislator's motivation and the legal-fiscal consequences

Sandra MARTINS¹

RESUMO: O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares contém inúmeras opções legítimas de tributação, que estão ao alcance do sujeito passivo residente e não residente, pela liberdade jurídica e fiscal que lhe é inerente, e que lhe permitem alcançar a tão desejada poupança fiscal. Neste sentido, pretendemos elencar e desenvolver algumas das opções concedidas ao sujeito passivo residente noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, seguindo uma abordagem que se centra não só num esclarecimento da própria opção, como na motivação delineada pelo legislador fiscal na introdução das alternativas e as vantagens e desvantagens subjacentes.

PALAVRAS-CHAVE: imposto sobre o rendimento das pessoas singulares; opções de tributação; planeamento fiscal.

ABSTRACT: The Personal Income Tax Code contains numerous legitimate taxation options, which are available to the taxable person, due to the inherent legal and fiscal freedom, and which allow them to achieve the much-desired tax savings. In this sense, we intend to list and develop some of the options granted to the taxable person residing in another Member State of the European Union or the European Economic Area, following an approach that focuses not only on clarifying the option itself and the type of taxable person, as in the motivation outlined by the tax legislator in the introduction of these alternatives and the underlying advantages and disadvantages.

KEYWORDS: personal income tax; taxation options; tax planning.

Introdução

As escolhas mais elementares da vida do ser humano - a título de exemplo, desde a escolha do país para o exercício da sua atividade profissional até às despesas em que incorre - são geradoras de consequências

¹ Mestre em Direito Fiscal - Universidade Católica Portuguesa.

jurídico-fiscais relevantes na esfera do contribuinte, *maxime* na forma como será tributado em sede de IRS².

Com o presente artigo pretendemos aludir às opções que se encontram ao alcance do residente noutro EM³ da UE⁴ ou do EEE⁵ e que podem resultar numa considerável poupança fiscal, com efeitos práticos e efetivos na sua economia.

Decidimos abordar as opções destes não residentes uma vez que crescentemente se observa uma maior facilidade e uma liberdade de circulação de pessoas e de capitais, o que confere um propósito interessante ao enfoque desta questão.

Para além de procurarmos desvendar as opções e as suas nuances, outro ponto do nosso trabalho visa a compreensão da motivação do legislador fiscal, o seu intuito com a consagração destas opções. Por fim e ao longo do desenvolvimento das opções, visto que cada uma delas ordena conclusões intercalares pela realidade fragmentada existente, faremos uma análise e/ou apreciação crítica.

O direito legal de opção e o princípio da autonomia da vontade

O CIRS⁶, ao longo do tempo, foi sujeito a numerosas intervenções legislativas impelidas por diversas causas, sendo que algumas resultaram na consagração de possibilidades de o sujeito passivo ser tributado diferentemente de acordo com a sua vontade. Essas possibilidades de escolha são direitos legais de opção que conferem um direito potestativo ao sujeito passivo, onde, no exercício da sua liberdade de ação, pode escolher como serão tributados os seus rendimentos.

A verdade é que, em última instância, os direitos legais de opção foram criados pelo legislador fiscal para assegurar a proteção de princípios e direitos fundamentais constitucionalmente consagrados, bem como assegurar o cumprimento pelo Direito da UE e o Direito Internacional.

² Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

³ Estado-Membro, adiante designado EM.

⁴ União Europeia, adiante designado UE.

⁵ Espaço Económico Europeu, adiante designado EEE.

⁶ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, adiante designado CIRS.

A liberdade de ação do contribuinte no domínio do Direito Fiscal⁷, ainda que delimitada, de modo necessário, pelos preceitos legais e constitucionais, permite-lhe optar por diferentes formas de tributação, conforme o contemplado pelo legislador fiscal.

No plano do Direito Fiscal, a autonomia da vontade, também designada por autonomia privada no âmbito do direito privado, é a expressão do princípio da liberdade, atribuída e balizada pelo ordenamento jurídico, e traduz-se na preferência, por parte dos indivíduos, dos meios mais eficazes para “(...) evitar, baixar ou diferir a carga impositiva”⁸. Está intrinsecamente relacionada com a dignidade da pessoa humana⁹ porquanto o indivíduo, enquanto sujeito com capacidade e personalidade jurídicas, tem a direção efetiva sobre a gestão fiscal do seu património, nomeadamente mediante a realização ou a omissão de atos *intra legem*.

Sinal exterior desta autonomia jurídica e fiscal do sujeito passivo é precisamente a possibilidade de este, entre sujeitar factos a diferentes regimes de tributação, eleger e priorizar aqueles que se tornam menos onerosos para o seu património e, conseqüentemente, para a sua vida. Neste sentido, Leite de Campos refere que:

*“Tanto o bom pai/mãe de família como o bom gestor, não só não são obrigados a retirar dos seus negócios o máximo de proveitos — tributáveis — que as circunstâncias lhes teriam permitido, como serão passíveis de censura se não levarem a cabo os comportamentos adequados à menor tributação.”*¹⁰

Este comportamento de administração da sua situação fiscal, esta prática, livre e legítima, de atos voluntários pelo sujeito passivo com o objetivo de poupança fiscal, corporiza-se num planeamento fiscal (*tax planning*). Todavia, é imprescindível salientar que o planeamento fiscal só é exequível existindo facilidade de antevisão do imposto a pagar a final.

⁷ FAVEIRO, V. D. A. (2002) - *O Estatuto do Contribuinte - A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 883 a 914.

⁸ ROCHA, J. F. R. (2012) - “Direito Fiscal e autonomia da vontade. Do Direito à livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*. Coimbra: Almedina, p.5.

⁹ NOVAIS, J. R. (2004) - *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 53 a 58.

¹⁰ LEITE DE CAMPOS, D. - “As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Vol.I, Ano 67, janeiro/2007. <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado em 20/02/2020.

É assim indubitável que o planeamento fiscal está profundamente conexo com a autonomia da vontade, sendo certo que, nem sempre o objetivo de não tributação é atingível, mas tão só uma diminuição da carga fiscal ou uma dilação da tributação.

Por seu turno, reitera Casalta Nabais, discorrendo sobre o princípio da livre disponibilidade económica, que:

“(...) [o] (sub)sistema tributário, implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificar a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respetiva comunidade estadual e para actuarem de modo a obter o melhor planeamento fiscal (tax ou fiscal planning, Steuerplanung) da sua vida, designadamente vertendo a sua ação económica em actos jurídicos ou não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, e guiando-se mesmo por critérios de evitação de impostos ou de aforro fiscal (...).”¹¹

A planificação fiscal baseada nas alternativas de tributação abertas pelo legislador fiscal, é lícita e válida, há um cumprimento do espírito e do fundamento da lei, não constituindo evasão fiscal, antes um método legal, eficaz e vantajoso economicamente.

Algumas opções de tributação em sede de IRS - Os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu

O CIRS não define o conceito de não residente, pelo que, a *contrario sensu*, um sujeito passivo não residente será aquele que não preenche qualquer critério do n.º 1 do art.16º do CIRS.

Por sua vez, o n.º 2 do art.15º consagra a regra de tributação dos rendimentos auferidos por não residentes nos seguintes termos: “(...) o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português [art.18º do CIRS].”

Importa ressaltar que nos deparamos com o princípio da territorialidade, enfatizando, como elemento de conexão relevante, a fonte (*source income*

¹¹ NABAIS, J. C. (1998) - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coleção Teses, Coimbra: Almedina, pp. 205 e 206.

taxation), que perceciona uma obrigação fiscal limitada, uma obrigação de imposto real¹².

Simplificando, a tributação dos não residentes caracteriza-se pela inexistência de deduções específicas e o não englobamento dos rendimentos, sendo estes sujeitos a taxas especiais e liberatórias, de caráter proporcional¹³.

Aos residentes noutra EM da UE ou do EEE é-lhes conferida a faculdade de optar por uma tributação dos seus rendimentos de acordo com (i) as regras aplicáveis para os não residentes, nos termos *supra* referidos, (ii) o regime do art. 17º-A do CIRS, (iii) a escolha pelos n.ºs 14 e 15 do art.72º do CIRS e/ou, (iv) a alternativa refletida no n.º 10 e seguintes do art.71º do CIRS, como *infra* aprimoraremos.

1. O regime do art.17º-A do Código do IRS

O regime opcional para os residentes noutra EM da UE ou do EEE está previsto no art.17º-A do CIRS, aditado pela Lei n.º 64º-A/2008, de 31 de dezembro.

Fundamentalmente, este regime caracteriza-se pela opção, por parte dos sujeitos passivos residentes noutra EM da UE ou do EEE - denominados residentes virtuais¹⁴ - de serem tributados, mediante a verificação de certos pressupostos, de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em território português não casados, ou consoante as normas aplicáveis para a tributação conjunta¹⁵.

De forma ilustrativa, esquematizamos, na tabela seguinte, os requisitos para o acesso a estas alternativas:

¹² Sobre os não residentes v. FAUSTINO, M. – “Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424 (2009), pp.107 e 108. XAVIER, A. (2018) - *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, pp. 231, 232 e 284. NABAIS, J. C. (2019) - *Direito Fiscal*. 11ª ed., Coimbra: Almedina, pp. 497 e 498. Digno de nota será referir que, nos termos do art.130º do CIRS, existe a necessidade da figura do representante quando estamos perante não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS.

¹³ Cf. o art.22º, n.º 3, al. a), art.71º e 72º do CIRS.

¹⁴ COURINHA, G. L. (2015) - *A residência no Direito Internacional: do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra: Almedina, pp. 56 e 57.

¹⁵ FAUSTINO, M. (2009), *op.cit.*, p.137. Fica o apontamento, ainda que não haja espaço de desenvolvimento, que o regime do art. 17º-A também pode ser aplicado nas condições renunciadas no n.º 5 do art. 39º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

OPÇÕES DE TRIBUTAÇÃO	REQUISITOS CUMULATIVOS
<p>Regras SP Não Casados: <u>art.17º-A, n.º 1 do CIRS</u></p> <p>- Aplicação de taxas progressivas do art. 68º do CIRS</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ser residente noutra EM da UE ou do EEE; • Existir troca de informações em matéria fiscal entre Portugal e o país de residência; • Os indivíduos têm de ser titulares de rendimentos auferidos em território português; • Os rendimentos têm de representar, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, relativamente ao ano em causa.
<p>Regras Tributação Conjunta: <u>art.17º-A, n.º 2 e n.º 6, art.57º, n.º1 e art.60º, n.º 1, todos do CIRS</u></p> <p>- Aplicação de taxas progressivas do art. 68º do CIRS</p> <p>- Consideração pelo quociente familiar do art. 69º do CIRS</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Estar na situação de casados (ou situação semelhante, conforme o art.14º do CIRS) e não separados de pessoas e bens; • Ambos devem ser residentes noutra EM da UE ou do EEE; • Existir troca de informações em matéria fiscal entre Portugal e o país de residência; • Os rendimentos obtidos pelo agregado familiar têm de representar, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do agregado, incluindo os fora do território português, relativamente ao ano em causa; • Opção ser formulada pelos dois indivíduos na declaração Modelo 3, a entregar entre 1 de abril e 30 de junho, acompanhada dos documentos que comprovem a situação em causa.

Figura 1¹⁶- Opções de tributação dos residentes virtuais

A tributação dos rendimentos auferidos por estes não residentes baseia-se na aplicação das regras gerais dos residentes, sujeitando os rendimentos à tabela das taxas gerais (progressivas)¹⁷ e admitindo deduções pessoalizantes à coleta [apurada] dos montantes previstos no art.78º¹⁸, até à sua concorrência, desde que essas despesas ou encargos não tenham sido consideradas no país de residência. Pese embora o equiparar da tributação dos residentes à dos não

¹⁶ Figura elaborada pelo autor.

¹⁷ Para efeitos de determinação da taxa geral (tabela do n.º 1 do art.68º do CIRS) a aplicar apenas aos rendimentos obtidos em território português [só tributamos os rendimentos auferidos em território português], ter-se-á em consideração o total dos rendimentos obtidos, nomeadamente no estrangeiro (art. 17º-A, n.º 3 do CIRS).

¹⁸ MORAIS, R. D. (2014) - *Sobre o IRS*. 3.ª Edição, Coimbra: Almedina, p.175. Cf. art. 17º-A, n.º 4 do CIRS.

residentes, os rendimentos que o residente virtual obtém em território português e que devam ser sujeitos a retenção na fonte, sê-lo-ão às taxas aplicáveis aos não residentes, tendo a natureza de pagamento por conta, a ser deduzido ou reembolsado após o apuramento final do IRS devido¹⁹.

A consagração deste regime opcional pelo legislador fiscal tem subjacente razões antigas. Em 21 de dezembro de 1993, a Comissão Europeia lançou a Recomendação (94/79/CE) relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num EM diferente da sua residência, incitando os EM a abolir as diferenças de tributação existentes entre residentes e não residentes, quando estes, da totalidade dos seus rendimentos, auferissem pelo menos 75%²⁰ dos rendimentos nos territórios dos Estados da sua não residência. Porém, esta não discriminação só se aplicaria quando estivessem em causa determinados rendimentos, não estando incluídos toda a espécie de remunerações²¹.

Os acórdãos paradigmáticos *Schumacker* e *Wielockx*²² - onde a questão prejudicial se prendia com a conformidade com o Direito da UE da aplicação, pelo Estado da fonte, do regime de tributação dos não residentes a residentes de um EM da UE quando auferiam a maior parte dos rendimentos no primeiro território - motivaram a imposição pelo Direito da UE do regime do residente virtual.

Nas situações comparáveis, conferir um tratamento diferenciado resulta, efetivamente, numa discriminação violadora do Direito da UE. Num aspeto fundamental a reter, sufragamos a posição de João Sérgio Ribeiro²³ que defende que, para verificarmos se existe discriminação intolerável, temos de

¹⁹ FERREIRA, R. F. (2009) - "O novo regime fiscal dos não residentes", *Diário Económico*.

²⁰ Desde a introdução do art.17º-A no CIRS, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, que os rendimentos obtidos pelos não residentes no território português têm de representar, no mínimo, 90% da totalidade dos rendimentos relativos ao ano em causa. Portugal consagrou, dentro da sua discricionariedade, um acesso mais restrito a esta opção com a subida de 75% para os 90%.

²¹ Estes rendimentos enquadravam-se nas categorias A, B e H do CIRS. O Estado, dentro da sua soberania fiscal, alterou o n.º 1 do art. 17º-A do CIRS que estabelecia este regime somente para aqueles rendimentos, através da Lei n.º 83º-C/2013, de 31 de dezembro, consagrando atualmente este regime para todas as categorias de rendimentos auferidos.

²² Cf. Ac. *Schumacker* 14/02/1995 (C-279/93), § 31 a 42 e Ac. *Wielockx* 11/08/1995 (C-80/94). Sobre esta temática ver ainda Ac. *Gschwind* 14/09/1999 (C-391/97) e, recentemente, Ac. *Staatssecretaris van Financiën* 09/02/2017 (C-283/15). PINHEIRO, G. (1998) - *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, Estudo e Monografias, Universidade Católica Portuguesa, pp. 136 e ss.

²³ RIBEIRO, J. S. (2018) - *Direito Fiscal da União Europeia - Tributação direta*, Coimbra: Almedina, pp.33, 34, 72 e ss.

descobrir se as situações em causa são comparáveis porque só desta forma conseguimos determinar se há a violação de uma liberdade económica fundamental. É evidente que podem existir discriminações justificadas, quer as que estão previstas no TFUE²⁴, quer outras não conjecturadas²⁵, tendo as mesmas que estar alinhadas com o princípio da proporcionalidade. Via de regra, os residentes não estão numa situação comparável com os não residentes. Todavia, o TJUE²⁶ sustenta que, no caso de estes não residentes auferirem no Estado da fonte o grosso dos seus rendimentos, então há uma situação comparável. Ou seja, não poderá haver um tratamento fiscal diferenciado entre residentes e não residentes, tendo estes últimos que ter a possibilidade de usufruir do mesmo tipo de tributação que os primeiros, tal como decidido nos acórdãos mencionados.

O princípio da liberdade de circulação de pessoas, o princípio da liberdade de circulação de capitais²⁷, como liberdades económicas fundamentais, e o princípio da não discriminação, muitas vezes invocados na jurisprudência da UE, foram a base impulsionadora da Recomendação da Comissão²⁸. Podemos concluir que a posição imperativa da UE e a necessidade de integração europeia levou Portugal a implementar o regime opcional do art.17º-A, asseverando que a carga fiscal associada não fosse desencorajadora do exercício das liberdades garantidas aos cidadãos da UE.

É certo que estamos perante não residentes em território português, desde logo porque a norma assume que se trata de “residentes noutro Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu”. Não se verifica aqui uma ficção de residência por parte do legislador, mas antes a inserção de um conceito de virtualidade de residência, que na sua definição se apresenta como uma existência potencial de residência que de facto não se realiza.

²⁴ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, adiante designado TFUE.

²⁵ Cf. art. 45º, n.º 3, art. 52º, art. 65º, n.º 1 do TFUE. Sobre as justificações não previstas no TFUE, surge, como base das mesmas, as “finalidades de interesse geral”, conforme o contemplado no caso *Cassis de Dijon* de 20/02/1979 (C-120/78). Para mais desenvolvimentos RIBEIRO, J. S. (2018), *op.cit.*, pp.81.

²⁶ Tribunal de Justiça da União Europeia, adiante designado TJUE.

²⁷ Cf. art.3º, n.º 2 do Tratado da União Europeia, art.21º do TFUE e art.45º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia - relativo ao princípio da liberdade de circulação de pessoas. Art.63º a 66º TFUE - relativo ao princípio da liberdade de circulação de capitais.

²⁸ Neste sentido MAGNO, H. G. (2019) - *A Residência Fiscal das Pessoas Singulares*, Porto: Vida Económica, pp. 50 e 51, e PEREIRA, P. R. (2019) - *Manual de IRS*, Coimbra: Almedina, pp. 34 e 35.

Sendo residentes noutra EM da UE ou do EEE, não cumprem o parâmetro da presença física para serem considerados residentes em território português. Contudo, pela quantidade de rendimentos que auferem em Portugal (pelo menos 90%) encontram-se numa situação verdadeiramente comparável com os residentes. Assim sendo, nos considerados residentes virtuais em território português, suprime-se o critério da presença física e elege-se a percentagem de rendimentos auferidos como o pressuposto básico de acesso a uma tributação pessoal.

Contudo, não podemos deixar a crítica de que, neste sistema, poderá haver uma dupla personalização do imposto, ou seja, uma pelo Estado da residência, porque preenche o elemento de conexão *residência*, e outra, pelo Estado onde o indivíduo auferir o grosso dos seus rendimentos, porque se trata de um residente virtual.

Esta dupla personalização do imposto ocorre por o regime ser demasiado amplo, não estipulando limites à equiparação aos residentes, existindo espaços em branco que não sabemos responder. A título de exemplo, aplicar-se-ão os benefícios fiscais aplicáveis aos residentes - por exemplo, os vales-infância, previstos no art. 2º-A do CIRS, ou o benefício fiscal relativo aos rendimentos de propriedade intelectual, previsto no art. 58º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - a estes residentes virtuais?²⁹ Acompanhamos Courinha quando refere que "(...)" na esfera da estatuição, fica por esclarecer se esta equivalência de tratamentos deve ser idêntica ou se se encontra, porventura, circunscrita a apenas alguns aspetos da tributação dos residentes."³⁰

Acresce que, sumariamente, não podemos deixar de apontar duas outras complicações deste regime opcional.

Em primeiro lugar, optando o não residente pela tributação nos termos do art. 17º-A do CIRS, o imposto a pagar em Portugal será sempre percebido, no país de residência, como "imposto pago no estrangeiro" e, portanto, não fica suprida a obrigatoriedade de tributação no país de residência. Como nos ensina Manuel Faustino, "(...)" esta tributação não retira ao Estado da residência o direito de tributação segundo uma base mundial, embora lhe

²⁹ AA. VV. (2009), *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, p. 320. VASQUES, S. (2015) - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

³⁰ COURINHA, G. L. (2015), *op.cit.*, pp. 56 e 57.

compita, se houver convenção de dupla tributação (...) eliminar a dupla tributação jurídica internacional.”³¹

Em segundo lugar, o art.81º do CIRS estipula as regras para a eliminação da dupla tributação jurídica internacional baseada no crédito de imposto e alicerça-se no princípio de neutralidade de exportação de capitais. Ora, existem limitações, no Estado da residência, à dedução dos encargos suportados no Estado da fonte.

Por um lado, se imaginarmos que na lei doméstica vigora o método da imputação como mecanismo unilateral de eliminação da dupla tributação, e os não residentes optarem pelo regime do art.17º-A, o crédito de imposto é dedutível, no Estado da residência, até ao limite das taxas que seriam aplicáveis neste último³². Por outro lado, no caso de existir uma CDT³³ entre o Estado da fonte e o Estado da residência onde o método utilizado é também o crédito de imposto, havendo a escolha pela aplicação do regime do art.17º-A do CIRS e dele resultar um pagamento de imposto superior ao previsto na CDT, o Estado da residência concederá um crédito correspondente ao imposto suportado no estrangeiro, mas não podendo ultrapassar o valor que resultaria do preceituado na convenção³⁴. Em ambos os cenários, o princípio da neutralidade que era querido não se consegue atingir porquanto, tal como expõe Paula Rosado Pereira, “(...) só é possível atingir-se a neutralidade na exportação de capitais se a tributação no Estado da fonte for mais baixa do que a tributação no Estado da residência ou equivalente a esta.”³⁵

Temos de reconhecer que apenas casuisticamente podemos aferir se a aplicação deste regime compensa, se leva a uma poupança de imposto. Todavia, é um regime que tem capacidade para crescer e resolver algumas questões pontuais.

2. A não sujeição às taxas especiais: a questão das mais-valias

O n.º 14 e 15 do art. 72º do CIRS permitem que os residentes num EM da UE ou do EEE, com o qual exista intercâmbio de informações fiscais, possam,

³¹ FAUSTINO, M. (2009), *op.cit.*, p.138.

³² Cf. art. 81º, n.º 1 e 2 do CIRS.

³³ Convenção de Dupla Tributação Internacional, adiante designada CDT.

³⁴ Este entendimento é suportado por FAUSTINO, M. (2009), *op. cit.*, p.139.

³⁵ PEREIRA, P. R. (2010) - *Princípios do Direito Fiscal Internacional - Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra: Almedina, Reimpressão 2016, pp. 75 e 76.

caso assim o desejem, escusar determinados rendimentos à tributação das taxas especiais, sendo submetidos às taxas calculadas nos termos da tabela do n.º 1 do art. 68º do CIRS. Ainda que só se sujeitem certos rendimentos às taxas gerais, para a determinação da taxa em concreto são considerados todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, de acordo com o disposto no n.º 14 do artigo em apreço.

Neste tópico, a problemática relacionada com as mais-valias imobiliárias não pode passar despercebida, principalmente porque explica, em parte, a motivação da consagração desta opção.

O ganho no âmbito das mais-valias imobiliárias que pode resultar da valorização do bem - considerando o tempo, a inflação do mercado imobiliário e os aprimoramentos e melhoramentos realizados no bem em causa - poderá gerar para o sujeito passivo um aumento da carga fiscal totalmente exagerado e desproporcional. Por esta razão, o legislador, sensível a esta matéria³⁶, previu no n.º 2 do art.43º do CIRS, a consideração do saldo, positivo ou negativo, das mais-valias em apenas 50% do seu valor. O senão subjacente é que esta regra apenas se aplicava aos residentes em território português, ficando os não residentes numa situação menos favorável³⁷, pois eram sujeitos à aplicação da taxa de 28% pela totalidade do saldo das mais-valias, prevista na al. a) do n.º1 do art.72º do CIRS.

Enquadrando com o desenvolvido sobre as liberdades económicas fundamentais, esta discriminação é expectável de colidir com a liberdade de circulação de capitais, disposta nos arts. 63º a 66º do TFUE. O Acórdão *Hollmann*³⁸, célebre nesta questão, levou o TJUE a concluir "(...) que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo art. 56º CE [atual art.63º do TFUE]" e, "(...) não existe objetivamente nenhuma diferença de situação que justifique a desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias entre as duas categorias de sujeitos passivos."³⁹ Por fim, o TJUE

³⁶ Cf. §12 do preâmbulo do CIRS.

³⁷ PEREIRA, P. R. (2019), *op.cit.*, pp. 250 a 254, 265 a 266.

³⁸ Cf. Ac. *Hollmann* 11/10/2007 (C-443/06). Acerca da liberdade de circulação de capitais consultar o Ac. *Cassa di Risparmio di Firenze* de 10/01/2006 (C-222/04).

³⁹ Cf. Ac. *Hollmann*, 11/10/2007 (C-443/06), §40, 53 e 61.

acaba decidindo que o atual art.63º do TFUE se opõe ao n.º 2 do art. 43º do CIRS.

Portugal, após este acórdão, não alterou o n.º 2 do art. 43º do CIRS, mas consagrou, através da Lei n.º 67º-A/2007, de 31 de dezembro, o atual regime dos n.ºs 14 e 15 do art. 72º do respetivo Código. Desta forma, se os não residentes escolherem ser tributados de acordo com as regras para os residentes em território português, ser-lhes-á aplicada a tabela das taxas gerais do n.º 1 do art.68º e, como tal, dever-lhes-á ser possível alcançar a consideração de apenas 50% relativamente às mais-valias imobiliárias.

No final, a consequência é a mesma, contudo, e de acordo com o entendimento do Acórdão *Gielen*⁴⁰, não podemos ignorar que o art. 43º provoca uma discriminação de tratamento que colide com a liberdade de estabelecimento, prevista no art. 49º do TFUE, e que não é resolúvel com este regime optativo porquanto o TJUE infere que “(...) a escolha concedida (...) ao contribuinte não residente, através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação [entre residentes e não residentes na aceção do art. 49º do TFUE] (...)” e, portanto, decide que “O art. 49º TFUE opõe-se a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal (...) apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes.”⁴¹.

Recentemente, a este respeito, o TJUE, no Acórdão *MK vs. Autoridade Tributária e Aduaneira*⁴², reforçou o entendimento de que a escolha, prevista nos n.ºs 14 e 15 do art. 72º do CIRS, pelo não residente, por um regime análogo ao aplicável aos residentes não exclui os efeitos discriminatórios produzidos pelo n.º 2 do art. 43º do mesmo Código, daqui resultando que esta opção concedida ao não residente “(...) não é suscetível de tornar a restrição

⁴⁰ Cf. Ac. *Gielen*, 18/03/2010 (C-440/08), § 49 a 55.

⁴¹ Digno de nota será fazer referência ao Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (adiante STA), de 09/12/2020, proferido no processo n.º 075/20.6BALSBB, bem como tantas outras decisões jurisprudenciais sobre o tema, a título de exemplo, Ac. de 08/05/2019 do Tribunal Central Administrativo do Sul, proc. n.º 1358/08.9BESNT, Ac. de 03/02/2021 do STA, proc. n.º 01711/13.6BELRS, Decisão CAAD de 23/03/2021, proc. n.º 600/2020-T, Decisão CAAD de 31/03/2021, proc. n.º 525/2020-T, Decisão CAAD de 10/05/2021, proc. n.º 435/2020-T.

⁴² Cf. Ac. *MK vs. Autoridade Tributária e Aduaneira*, 18/03/2021 (C-388/19), §43, 46, 47.

[aos movimentos de capitais⁴³] (...) compatível com o Tratado. O TJUE, no final, declarou que o artigo 63º do TFUE “(...) se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.”.

Pela atual clareza quanto a esta matéria, concluímos que Portugal deverá brevemente alterar, em conformidade com o declarado pelo TJUE, o n.º 2 do art. 43º do CIRS, sob pena de continuar a violar grosseiramente o Direito da UE.

A motivação do legislador fiscal na implementação desta opção partiu, mais uma vez, das liberdades económicas fundamentais da UE, sendo uma alternativa praticável quando for prejudicial aplicar a taxa especial.

3. Devolução do imposto retido

Também esta alternativa permite que um residente num EM da UE ou do EEE consiga aceder a uma tributação mais próxima dos residentes nas circunstâncias em que a imposição de uma taxa liberatória⁴⁴, com retenção na fonte a título definitivo, lhe seja desfavorável.

Regime introduzido pela Lei n.º 64º-A/2008, de 31 de dezembro, o atual n.º 10 e seguintes do art.71º do CIRS⁴⁵ prevê a admissibilidade de um residente num EM da UE ou do EEE, com o qual exista intercâmbio de informações fiscais, solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido na fonte relativo a alguns rendimentos⁴⁶, na parte em que exceda o imposto que

⁴³ Restrição proibida pelo n.º 1 do art. 63º do TFUE.

⁴⁴ Um comentário importantíssimo, que assenta tanto para a aplicação das taxas liberatórias em desenvolvimento, como para as taxas especiais anteriormente aprofundadas no ponto 2, por CDTI entre o Estado da fonte (Portugal) e o Estado da residência, pode ser afastada a aplicação destas taxas ou limitada e, por isso, estas problemáticas não se atendem.

⁴⁵ Com posteriores alterações pela Lei n.º 55º-A/2010, de 31/12.

⁴⁶ Rendimentos considerados obtidos em território português, referidos na al. a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do art.18º do CIRS, nomeadamente rendimentos de trabalho dependente, provenientes da propriedade intelectual e industrial, atos isolados, profissionais e de espetáculo e remunerações de membros de órgãos estatutários.

seria devido por um residente em território português, por aplicação das taxas gerais do n.º1 do art.68º, sendo então necessário considerar todos os rendimentos obtidos, nomeadamente os fora do território português. Verifica-se que “(...) é a própria natureza da retenção que sofrerá uma modificação, perdendo o cunho liberatório tão próprio da tributação dos não residentes para passar a ter a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final”⁴⁷. Denote-se que, tanto neste regime, como no anterior, não é exigível que os rendimentos obtidos em território português perfaçam 90% da totalidade dos mesmos.

Complementa-se, no n.º11 do artigo em apreço, a dedução, até à concorrência dos rendimentos, dos encargos comprovados e exclusivamente necessários para a obtenção dos rendimentos obtidos em território português ou as importâncias previstas no art.25º do CIRS, quando se trate de ganhos decorrentes de trabalho dependente. Esta dedução permite que se considere uma tributação sobre o rendimento líquido e não sobre o rendimento bruto, tributação que vigora, em regra, para a generalidade dos não residentes.

Este regime surge em consequência da jurisprudência do TJUE relativamente à discriminação da tributação entre residentes e não residentes e a sua conformidade com os princípios basilares do Direito da UE. Para além dos acórdãos *supramencionados*, o Acórdão *Gerritse*⁴⁸ assume uma importância inconfundível nesta matéria. O TJUE decidiu que o princípio da liberdade de estabelecimento (previsto nos arts. 49º e 50º do TFUE) e o princípio da liberdade de circulação de capitais (disposto no art. 63º a 66º do TFUE) “(...) opõem-se a uma legislação nacional que, regra geral, atende, quando da tributação dos não residentes, aos rendimentos brutos, sem dedução das despesas, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução das despesas.”

Neste sentido, é perceptível o valor desta possibilidade de pedido de restituição com a consequente dedução dos encargos relativos ao exercício da atividade e, em última instância, com a obtenção dos rendimentos, porquanto

⁴⁷ COURINHA, G. L. (2015), *op.cit.*, pp. 59 e 60.

⁴⁸ Cf. Ac.*Gerritse* de 12/06/2003 (C-234/01), §55. E ainda, Ac. *Centro Equestre da Lezíria Grande, Lda.* de 15/02/2007 (C-345/04).

há atividades que implicam gastos significativos, mesmo quando estas somente são praticadas esporadicamente em Portugal.

O Acórdão *Comissão Europeia vs República Portuguesa*⁴⁹ também concluiu que as regras de tributação aplicáveis aos prestadores de serviços não residentes eram discriminatórias e incompatíveis com o princípio da liberdade de estabelecimento, uma vez que os não residentes eram tributados pelo rendimento bruto, a uma taxa de retenção na fonte a título definitivo, sem possibilidade de devolução e, os residentes eram tributados pelo rendimento líquido⁵⁰.

Em crítica global aos três regimes optativos para os não residentes temos a questão do princípio da tributação pelo rendimento líquido. Determinados rendimentos, feitas as escolhas respetivas, permitem não uma tributação pelo rendimento bruto, mas sim uma tributação pelo rendimento líquido concordante com os princípios fundamentais da UE. Cremos que os rendimentos excluídos desta tributação pelo rendimento líquido, sendo tributados pelo rendimento bruto, colidem com os mesmos princípios que se pretendem salvaguardar. Contudo, é uma questão que só saberemos redigir aquando do surgimento de novos litígios. Torna-se relevante descobrir, como questiona Rui Morais⁵¹, se a opção de tributação pelo rendimento líquido é extensível a outros rendimentos obtidos por não residentes.

Conclusão

O CIRS possui um potencial imenso de planeamento fiscal legítimo, reunindo opções de tributação que sendo perspicazmente usadas, nos termos *supra* explanados, permitem ao sujeito passivo de imposto obter ou uma redução da carga fiscal. O facto de o sujeito passivo ter uma escolha na forma como será tributado, de planificar e de ter controlo económico sobre a sua vida, deve-se ao princípio da livre disponibilidade económica conferido pelo nosso Estado fiscal.

⁴⁹ Cf. Ac. *Comissão Europeia vs República Portuguesa* de 17/06/2010 (C-105/08), ainda que relativo ao IRC, §1,12 e 14.

⁵⁰ FERREIRA, R. F. (2009), *ibidem*. No mesmo sentido, Ac. *Brisal - Auto-estradas do Litoral, S.A. e KBC Finance Ireland vs Fazenda Pública* de 13/07/2016 (C-18/15). O Ac. de 22/03/2017 do STA, proc. n.º 0165/13 e a Decisão CAAD de 18/09/2020, proc. n.º 951/2019-T, aprofundam a temática desta distinção de tributação entre residentes e não residentes e a consequente dedução dos gastos.

⁵¹ Cit. MORAIS, R. D. (2014), *op.cit.*, pp.166 a 168.

Pragmaticamente, muitas opções de tributação podem conduzir a uma vultosa poupança de imposto e, embora construamos algumas críticas do ponto de vista prático e principiológico na consagração destes direitos legais de opção, a verdade é que são alternativas que vigoram no nosso ordenamento jurídico que podem e devem ser aproveitadas no sentido de otimizar a carga fiscal.

Elaborando uma síntese geral às opções de tributação dos não residentes anteriormente aprofundadas, constatamos que nestes regimes há uma efetiva atenuação da distinção clássica entre residentes e não residentes por imposição do Direito da UE. Assistimos, por isso, a uma adulteração franca no esquema de tributação fiscal dos não residentes. O facto de estes regimes se aplicarem a residentes noutra EM da UE ou do EEE, aparenta a criação de um novo tipo de residente, irrompendo numa espécie de residência da UE ou do EEE para dar cumprimento aos princípios de direito europeu e internacional fiscal que se levantam. Todavia, julgamos que as alterações fiscais que são realizadas, nomeadamente por imposição do Direito da UE, se adaptariam melhor ao decurso do tempo se fossem mais amplas e progressistas e isto só será possível se o sistema fiscal for enxergado como um todo, não existindo apenas o foco na resolução de litígios atuais e pontuais.

Das opções de tributação desenvolvidas, entendemos que as duas últimas, que se relacionam com a aplicação das taxas especiais e liberatórias aos rendimentos auferidos por não residentes, acabam por trazer o efeito útil mais desejado devido à maior quantidade de pessoas que as aproveitam, nomeadamente pela não necessidade de auferirem uma percentagem específica de rendimentos em território nacional.

No entanto, deixamos a nota que, principalmente pelo facto de estarmos perante direitos legais de opção conferidos a não residentes, usufruir dos benefícios dessas opções de tributação nem sempre é fácil.

Por um lado, para haver o planeamento fiscal antecipado e devidamente pensado baseado nas opções de tributação é fulcral que os sujeitos passivos sejam conhecedores, a um nível aprofundado, da ciência e técnica fiscal - “homo sapiens fiscal”⁵² -, porque as opções são demasiado complexas,

⁵² PEREIRA, C. R. e SAMPAIO, R. (2015) - “A complexidade das opções de tributação em sede de IRS e a justiça fiscal”, in *Desafios Tributários, Vida Económica*.

supondo um enquadramento global em sede de IRS. Por conseguinte, a maioria dos sujeitos passivos terá de recorrer a profissionais que os instruem no sentido de como chegar à poupança de imposto.

Por outro lado, as opções de tributação dirigem-se a determinados sujeitos passivos que terão de preencher requisitos específicos para acederem ao regime, ou seja, não existe um acesso direto à poupança fiscal pela simples escolha, tendo os não residentes que se enquadrar nos parâmetros da opção pretendida (a título de exemplo, referimo-nos aos residentes virtuais e a necessidade de os rendimentos obtidos em Portugal representarem, no mínimo, 90% da totalidade dos rendimentos auferidos).

Rematamos com o otimismo na resolução dos problemas pontuais que despertamos e nos ajustamentos necessários, uma vez que a lei fiscal está em constante reforma, em incessante mutação e desenvolvimento. Daí que acompanhemos Casalta Nabais quando cita Joel Slemrod “Tax reform is not a station we arrive, it is a way of traveling”⁵³.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Monografias e Publicações Periódicas

AA.VV. (2009), *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal -Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

AZEVEDO, M. E. - “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX - Um enfoque analítico”, *Revista Lusitana, Direito n.º 8/9*, (2011), pp. 161-236.

CORTE-REAL, C. P. - “Imposto Único - Tipo de Imposto a adotar”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 126, CEJ, (1983), pp. 7-55.

COURINHA, G. L. (2015) - *A residência no Direito Internacional: do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra: Almedina.

FAUSTINO, M. - “Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424 (2009).

FAVEIRO, V. D. A. (2002) - *O Estatuto do Contribuinte - A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra: Coimbra Editora.

FERREIRA, E. P. (2005) - *Prefácio a 15 anos da Reforma Fiscal de 1988/89*, Coimbra: Almedina.

⁵³ NABAIS, J. C. (2019), *op.cit.*, p. 464.

FERREIRA, R. F. - “O novo regime fiscal dos não residentes”, *Diário Económico*, publicado em 15 de janeiro de 2009.

FERREIRA, R.F. *et al.*, “A tributação das mais-valias imobiliárias de não residentes”, *Newsletter n.º 23/19: RFF e Associados, Sociedade de Advogados, SP, RL*, https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2019/05-Maio/RFFa - AS MAIS-VALIAS IMOBILIARIAS DE NaO RESIDENTES.pdf, consultado em 20/02/2020.

LEITE DE CAMPOS, D. - “As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Vol.I, Ano 67, janeiro/2007. <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado em 20/02/2020.

MAGNO, H. G. (2019) - *A Residência Fiscal das Pessoas Singulares*, Porto: Vida Económica.

MORAIS, R. D. (2014) - *Sobre o IRS*. 3.ª Edição, Coimbra: Almedina.

NABAIS, J. C. (1998) - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coleção Teses, Coimbra: Almedina.

NABAIS, J. C. (2019) - *Direito Fiscal*. 11ª ed., Coimbra: Almedina.

NOVAIS, J. R. (2004) - *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra: Coimbra Editora.

PINHEIRO, G. (1998) - *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, Estudo e Monografias, Universidade Católica Portuguesa.

PEREIRA, C. R. e SAMPAIO, R. (2015) - “A complexidade das opções de tributação em sede de IRS e a justiça fiscal”, in *Desafios Tributários*, Vida Económica.

PEREIRA, P. R. (2019) - *Manual de IRS*, Coimbra: Almedina.

PEREIRA, P. R. (2010) - *Princípios do Direito Fiscal Internacional - Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra: Almedina, Reimpressão 2016.

RIBEIRO, J. S. (2018) - *Direito Fiscal da União Europeia - Tributação direta*, Coimbra: Almedina.

ROCHA, J. F. D. (2012) - “Direito Fiscal e autonomia da vontade. Do Direito à livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*. Coimbra: Almedina.

SANCHES, J.L.S. (1991) - *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*. Lisboa: Edifisco.

VASQUES, S. (2015) - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

XAVIER, A. (2018) - *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed., Coimbra: Almedina.

Lista Jurisprudencial

A. União Europeia

- C-120/78, Ac. *Cassis de Dijon*, de 20 de fevereiro de 1979.
C-279/93, Ac. *Schumacker*, 14 de fevereiro de 1995.
C-80/94, Ac. *Wielockx*, de 11 de agosto de 1995.
C-391/97, Ac. *Gschwind*, 14 de setembro de 1999.
C-234/01, Ac. *Gerritse*, 12 de junho de 2003.
C-222/04, Ac. *Cassa di Risparmio di Firenze*, 10 de janeiro de 2006.
C-345/04, Ac. *Centro Equestre da Lezíria Grande, Lda.*, de 15 de fevereiro de 2007.
C-443/06, Ac. *Hollmann*, 11 de outubro de 2007.
C-440/08, Ac. *Gielen*, 18 de março de 2010.
C-105/08, Ac. *Comissão Europeia vs República Portuguesa*, 17 de junho de 2010.
C-18/15, Ac. *Brisal - Auto-estradas do Litoral, S.A. e KBC Finance Ireland vs Fazenda Pública*, 13 de julho de 2016.
C-283/15, Ac. *Staatssecretaris van Financiën*, de 9 de fevereiro de 2017.
C-388/19, Ac. *MK vs Autoridade Tributária e Aduaneira*, 18 de março de 2021.

B. Nacional

- Processo n.º 0165/13, Ac. do STA, de 22 de março de 2017.
Processo n.º 1358/08.9BESNT, Ac. Tribunal Central Administrativo do Sul, de 8 de maio de 2019.
Processo n.º 951/2019-T, Decisão CAAD, de 18 de setembro de 2020.
Processo n.º 075/20.6BALS, Ac. Uniformização de Jurisprudência do STA, de 9 de dezembro de 2020.
Processo n.º 0171/13.6BELRS, Ac. do STA, de 3 de fevereiro de 2021.
Processo n.º 600/2020-T, Decisão CAAD, de 23 de março de 2021.
Processo n.º 525/2020-T, Decisão CAAD, de 31 de março de 2021.
Processo n.º 435/2020-T, Decisão CAAD, de 10 de maio de 2021.

Data de submissão do artigo: 22/11/2020

Data de aprovação do artigo: 01/07/2021

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt