



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

MESTRADO
CONTABILIDADE FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO
INDEPENDENTE
A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PESSOAIS DOS
ARTISTAS

FRANCISCA MARIA LEAL GUIOMAR PALMEIRA

SETEMBRO – 2013



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

MESTRADO
CONTABILIDADE FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO
INDEPENDENTE
A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PESSOAIS DOS
ARTISTAS

FRANCISCA MARIA LEAL GUIOMAR PALMEIRA

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA MARIA JOÃO COELHO GUEDES

Co-ORIENTAÇÃO:

DR. JOSÉ ANTÓNIO DA COSTA PASCOAL

SETEMBRO-2013

Resumo

Este estudo pretende analisar em que medida as normas portuguesas eliminam a dupla tributação internacional a que os rendimentos pessoais dos artistas, obtidos por contribuintes no exercício dessa profissão, enquanto profissionais livres e fora do seu país de residência estão sujeitos.

A tributação internacional caminha no sentido de que a tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro seja da competência do Estado da residência, contudo relativamente aos artistas e desportistas verifica-se o contrário, uma vez que é atribuída legitimidade ao Estado da fonte para tributar os rendimentos aí obtidos por não residentes, o que origina dupla tributação, uma vez que o Estado da residência tributa em regra a universalidade dos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos residentes.

Portugal adotou o princípio da universalidade para tributar os sujeitos passivos residentes, contudo possui normas unilaterais de eliminação da dupla tributação internacional, sendo que através do estudo de 30 casos, conclui-se que efetivamente a dupla tributação é eliminada.

Palavras-chave: Dupla Tributação Internacional, Convenções de Dupla Tributação, Eliminação da Dupla Tributação, Modelo de Convenção da OCDE.

Abstract

This study aims to examine the extent to which Portuguese laws eliminate international double taxation that personal income of artists, obtained by individuals performing their professional activity outside their country of residence is subject to.

The international taxation treats the way that the taxation of income earned abroad is the responsibility of the State of residence, however in relation to artists and sportsmen it reveals the opposite, since it is given legitimacy to the source State to tax income there obtained by non-residents, which leads to double taxation, since the State of residence taxation rule in the universality to income obtained by resident taxpayers.

Portugal adopted the principle of universality to tax resident individuals, however, has unilateral standards for the elimination of double taxation, and through the study of 30 cases, it was concluded that effectively double taxation is eliminated.

Keywords: International Double Taxation, Double Taxation, Elimination of double taxation, The OECD Model Convention

Agradecimentos

Ao longo da nossa vida vamos aprendendo com muitas pessoas que por diversos motivos se cruzam connosco e que são importantes. Não as posso referir todas aqui porque são imensas, pelo que apenas mencionarei as que influenciaram diretamente este trabalho.

Em primeiro lugar, os meus agradecimentos à minha orientadora, Professora Doutora Maria João Coelho Guedes, por toda a sua disponibilidade estímulo, observações, críticas e sugestões, indispensáveis na elaboração desta dissertação.

Em segundo lugar, os meus agradecimentos ao meu co-orientador, Dr. José António da Costa Pascoal, pela forma simpática e responsável que aceitou este desafio e pelas suas críticas e observações, a sua ajuda foi muito importante.

À minha família, muitos já não estão entre nós, mas se estivessem partilhariam com muita alegria esta etapa, nomeadamente os meus pais, os meus tios (José e Ana), o meu primo José Francisco e o meu irmão.

Às minhas filhas e ao meu marido, os meus agradecimentos, pela paciência e por acreditarem em mim.

Abreviaturas

CDT – Convenção de dupla tributação

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção Geral dos Impostos

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

MCOCDE – Modelo Convenção de OCDE

MCONU – Modelo Convenção da ONU

OCDE – Organização para Cooperação Económica e Desenvolvimento

ONU – Organização das Nações Unidas

UE – União Europeia

Índice de Figuras e Tabelas

TABELA 1 – Casos em que a dedução à coleta corresponde ao imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou proporcionalmente na coleta apurada em Portugal.....	35
TABELA 2 – Casos em que a dedução à coleta corresponde ao imposto pago no estrangeiro.....	36
TABELA 3 – Caso em que a coleta é insuficiente para proceder à dedução do imposto pago no estrangeiro.....	37

Índice

I. Introdução.....	1
II. Enquadramento Legal	4
2.1. Dupla Tributação Internacional	4
2.1.1. Dupla Tributação Internacional Jurídica/Económica	4
2.2. As Convenções sobre Dupla Tributação Internacional	9
2.2.1. Modelo de Convenção da ONU	11
2.2.2. Modelo da Convenção da OCDE	12
2.2.3. Qualificação de um Sujeito Passivo como Residente.....	15
2.2.4. Métodos de Eliminação da Dupla Tributação	17
2.2.4.1. Método da Isenção	18
2.2.4.2. Método da Imputação (ou Crédito de Imposto).....	18
2.2.4.3. Comparações entre os Métodos.....	20
2.3. A Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente no âmbito Internacional	22
2.3.1. Antigo artigo 14.º - Trabalhadores independentes – do MCOCDE	22
2.3.2. Art.º 17.º do MCOCDE.....	23
2.3.2.1. Artigo 17.º n.º1 do MCOCDE	24
2.3.2.2. Artigo 17.º, n.º2 do MCOCDE	27
2.3.2.3. Conclusão artigo 17.º do MCOCDE.....	29
2.4. As Convenções sobre Dupla Tributação Internacional Celebradas por Portugal	30
2.5. Tributação dos Sujeitos Passivos Singulares em Portugal	31
III. Estudo de casos	32
3.1. Introdução	32
3.2. Resultados obtidos.....	34
IV. Conclusão	37
V. Referências	39

I. Introdução

A dupla tributação internacional prejudica a atividade económica, pelo que os governantes de todo o Mundo, há muito que tomaram consciência do problema e encetaram medidas no sentido de a eliminar ou atenuar.

Nesta dissertação apenas nos debruçaremos sobre a dupla tributação jurídica internacional, existindo esta quando, relativamente ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo facto gerador, incidem impostos equiparáveis em mais do que um Estado.

Tem sido através da celebração de acordos bilaterais, as denominadas convenções de dupla tributação (CDT) que o problema tem sido tratado a nível internacional.

As primeiras CDT relacionadas com a tributação do rendimento foram celebradas em 1869, mas só no século XX, nomeadamente depois da 2.^a grande guerra mundial se verificou um incremento significativo.

As organizações internacionais intervieram através da elaboração de modelos de convenção, nomeadamente a OCDE e ONU.

O Modelo de Convenção da OCDE (MCOCDE) (1963), destinando-se inicialmente aos países membros, extravasou este âmbito uma vez que tem sido referência nas convenções de dupla tributação celebradas a nível mundial.

O Modelo de Convenção da ONU (MCONU) (1980), tendo como destinatários os países em desenvolvimento ou em vias de desenvolvimento, coloca o princípio da tributação pelo Estado da fonte em destaque, relativamente ao MCOCDE.

Portugal é membro fundador da OCDE, tem seguido nas CDT celebradas com outros Estados o MCOCDE, pelo que o nosso estudo incide principalmente sobre este modelo de convenção.

Os artistas são das pessoas que mais se deslocam por todo o Mundo, pelo que a tributação dos rendimentos auferidos no estrangeiro, por estes sujeitos passivos tem o tratamento específico dado pelo artigo 17.º do MCOCDE, em que é dada a possibilidade de o Estado da fonte tributar estes rendimentos.

A facilidade com que os artistas se movimentam confere-lhes a capacidade acrescida de recurso a esquemas fiscalmente abusivos (Baker,1994), daí que a competência cumulativa da tributação pelo Estado da fonte atribuída pelo MCOCDE no seu artigo 17.º, contraria a tendência da tributação internacional pelo Estado da residência.

O artigo 17.º n.º1 do MCOCDE atribui a possibilidade de os rendimentos pessoais dos artistas de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportistas, provenientes das suas atividades pessoais exercidas nessa qualidade, obtidos no estrangeiro serem tributados pelo Estado da fonte, tratando-se de uma norma anti abuso.

Na revisão do MCOCDE de 1977, foi introduzido o parágrafo 2.º no artigo 17.º, passando os rendimentos obtidos no estrangeiro por estes sujeitos passivos a poderem ser tributados no Estado da fonte, mesmo que os rendimentos sejam pagos a uma sociedade e esta não tenha estabelecimento estável no Estado da fonte. Também este parágrafo tem a característica de norma anti abuso, porque era prática o rendimento ser pago a uma sociedade de artistas residente fora do Estado da fonte em vez de o ser diretamente ao próprio artista, subtraindo-se assim a tributação ao Estado da fonte.

Do exposto, conclui-se que da aplicabilidade do art.º 17.º resulta dupla tributação internacional, porque o Estado da residência por norma utiliza o princípio da universalidade, cabendo também a este a obrigação de a eliminar. Assim, nesta dissertação analisa-se através do estudo de casos em que medida as normas portuguesas permitem a anulação da dupla tributação internacional.

A presente dissertação está dividida em quatro capítulos, constituindo a introdução o primeiro. O segundo capítulo integra o enquadramento legal, onde se explanam detalhadamente as seguintes temáticas: o problema da dupla tributação internacional; as convenções sobre dupla tributação internacional, dando-se especial ênfase ao Modelo de Convenção da OCDE (MCOCDE); a tributação dos rendimentos do trabalho independente no âmbito internacional, com destaque para a tributação internacional dos rendimentos pessoais dos artistas e por fim o enquadramento legal em Portugal.

O terceiro capítulo destina-se à exposição sobre o estudo de casos, onde são apresentados os dados relativos a 30 contribuintes residentes no território português, que pelo exercício da atividade de artistas, como profissionais independentes, obtiveram rendimentos no estrangeiro, nomeadamente rendimento coletável, coleta, rendimento ilíquido obtido no estrangeiro, rendimento líquido obtido no estrangeiro, imposto pago no estrangeiro, imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou em Portugal e dedução à coleta que o sujeito passivo teve direito, bem como à análise dos resultados. O quarto capítulo trata as conclusões.

II. Enquadramento Legal

2.1. Dupla Tributação Internacional

A globalização da economia, a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais, levaram a que há muito tempo os governantes de todo o Mundo tomassem consciência de que a dupla tributação internacional era um entrave ao desenvolvimento das relações económicas. Assim, quer na UE quer a nível mundial têm sido implementadas medidas (acordos e convenções), que visam a abolição de entraves nas diversas áreas nomeadamente a nível fiscal.

A fraude e a evasão fiscal é um problema que aflige os países a nível mundial, uma vez que por essa via são reduzidas as suas receitas fiscais. Mas, a dupla tributação internacional, também é preocupante, porque existindo, penaliza os contribuintes e consequentemente lesa a atividade económica. A dupla tributação internacional é um problema económico, financeiro, cultural e de equidade, pelo que os países têm demonstrado elevada preocupação com este problema, sendo que através de acordos bilaterais têm tentado atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional.

A dupla tributação existe porque há um concurso de normas, ou seja, diversas normas recaem sobre o mesmo facto tributário, sendo internacional se essas normas pertencem a ordenamentos tributários de dois ou mais Estados. (Vogel, 1993).

2.1.1. Dupla Tributação Internacional Jurídica/Económica

A dupla tributação internacional poderá acontecer de duas formas distintas: a jurídica e a económica.

A dupla tributação internacional jurídica acontece quando dois impostos comparáveis são aplicáveis ao mesmo contribuinte relativamente ao mesmo rendimento ou capital, em mais do que um Estado. A dupla tributação internacional económica acontece quando diferentes contribuintes são tributados pelo mesmo rendimento ou capital, em mais do que um Estado.

Assim, neste trabalho quando se faz referência à dupla tributação internacional, é sempre à jurídica, uma vez que o objetivo é analisar a tributação dos rendimentos pessoais dos artistas obtidos no estrangeiro enquanto profissionais livres.

Sobre dupla tributação internacional, Xavier (2011), refere que para se verifique uma situação é necessário que se conjuguem os seguintes fatores:

- 1) Aplicação cumulativa de duas normas;
- 2) As normas pertencem a ordenamentos distintos “colisão de sistemas fiscais”. A dupla tributação pode ser internacional se derivar de Estados soberanos, ou interterritorial se os espaços fiscais forem autónomos, mas dentro do mesmo Estado;
- 3) Esses ordenamentos são “paritários”, isto é encontram-se ao mesmo “nível de governo”, resultando na tributação do mesmo facto em mais do que um Estado, estabelecendo a chamada “dupla tributação horizontal”. Quanto à “dupla tributação vertical”, ela ocorre quando dentro do mesmo Estado o mesmo facto é tributado em diferentes “níveis do governo”.
- 4) É condição que as normas se apliquem em concreto e origem pretensões tributárias em ambos os Estados e não aparentemente como acontece na “dupla tributação virtual”,

originando assim “um encargo fiscal mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação exclusiva da mais elevada das pretensões em concurso.

Para os sujeitos passivos não residentes, profissionais livres, e que auferem rendimentos no território português, existe dupla tributação derivada da incidência de impostos sobre os rendimentos obtidos em território nacional, uma vez que o país da residência tributa sobre a totalidade dos rendimentos (tributação ilimitada ou universal)¹e o Estado Português, na qualidade de país da fonte do rendimento, tributa os mesmos rendimentos de forma limitada (tributação limitada, territorial)².

Por outro lado, os sujeitos passivos residentes, que obtenham rendimentos fora do território nacional, são tributados no país da fonte e porque Portugal, país da residência, não abdica de tributar os sujeitos passivos pela totalidade dos rendimentos (princípio da universalidade), são os mesmos rendimentos aqui tributados, o que obviamente origina dupla tributação.

O que se verifica é que assiste aos Estados o direito de tributar os seus residentes pela totalidade dos rendimentos, ou seja, os auferidos dentro e fora do Estado da residência, sem atender ao facto de a sua proveniência ser nacional ou estrangeira, tendo como único elemento de ligação a residência.

O princípio da universalidade, ou seja, a tributação pela totalidade dos rendimentos auferidos por um sujeito passivo residente, assenta na equidade, porque tratando-se de impostos de taxa progressiva, a aplicação da taxa à totalidade dos rendimentos, corresponde à taxa relativa à sua efetiva capacidade contributiva. Por outro lado

¹Princípio da universalidade ou *World-wide-income*

² Princípio da territorialidade

entende-se que por parte do Estado, foram concebidas infraestruturas que possibilitam ao sujeito passivo o exercício da sua atividade, pelo que deve participar no seu financiamento.

Os Estados da fonte tributam os rendimentos obtidos dentro do seu território por não residentes, assente no fundamento de que, os contribuintes para obterem os rendimentos consomem em princípio recursos nesse país e embora de uma forma reduzida, também beneficiam dos serviços e equipamentos públicos.

Se os rendimentos obtidos por um sujeito passivo forem apenas tributados num país, da residência ou da fonte não existe dupla tributação internacional. Aliás a este respeito refere Xavier (2011, pág.228) “se o princípio da territorialidade ...fosse universalmente respeitado, conduziria à atribuição exclusiva do direito de tributar ao país da fonte e obrigaria o país da residência a isentar (ou declarar fora do âmbito de incidência dos seus tributos) os rendimentos produzidos fora do seu território, ainda que nele auferidos pelos seus residentes: a dupla tributação internacional, se não por completo eliminada, seria com certeza, um fenómeno de muito mais reduzidas proporções.” Contudo, não é isto que acontece, como já se referiu, porque existe de facto uma elevada conexão entre o rendimento e o facto tributário. O entendimento nem sempre foi este, pois durante muito tempo predominou o princípio da residência. A necessidade de os países subdesenvolvidos serem apoiados pelos desenvolvidos de onde é exportado o capital para o investimento, levou a que os países anglo-saxónicos, reconhecessem ao país da fonte, não o direito exclusivo de tributar, mas um direito prioritário “*prior right*”.

Apesar do reconhecimento do direito ao Estado da fonte de tributar os rendimentos obtidos dentro do seu território por não residentes, não tem sido obstáculo à tributação

desses rendimentos por parte dos Estados da residência, invocando principalmente os seguintes motivos:

- Não seria respeitado o princípio da igualdade se o Estado da residência não tributasse os rendimentos obtidos no estrangeiro, por sujeitos passivos residentes, uma vez que a tributação destes seria mais baixa que a dos residentes que obtivessem exclusivamente rendimentos obtidos dentro desse Estado, tendo em conta que os impostos sobre o rendimento são progressivos.
- Se o Estado da fonte pode argumentar que atribui proteção aos sujeitos passivos não residentes, para que os mesmos aí realizem as atividades e obtenham rendimentos, também o país da residência invoca o mesmo argumento, isto é, que oferece proteção, vantagens e cria infraestruturas indispensáveis à realização das atividades económicas.
- Para cativar o investimento estrangeiro em regra os Estados da fonte, concedem benefícios fiscais, nomeadamente isenções, o que pode originar uma não tributação, se o país da residência não tributar o rendimento obtido fora do seu território.
- Se os rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes num determinado Estado não fossem tributados, originaria consequentemente uma quebra de receita e seria um incentivo à exportação de capitais.

Face ao exposto, reconhecendo-se o direito de o país da fonte tributar o rendimento aí obtido por um sujeito passivo não residente e o mesmo direito assiste ao país da residência, então existe dupla tributação. No entanto, se os Estados da residência apenas tributassem os rendimentos obtidos dentro dos seus territórios, quer para os sujeitos passivos residentes, quer para os não residentes, a tributação observaria integralmente o

princípio da territorialidade e não haveria dupla tributação, aliás modelo seguido por muitos países latino-americanos.

2.2. As Convenções sobre Dupla Tributação Internacional

Como já se referiu as leis tributárias não podem ou não devem ser um entrave ao desenvolvimento socioeconómico mundial, no entanto, só no seio da União Europeia existem 27 quadros normativos, provocando tratamento fiscal diverso para determinado tipo de operações, sendo difícil a harmonização. Por outro lado, no Direito Internacional não existe nenhuma norma que proíba a dupla tributação (Buhler, 1968)³ ou seja, os países são soberanos quanto à legislação fiscal interna. O estabelecimento entre os países de acordos bilaterais, nomeadamente convenções, foi a forma encontrada para resolver este problema de comum acordo. A este propósito Maria dos Prazeres Lousa, (Lousa, 2000, pág.47), refere, “as convenções bilaterais em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, que seguem o Modelo OCDE ou o Modelo ONU, são um dos instrumentos fundamentais que fornecem as bases legais adequadas de atuação das autoridades fiscais e dos contribuintes”.

Também Manuel Pires, refere que “a convenção é um acordo de vontades que visa a produção de efeitos jurídicos”, neste caso a eliminação ou atenuação da Dupla Tributação Internacional, (Pires, 1984).

Contudo, uma convenção não tem como objetivo que os impostos entre os dois países sejam idênticos, mas que os critérios de tributação sejam uniformes.

³Relativamente a este assunto, Buhler (1968), refere “No se encuentran en los TDI una cláusula general que declare materialmente ilícita la doble imposición; por el contrario, se trasluce el expreso mantenimiento de la doble imposición en materias menores cuando no se llega a un acuerdo sobre los mismos”.

Os primeiros acordos bilaterais foram celebrados a partir da primeira grande guerra mundial, no entanto só a partir da segunda guerra mundial se verificou um incremento significativo, o que é explicável pelo aumento das transações internacionais a partir daquela data.

As convenções para evitar a dupla tributação a seguir designadas de CDT, para além de estabelecerem regras com vista a eliminação ou atenuação da dupla tributação, também visam a eliminação da fraude e evasão fiscal, o incremento do investimento estrangeiro, o desenvolvimento dos países desenvolvidos e menos desenvolvidos e instituem deveres de cooperação e de troca de informação entre os países contratantes (Amorim, 2010).

A eclosão das CDT levou ao surgimento dos denominados modelos de Convenção, distinguindo-se o modelo de convenção da OCDE e o da ONU.

Até ao presente, Portugal já celebrou 65 CDT, de acordo com o modelo da OCDE, sendo que 57 se encontram em vigor e 8 estão assinadas e aguardam entrada em vigor.⁴

As CDT são fonte do Direito Internacional Público, e prevalecem sobre as normas de direito português, como dispõe o n.º1 do art.º 8.º da CRP, vigorando na ordem interna após a sua publicação oficial, enquanto vincularem internacionalmente o Estado português (cf. n.º2 do art.º 8.º da CRP)⁵. Se as normas internas portuguesas forem contrárias às constantes numa determinada CDT, prevalece esta última, em conformidade com o referido n.º2. Aliás, o art.º 27.º da Convenção de Viena, (sobre o

⁴Informação retirada do portal das finanças: “portal das finanças.gov.pt” em 2013.06.14

⁵Art.º 8.º CRP –“1.As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. 2. 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.”

direito dos tratados) refere: "uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar a não execução de um tratado".

Se entre dois países não existir CDT, poderá acontecer que um ou ambos os Estados tenham adotado regras unilaterais para eliminar ou reduzir a dupla tributação.

Portugal adotou normas unilaterais para eliminar ou atenuar a dupla tributação que se encontram prescritas nos artigos 81.º CIRS e 91.º CIRC.

2.2.1. Modelo de Convenção da ONU

A Convenção Modelo da ONU (adiante designada por MCONU) sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, é desde 1980, usada como referência para negociação acordos bilaterais de tributação, entre países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento.

A MCONU dá primazia à tributação na fonte, ao contrário da MCOCDE, o que se compreende uma vez que o seu nascimento esteve na origem do reconhecimento por parte dos países em vias de desenvolvimento de que a MCOCDE não se adaptava às relações entre estes e os países desenvolvidos.

No fundo, sendo os países em vias de desenvolvimento normalmente os recetores de investimento estrangeiro, o que se pretendeu foi que os rendimentos gerados por esses investimentos fossem apenas aí tributados, como forma de ajudar as economias desses países.

Têm sido apontadas críticas à MCONU, nomeadamente o facto de não ser atualizada com regularidade, o que estará relacionado com o facto da ONU estar vocacionada principalmente para a defesa e promoção dos direitos humanos.

Por último, sua reduzida divulgação no mundo levou a que a MCOCDE fosse referência em acordos celebrados entre países que não fazem parte da OCDE.

2.2.2. Modelo da Convenção da OCDE

A dupla tributação internacional atua negativamente sobre a economia, porque desincentiva os agentes económicos, pelo que desde meados do século passado são intentados esforços internacionalmente no sentido de atenuar ou eliminar os seus efeitos, através de acordos bilaterais estabelecidos entre os diferentes países.

O modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE (adiante designado por MCOCDE)⁶ cujo objetivo é a resolução dos problemas da dupla tributação internacional, é desde 1963, referência nas convenções estabelecidas entre os diferentes países a nível mundial, pertencentes ou não à organização, porque sendo um modelo de referência, tem facilitado as negociações bilaterais, tornando-se num elemento fundamental no sucesso na harmonização fiscal internacional.

Os objetivos da Convenção modelo são:

- clarificar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada país membro da OCDE;
- uniformizar procedimentos, assegurar a aplicação de regras comuns;

⁶O MCOCDE reveste a natureza jurídica de mera recomendação, cfr: Buhler.

- proporcionar certeza e segurança jurídicas, sendo um importante fator de confiança nas decisões de investimento.

Portugal é membro fundador da OCDE tem seguido o MCOCDE nas convenções celebradas com países de todo o mundo pelo que nos capítulos seguintes nos debruçaremos sobre este modelo de convenção.

À semelhança da MCONU a MCOCDE está estruturada em 7 capítulos, destinando-se o capítulo III à definição das competências de cada Estado contratante no que respeita à tributação do rendimento (artigos 6.º a 21.º), o capítulo IV à tributação do património (artigo 22.º) e o capítulo V aos métodos de eliminação da dupla tributação (artigo 23.º-A a 23.º-B).

Relativamente à tributação do rendimento (artigos 6.º a 21.º) são definidas as competências dos países contratantes face a cada tipo de rendimento, considerando que se trata do país da residência ou do país da fonte ou do *situs*.

São identificados três tipos de rendimentos, consoante o regime aplicável pelo país da fonte ou do *situs*:

- rendimentos e património que podem ficar sujeitos a tributação sem qualquer limitação por parte do país da fonte ou do *situs*;
- rendimentos e património que podem ficar sujeitos a tributação limitada por parte do país da fonte ou do *situs*;
- rendimentos e património que não podem ser tributados no país da fonte ou do *situs*.

Os rendimentos que podem ficar sujeitos a tributação sem qualquer limitação por parte do país da fonte ou do *situssão*: Os rendimentos de bens imobiliários situados nesse país (artigo 6.º e n.º1 dos artigos 13.º e 22.º); os lucros de um estabelecimento estável situados nesse país (artigo 7.º e n.º 2 dos artigos 13.º e 22.º); os rendimentos provenientes das atividades de artistas e desportistas exercidas nesse país, independentemente de tais rendimentos serem atribuídos ao próprio artista ou desportista ou a uma outra pessoa (artigo 17.º); as percentagens de membros de conselhos pagas por uma sociedade residente neste país (artigo 16.º); as remunerações a título de emprego assalariado, no setor privado exercido nesse país, salvo se o trabalhador aí permanecer por um período que no total seja inferior a 183 dias no ano e as remunerações a título de emprego assalariado exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco, se a direção efetiva estiver situada nesse país (artigo 15.º); e com ressalva de determinadas condições, as remunerações e pensões pagas a título de serviços públicos (artigo 19.º).

Os rendimentos e património que podem ficar sujeitos a tributação limitada por parte do país da fonte ou do *situs*, são: Os dividendos (artigo 10.º) e os juros (artigo 11.º).

Os rendimentos e património que não podem ser tributados no país da fonte ou do *situs*, sendo em regra tributados no país da residência, são: *royalties* (artigo 12.º), ganhos de alienação de valores mobiliários (artigo 13.º, n.º5), as pensões do setor privado (artigo 18.º), as importâncias recebidas por um estudante com vista aos seus estudos ou formação (artigo 20.º), ao património representado por valores mobiliários (artigo 22.º n.º4). Os lucros provenientes da exploração de navios ou de aeronaves no tráfego internacional ou de barcos no transporte em águas interiores, os ganhos provenientes da

alienação desses navios, barcos ou aeronaves, ou o património constituído por esses bens só podem ser tributados no país onde estiver situada a direção efetiva da empresa (artigos 8.º, 13.º e 22.º). Os lucros das empresas que não sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado no país da fonte só podem ser tributados no país da residência (artigo 7.º n.º1).

O MCOCDE dá primazia ao princípio da residência relativamente ao princípio da fonte, ao contrário do que foi previsto por Pasqual e Pistone, em que era de opinião que a tributação na União Europeia, evoluiria no sentido da tributação no Estado da Origem (Pereira, 2010).

Como já se referiu, de acordo com o MCOCDE nomeadamente o seu ponto 21 da introdução, são elencados os tipos de rendimentos e de património que podem ser tributados sem qualquer limitação no Estado da fonte ou *dositus*, fazendo parte destes “os rendimentos provenientes das actividades de artistas rendimentos serem atribuídos ao próprio artista ou desportista ou a uma outra pessoa” (art.º 17.º).

2.2.3. Qualificação de um Sujeito Passivo como Residente

Divergindo a forma de tributação, bem como as obrigações declarativas em termos fiscais, consoante se trate de um sujeito passivo residente ou de um não residente, conclui-se que o conceito de residência é muito importante, tanto mais que a aplicabilidade de uma convenção a um sujeito passivo resulta de o mesmo ser residente de um ou de ambos os Estados contratantes, condição que coexiste na MCOCDE e MCONU (artigo 1.º).

A nacionalidade foi um elemento de conexão antes da primeira grande guerra mundial, sendo que muitos países não tributavam os estrangeiros pelos rendimentos obtidos no Estado da fonte. A nacionalidade como elemento de conexão, assenta entre outros, no facto de os Estados terem obrigações especiais perante os cidadãos nacionais residentes no estrangeiro o que lhes confere a legitimidade de tributar. A nacionalidade só pode ser alterada em situações muito específicas e com acordo entre as partes, ao contrário da residência. A relativa facilidade para mudança de residência por parte dos contribuintes para se subtraírem à tributação, é um fator de vantagem relativamente à nacionalidade. Contudo, a nacionalidade foi abandonada (ainda é adotada pelos Estados Unidos) e substituída por elementos de conexão objetivos (princípio da fonte) ou subjetivos (princípio da residência), (Pereira, 2010).

As CDT são omissas quanto aos critérios para definir a residência de um sujeito passivo, sendo estes da inteira responsabilidade de cada país.

Em Portugal o art.º 16.º⁷ do CIRS, contém as condições para que um sujeito passivo seja qualificado como residente, sendo a mais comum a permanência durante mais de 183 dias seguidos ou interpolados, no território nacional.

Pode acontecer com alguma facilidade que, exista dupla residência, bastará que para tal, o sujeito passivo possua residência nos dois países contratantes. Quando existe dupla

⁷Art.º 16.º n.º1 do CIRS- “São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

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

residência há que dirimir o conflito, pois ambos os países têm a possibilidade de tributar a totalidade dos rendimentos obtidos por um sujeito passivo.

O artigo 4.º, n.º2 do MCOCDE, relaciona hierarquicamente os critérios para dirimir o conflito:- Habitação permanente num só Estado; Se o sujeito passivo possuir habitação permanente nos dois países, será considerado residente naquele onde tiver o centro vital de interesses; se não for possível determinar qual o país onde se situa o centro vital de interesses, ou se não tiver habitação permanente em nenhum dos Estados será residente naquele em que permaneça habitualmente; se não for possível determinar em qual dos Estados permanece habitualmente, será residente no Estado da sua nacionalidade e por último se tiver nacionalidade dos dois Estados ou se não tiver em nenhum, os Estados encontrarão resolverão o caso de comum acordo, através do procedimento amigável, previsto no artigo 24.º do MCOCDE.

O artigo 4.º também se socorre da nacionalidade para dirimir o conflito da dupla residência, mas digamos como último recurso.

2.2.4. Métodos de Eliminação da Dupla Tributação

Tendo ambos os Estados (residência e fonte) o direito de tributar os rendimentos ou o património de forma limitada ou ilimitada, cabe ao Estado da residência eliminar a dupla tributação. O MCOCDE reserva o capítulo V aos métodos de eliminação da dupla tributação, sendo este entendido como tendo um carácter complementar (Pereira, 2010) e residual (Vogel,1993), uma vez que a eliminação da dupla tributação já faz parte das normas específicas contidas no modelo nos artigos 6.º a 22.º e do referido título poderá erradamente concluir-se que apenas os artigos 23.º-A e 23.º-B, contém meios de eliminar a dupla tributação.

Os métodos prescritos neste capítulo para eliminar a dupla tributação são:

- Método de isenção

- Método de imputação (ou crédito)

2.2.4.1. Método da Isenção

O método da Isenção encontra-se consagrado no artigo 23.º-A do modelo de Convenção da OCDE. Neste método atribui-se maior legitimidade ao Estado da fonte para tributar, cedendo o Estado da residência o seu direito de tributar, através de uma isenção (Vogel, 1993).

Quando o país da residência isenta o rendimento obtido fora do seu território sem que o considere para efeitos de determinação de taxa, trata-se do método de isenção integral. Quando o país da residência pode de acordo com o n.º3 ter em conta os rendimentos ou o património isentos para calcular o quantitativo do imposto (englobamento para efeitos de determinação da taxa a aplicar), o método denomina-se de isenção com progressividade. Este último método só é relevante se o imposto no Estado da residência for progressivo e não proporcional. O englobamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro para determinação da taxa a aplicar aos rendimentos obtidos no território nacional, visa igualdade de tratamento entre estes contribuintes e aqueles que apenas obtiveram rendimentos no Estado da residência.

2.2.4.2. Método da Imputação (ou Crédito de Imposto)

Pelo método de imputação previsto no artigo 23.º-B do modelo de Convenção da OCDE, o Estado de residência deduz do imposto por ele cobrado sobre os rendimentos

ou o património do seu residente uma importância equivalente ao imposto pago no outro Estado (ex: fonte ou *situs*), sobre o rendimento auferido nesse Estado ou sobre o património aí detido (imputação integral), podendo a importância deste modo deduzida limitar-se à fração correspondente ao seu próprio imposto (imputação ordinária ou normal). Como já se referiu, Portugal adotou o método da imputação no que respeita aos impostos sobre o rendimento (art.º 81.º do CIRS e art.º 91.º CIRC), todavia a imputação resulta integral quando o imposto pago no estrangeiro é inferior ao que o rendimento originou no país da residência e ordinária ou normal quando o imposto pago no estrangeiro é superior ao que aquele rendimento originou proporcionalmente no imposto português, como adiante vamos analisar detalhadamente.

Os Estados contratantes podem ainda adotar o denominado crédito de imposto fictício (*taxsparingcredit*), que consiste na concessão por parte do Estado da residência, de um crédito de imposto superior ao imposto efetivamente pago no Estado da fonte, que resultará de este isentar o rendimento ou tributá-lo a uma taxa reduzida. Este método tem como objetivo manter o benefício atribuído pelo Estado da fonte.

O Estado da residência poderá ainda atribuir um crédito de imposto presumido (*matchingcredit*), que corresponde a uma concessão de um crédito de imposto superior à taxa de retenção praticada no Estado da fonte.

Quer o crédito de imposto fictício (*taxsparingcredit*), quer o crédito de imposto presumido (*matchingcredit*), não é opção correntemente adotada pelos Estados contratantes, podendo constar em CDT`s celebradas com países em vias de desenvolvimento.

2.2.4.3. Comparações entre os Métodos

Relativamente ao método de imputação, é mais vantajoso para o Estado da residência, porque com este método o imposto é repartido pelos dois Estados, enquanto que no método da isenção o direito de tributar é do Estado da fonte. Este método é referido como o menos atrativo para o investimento estrangeiro, devido a:

1 – as regras são mais complexas, o que origina maiores custos quer para os sujeitos passivos quer para os respetivos governos;

2 – maiores custos, torna as empresas menos competitivas relativamente às empresas no exterior;

3 – dificuldade de distribuição de lucros para os acionistas de estabelecimentos localizados no exterior.

Uma das vantagens apontadas para o método da imputação é o facto de permitir considerar os prejuízos obtidos no estrangeiro na determinação da matéria coletável e consequentemente no imposto. Em Portugal, serão aceites os prejuízos, se se tratar de um sujeito passivo de IRS tributado pelo regime de contabilidade organizada, contudo se não existir coleta num determinado período de tributação e tiver havido tributação por parte do Estado da fonte, o sujeito passivo não recuperará o imposto pago no estrangeiro, uma vez que não há reporte para os períodos de tributação seguintes do crédito de imposto, mas sim do resultado líquido negativo em conformidade com o artigo 55.º n.º 3 do CIRS.

A possibilidade de recuperar o crédito de imposto que não foi deduzido por insuficiência de coleta no ano a que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram

englobados na matéria coletável, já fez parte das normas portuguesas, (antigo artigo 80.º, n.º3 do CIRS), em que a dedução podia ser efetuada até ao fim dos cinco anos seguintes.⁸ Contudo, este n.º 3 foi revogado pela Lei 39-A/2005, de 29 de Julho, porque seria uma norma raramente invocada pelos sujeitos passivos.

O método da imputação propicia ao Estado da residência tributação idêntica de todos os investimentos, quer sejam realizados nesse Estado ou no estrangeiro (neutralidade fiscal na exportação de capitais) (Vogel, 1993).

No método da imputação a tributação é distribuída entre o Estado da fonte e o Estado da residência, garantindo o princípio da capacidade contributiva porque a tributação no Estado da residência é sobre a universalidade dos rendimentos, acabando por ser um método melhor aceite entre os diferentes Estados.

O método da isenção é favorável ao Estado da fonte, uma vez que a isenção é dada pelo Estado da residência. Há quem entenda que a tributação atribuída ao Estado da fonte é legítima, dado que foi este Estado, em princípio, que terá sido o que mais contribuiu para a criação do rendimento a tributar. Para se concluir neste sentido ter-se-á que analisar situação a situação, porque tudo depende da atividade desenvolvida e das infraestruturas necessárias para o desempenho da mesma.

Como refere Paula Rosado Pereira, “ de um ponto de vista económico, o método da isenção permite iguais condições de competitividade no Estado da fonte entre investidores de diversos países (neutralidade fiscal na importação de capitais).”

⁸(Redacção dada pelo DL 198/2001, de 3 de Julho) antigo artigo 80.º do CIRS. 3 –“ Sempre que não seja possível efectuar as deduções a que se referem os números anteriores, por insuficiência de colecta no ano a que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram englobados na matéria colectável, o remanescente pode ser deduzido até ao fim dos cinco anos seguintes à parte da colecta proporcional ao rendimento líquido da respectiva categoria.” (Revogado pela Lei 39-A/2005, de 29 de Julho)

2.3. A Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente no âmbito Internacional

2.3.1. Antigo artigo 14.º - Trabalhadores independentes – do MCOCDE

O antigo artigo 14.º - Trabalhadores independentes do MCOCDE, suprimido na versão de 2000, por se entender que estes rendimentos são objeto de tratamento como lucros das empresas – artigo 7.º, atribuía a competência exclusiva de tributar os rendimentos resultantes do exercício de “profissões liberais”⁹ ao Estado da residência, a não ser que o sujeito passivo tivesse de uma forma habitual, uma instalação fixa, no Estado da fonte, para o exercício dessas atividades, caso em que os rendimentos podiam ser imputados a essa instalação fixa e portanto tributados nesse Estado. Contudo, apesar de suprimido, Portugal tem uma reserva ao antigo n.º1 do artigo 14.º, continuando a constar nas convenções celebradas por Portugal, quer antes quer depois daquela data, aliás verifica-se que consta da CDT celebrada entre Portugal e Chipre que foi publicada no diário da república em 13 do último mês de julho. Em regra as CDT celebradas por Portugal dão a possibilidade de os rendimentos de trabalhadores independentes obtidos no estrangeiro poderem ser tributados pelo Estado da fonte quando a permanência desses profissionais nesse território por períodos que atinjam ou excedam, no total de 183 dias (e.g. arts. 14.º n.º1 al.b) das Convenções com a Alemanha¹⁰, a Irlanda (2006), a Itália,

⁹Antigo artigo 14.º n.º2 – “A expressão “profissões liberais” abrange, em especial as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas.”

¹⁰ Art.º 14.º da Convenção entre Portugal e a Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital. Entrada em vigor a 8 de Outubro de 1982. Art.º 14.º - Profissões independentes – 1- “Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado. Esses rendimentos podem, porém, ser tributados no outro Estado contratante nos Seguintes casos:a)Se esse residente dispuser, de forma habitual, no outro Estado contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades; neste caso, podem ser tributados no outro Estado contratante os rendimentos que forem imputáveis a essa instalação fixa; ou b)Se o residente permanecer no outro Estado contratante durante um período ou períodos que, no ano civil, atinjam ou excedam, no total, 183 dias.”

Moçambique, a Coreia, o Canadá, Singapura, a Dinamarca, Macau, a Holanda e a Grécia e art.º 15.º n.º1, al.b) da Convenção com os EUA), pressupõem a existência de uma instalação fixa.”O Artigo 14.º do MCONU, ainda em vigor, preconiza um tratamento semelhante ao antigo artigo 14.º do MCOCDE, uma vez que a regra geral é que esses rendimentos sejam tributados no Estado da residência, a não ser que o sujeito passivo tenha instalação fixa para o exercício da atividade no país da fonte ou aí permanecer por um período ou períodos, que no ano em causa excedam 183 dias, situações em que a tributação pode ocorrer nesse Estado. Também prevê que as CDT celebradas entre os países contratantes, estabeleçam um limite a partir do qual a tributação ocorra no Estado da fonte. A CDT entre Portugal e os EUA, estabelece que a tributação é da competência do país da residência para valores inferiores a 10.000 dólares. Apesar do antigo artigo 14.º ter sido suprimido do MCOCDE, não trouxe alterações significativas ao nível das regras de tributação internacional dos artistas, uma vez que se manteve o artigo 17.º - Artistas e Desportistas, como se analisa e conclui no ponto seguinte.

2.3.2. Art.º 17.º do MCOCDE

De acordo com o art.º 17.º, n.º1, do Modelo de Convenção da OCDE os artistas e os desportistas podem ser tributados no país da fonte, ou seja, no país onde prestam os serviços, apesar de não serem aí residentes. Sendo essas atividades de natureza empresarial ou profissional a tributação no país da fonte constitui, uma exceção quer ao artigo 7.º¹¹ - Lucros das empresas, quer à regra estabelecida no n.º2 do artigo 15.º n.º2¹² em que a tributação em regra é da competência exclusiva do Estado da residência.

¹¹ Artigo 7.º - Lucros das empresas

É característica inerente às atividades de artista e desportista, a permanência reduzida nos locais de exibição, pelo que em regra, não possuem nesses locais estabelecimentos estáveis, nem aí permanecem mais do que 183 dias. Assim, não existindo artigo 17.º a tributação seria da exclusiva competência do Estado da residência. Saliente-se que a competência exclusiva do Estado da residência, aplicar-se-ia quer nos termos do antigo artigo 14.º do MCODE (que Portugal manteve nas CDT celebradas antes de 2000, e nas celebradas posteriormente), quer nos termos dos atuais artigos 7.º e 15.º, para os residentes.

A tributação dos artistas no país da fonte pode ser evitada pelos países contratantes se ficar exposto na CDT, sendo que neste caso os artistas e os desportistas que auferirem vencimentos ou salários ficam automaticamente sujeitos ao prescrito no art.º 15.º (rendimentos do emprego) e beneficiam das isenções previstas no n.º 2 desse artigo.

2.3.2.1. Artigo 17.º n.º1 do MCODE

O conceito de artista é muito abrangente, contudo o art.º 17.º n.º1 enumera algumas profissões, nomeadamente: *“profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas nessa qualidade...”*.

Entende-se que o termo abarca o artista ou desportista que participa em filmes publicitários, em atividades de natureza política, social, religiosa ou de beneficência, desde que tais atividades comportem um elemento de diversão.

¹² Artigo 15.º - Rendimentos do emprego

Quando um contribuinte é ator num filme ou noutra espetáculo e em simultâneo dirigente ou produtor do mesmo, é tributado em função de as atividades exercidas no estrangeiro serem ou não fundamentalmente artistas.

Assim, se as atividades exercidas no estrangeiro, forem essencialmente artísticas a tributação é efetuada em conformidade com o artigo 17.º, ou seja, os rendimentos obtidos nesse país podem aí ser tributados. Se essas atividades não tiverem a natureza essencialmente artística ou se esta vertente for negligenciável, a tributação não se fará de acordo com este artigo. No caso de ambas as atividades terem um peso significativo, o rendimento obtido terá que ser repartido e tributado de acordo com o enquadramento que for feito, ou seja será tributado em conformidade com o artigo 17.º, apenas o valor correspondente à atividade de artista.

O presente artigo não se aplica a pessoal administrativo e técnico, bem como aos rendimentos obtidos pelo empresário de promover o artista, no entanto aplica-se aos rendimentos recebidos por conta do artista.

Quando o artista faz parte de um grupo, por exemplo um músico que faz parte de uma orquestra, poderá receber um ordenado em vez de cachet, contudo, o país da fonte tem o direito a tributar a parte correspondente ao cachet do artista.

O artigo 17.º não se aplica a rendimentos obtidos pelos artistas sob a forma de royalties, tributados nos termos do art.º 12.º do MCOCDE, direitos publicitários ou de patrocínio não diretamente relacionados com o espetáculo, bem como aos rendimentos pagos

devidos a cancelamento, aos quais se aplicará consoante o caso, os artigos 7.º ou 15.º, do MCOCDE.¹³

Quanto aos métodos de cálculo do rendimento tributável, o MOCDE não faz qualquer menção, ficando ao critério de cada país a forma de determinação do rendimento, ou seja, cada Estado estabelece as deduções aceites a título de despesas, ou a tributação a taxas mais baixas.

Em Portugal, os não residentes que obtenham rendimentos do trabalho independente, nomeadamente artistas, no território nacional, são tributados em regra a título definitivo à taxa de 25%, em conformidade com o artigo 71.º, n.º4 alínea a) do CIRS. A taxa incide sobre o rendimento líquido, ou seja, em Portugal não são aceites quaisquer deduções ao rendimento, a título de despesas. Também as CDT não fazem referência a taxas mais baixas para este tipo de rendimentos, apenas para juros, royalties e dividendos.

Quanto aos rendimentos obtidos fora do território português por um artista, que seja residente, são considerados rendimentos do trabalho independente – categoria B, (artigo 3.º n.º1 alínea b) do CIRS)¹⁴. O rendimento líquido é determinado ou de acordo com as regras do regime simplificado, conforme o estipulado no artigo 28.º conjugado com o artigo 31.º, n.º 2, ambos do CIRS, sendo que neste caso são aceites fiscalmente, como gastos a título de despesas, 30% do rendimento bruto (até 2012), atualmente 25%, ou de acordo com o regime de contabilidade organizada, sendo que neste caso são aceites

¹³Cf. Parágrafo 8 dos comentários ao art.º 17.º.

¹⁴ Art.º 3.º CIRS – Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

b)” Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior;”

fiscalmente como gastos, as despesas incorridas pelo sujeito passivo necessários e indispensáveis à obtenção do rendimento, em conformidade com o artigo 23.º do CIRC, por remissão do artigo 32.º do CIRS, com as limitações previstas no artigo 33.º do CIRS. A dupla tributação internacional é eliminada de acordo com o artigo 81.º do CIRS.

2.3.2.2. Artigo 17.º, n.º2 do MCOCDE

O n.º 2 do artigo 17.º foi introduzido no MCOCDE na revisão de 1977, veio também dar a possibilidade ao Estado da fonte de tributar os rendimentos de artistas e desportistas quando sejam atribuídos a outras pessoas, mesmo que os rendimentos sejam pagos a uma sociedade e esta não tenha estabelecimento estável no Estado da fonte.

O n.º2 foi introduzido como forma de evitar a elisão fiscal, uma vez que era prática, o rendimento ser pago a uma sociedade de artistas residente fora do Estado da fonte em vez de o ser diretamente ao próprio artista. Desta forma o rendimento não era tributado no Estado da fonte, nem como rendimento pessoal do artista, nem como rendimento da sociedade porque não tendo aí estabelecimento estável a tributação era da competência exclusiva do país da residência (artigo 7.º do MCOCDE).

Assim, com o n.º2 do artigo 17.º mesmo que o rendimento seja pago a uma sociedade de artistas, não residente no Estado da fonte, este tem a possibilidade de tributar o rendimento atribuído ao artista, mesmo que para tal seja necessário determinar a fração do rendimento que lhe respeita. No entanto, conforme parágrafo 11 dos comentários ao artigo 17.º, nem sempre assim acontece, nomeadamente nas seguintes situações:

- a) Quando uma sociedade de gestão, desprovida de personalidade jurídica, recebe a remuneração pela vinda, por exemplo, de um grupo de desportistas.
- b) Quando o espetáculo é realizado por exemplo por uma equipa ou uma orquestra (com personalidade jurídica) e sendo os rendimentos do espetáculo pagos a essa entidade, os seus membros serão tributados, no Estado da fonte, em conformidade com o n.º1. Contudo, se os membros receberem uma remuneração periódica fixa e se for difícil atribuir o rendimento a um espetáculo específico, os países membros podem decidir, por via unilateral ou bilateral não a tributar.
- c) Quando o pagamento da remuneração relativa ao serviço prestado do artista é efetuado a uma sociedade de artistas em vez de ser ao próprio, resultando a não tributação no Estado da fonte porque a sociedade não tem aí estabelecimento estável, sendo que o lucro é tributado no Estado da residência (artigo 7.º), situação esta que poderá ser um processo de evasão fiscal. O número 2 do artigo 17.º atribui a possibilidade de estes rendimentos serem tributados pelo Estado da fonte mesmo que os rendimentos dos artistas sejam pagos à sociedade de artistas.

O MCOUDE apesar do artigo 17.º se destinar aos artistas e desportistas, é de salientar que de acordo com o seu artigo 1.º, nomeadamente o parágrafo 24 dos comentários, prevê que no caso de uso abusivo, o Estado da fonte possa tributar quer o artista/desportista quer a sociedade de promoção. Esta medida tem como objetivo o combate à evasão fiscal.

Refere-se ainda o facto de algumas convenções incluírem cláusulas em que o Estado da fonte se exime de tributar rendimentos aí obtidos por artistas/desportistas não

residentes, quando a deslocação a esse Estado for financiada maioritariamente por fundos públicos, sendo que a tributação é neste caso da exclusiva competência do Estado da residência. Esta cláusula consta normalmente do número 3 do artigo 17.º das CDT, por exemplo a celebrada entre Portugal e a Eslovénia¹⁵. Esta norma tem como objetivo promover o intercâmbio cultural entre os Estados.

O Canadá, a Suíça e os Estados Unidos entendem que o número 2 só se deverá aplicar nos casos previstos na alínea c) do parágrafo 11 dos comentários ao artigo 17.º e reservam-se o direito de propor uma modificação para o efeito.

Por último, os Estados Unidos reservam-se o direito de restringir a aplicação do n.º1 às situações em que o artista de espetáculo ou o desportista recebe uma determinada importância.

2.3.2.3. Conclusão artigo 17.º do MCOCDE

Caminhando a tributação internacional no sentido de que a tributação seja da competência exclusiva do país da residência, à partida aparenta uma contradição a existência do artigo 17.º, em que concede também competência cumulativa ao país da fonte para tributar, originando dupla tributação, porque o país da residência não renega a competência para tributar a universalidade dos rendimentos dos residentes, cabendo-lhe também a este país a responsabilidade de eliminar a dupla tributação.

¹⁵CDT – Portugal- Eslovénia – artigo 17.º n.º3 — “O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável aos rendimentos da actividade exercida num Estado Contratante pelos profissionais de espectáculos ou desportistas, se a deslocação a esse Estado Contratante for financiada, total ou principalmente, através de fundos públicos do outro Estado Contratante ou das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais. Neste caso, os rendimentos só podem ser tributados no Estado Contratante de que o profissional de espectáculos é residente”.

Na génese do artigo 17.º estará certamente a necessidade de controlar a tributação destes rendimentos, uma vez que são atividades desempenhadas num curto espaço de tempo, os beneficiários dos rendimentos movimentam-se com grande facilidade por todo o Mundo, podendo ser difícil a identificação da sua residência, sendo que em regra não possuem instalações fixas nos países onde atuam. Estas características conferem a estes profissionais, competências acrescidas de elaboração de esquemas fiscalmente abusivos (Baker, 1994), pelo que o artigo 17.º é uma norma específica de anti abuso.

2.4. As Convenções sobre Dupla Tributação Internacional Celebradas por Portugal

Como já se referiu, Portugal é membro fundador da OCDE. Quanto à dupla tributação e às CDT celebradas com outros países, Portugal já assinou 67, sendo que estão em vigor 59 e 8 estão assinadas e aguardam entrada em vigor.

Portugal tem seguido o MCOCDE nas CDT que tem celebrado com os outros países, no entanto, comparando¹⁶ estas com o MCOCDE, e recorde-se que o artigo 14.º - Profissões independentes, foi suprimido neste modelo na versão de 2000, constata-se que em regra manteve aquele artigo, quer em convenções celebradas antes quer depois daquela data. Da análise efetuada às convenções mais recentes, constata-se que apenas a celebrada entre Portugal e o Japão (publicada em 17 de Abril de 2013) não é feita qualquer referência às profissões independentes, à semelhança do MCOCDE, não tem art.º 14.º, e os artistas e desportistas estão contemplados no art.º 16.º dessa convenção, sendo a sua tributação idêntica à preconizada no art.º 17.º do modelo, ou seja, é

¹⁶ Analisaram-se as CDT celebradas por Portugal nos últimos anos, nomeadamente com os seguintes países: Chipre, Peru, Emirados Árabes Unidos, Hong Kong, Indonésia, Israel, Noruega, Panamá, Uruguai, todas publicas entre 2012 e 2013, à exceção da Indonésia e Israel, publicadas em 6/12/2006 e 10/01/2008, respetivamente.

permitida a tributação por parte do país onde os serviços são prestados (Estado da fonte). Sendo que na convenção celebrada com Israel, quando as deslocações dos profissionais de espetáculos ou desportistas, forem essencialmente apoiadas por fundos públicos do Estado da residência, a competência para tributar os rendimentos obtidos no estrangeiro é desse Estado, à semelhança da CDT celebrada com a Eslovénia e já aqui referida.

Todas as restantes convenções identificadas, contém o art.º 14.º - Profissões independentes, em que o princípio instituído nas profissões ditas liberais, é de que os rendimentos obtidos no estrangeiro sejam apenas tributados no país da residência, ao contrário do preconizado no artigo 17.º. A tributação poderá ocorrer apenas no país onde são prestados os serviços, se o sujeito passivo aí possuir instalação fixa ou permanecer mais de 183 dias no ano em causa.

2.5. Tributação dos Sujeitos Passivos Singulares em Portugal

Portugal acolheu o princípio da territorialidade para tributar os não residentes e o da universalidade para os residentes. Assim, tendo presente que um sujeito passivo residente é tributado pela totalidade dos rendimentos e que os obtidos no estrangeiro já foram tributados no país da fonte, existe dupla tributação, cabendo ao país da residência a responsabilidade de a eliminar.

Portugal adotou uma medida unilateral de eliminação da dupla tributação que consiste no mecanismo do crédito de imposto (método da imputação), previsto no art.º 81.º do CIRS. O crédito de imposto para anulação da dupla tributação, consiste numa dedução à coleta, da menor entre as seguintes importâncias: - “a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; b) Fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução,

correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.” (artigo 81.º, n.º1 do CIRS). Neste caso o sujeito passivo vai englobar os rendimentos ilíquidos obtidos fora do território nacional, em conformidade com o art.º 22.º n.º6 do CIRS. É de salientar que o crédito de imposto não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, em conformidade com o artigo 81.º, n.º2 do CIRS.

A fração da coleta do IRS, correspondente aos rendimentos obtidos no estrangeiro é determinada da seguinte forma:

Total rendimento coletável	—————	Coleta total
Rend. Obtidos no estrangeiro	—————	X (fração de IRS)

$$X \text{ (fração de IRS)} = \frac{\text{Rend. obtidos no estrangeiro} \times \text{Coleta total}}{\text{Total rendimento coletável}}$$

(1)

Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português, sendo que neste caso os rendimentos de profissionais independentes estão sujeitos a tributação às taxas liberatórias do art.º 71.º, n.º4 alínea a), do CIRS (28% em 2013), exceto se o profissional dispuser de uma instalação fixa e o rendimento lhe for imputável.

III. Estudo de casos

3.1. Introdução

No sentido de concluir se as normas adotadas por Portugal, no que concerne à eliminação da Dupla Tributação dos rendimentos pessoais de artistas de espetáculos,

residentes no território português que obtiveram rendimentos no estrangeiro, e exercem a atividade em nome individual como profissionais independentes, utilizou-se o método dos casos através da análise de 30 casos.

A informação utilizada neste estudo não está disponível publicamente e resulta da obrigatoriedade que assiste aos sujeitos passivos singulares e residentes, de declararem os rendimentos obtidos em conformidade com o art.º 57.º do CIRS. A Autoridade Tributária e Aduaneira disponibilizou a informação relativa a todos os sujeitos passivos residentes no total de 48, que no ano de 2012 e no exercício da atividade de artistas na qualidade de profissionais independentes (códigos 2010 a 2015 – Anexo I – Art.º 151.º do CIRS), auferiram rendimentos no estrangeiro.

A seleção incidu sobre 30 sujeitos passivos, por se tratar de uma amostra significativa (62,5%) que conduz a resultados aproximados aos do universo.

Tratando-se de sujeitos passivos residentes no território nacional, o imposto sobre o rendimento incide sobre a universalidade dos rendimentos, ou seja serão englobados os rendimentos obtidos dentro e fora do território português (cf. Artigo 15.º e artigo 22.º n.º6, do CIRS¹⁷).

Em conformidade com o artigo 57.º n.º1 do CIRS, o sujeito passivo tem que entregar a declaração modelo 3 acompanhada com o anexo J – Rendimentos obtidos no estrangeiro. Assim, a análise incide sobre sujeitos passivos que exercendo a atividade de

¹⁷Art.º 22.º n.º6 –“Quando o sujeito passivo auferir rendimentos que dêem direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto no artigo 81.º, os correspondentes rendimentos devem ser considerados pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.”

artista como trabalhadores independentes, entregaram o anexo j, onde declararam os rendimentos obtidos no estrangeiro bem como o imposto aí pago.

A identificação dos trinta contribuintes não é divulgada devido a questões de confidencialidade.

As variáveis utilizadas são: rendimento coletável; coleta; rendimento ilíquido obtido no estrangeiro; rendimento líquido obtido no estrangeiro; imposto pago no estrangeiro; dedução por dupla tributação internacional a que o sujeito passivo teve direito na liquidação; total do imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou.

Em todos os casos e através da liquidação, procedeu-se à identificação do imposto pago no estrangeiro e do imposto que o rendimento auferido no estrangeiro originou na coleta, porque a dedução corresponde ao menor destes dois valores, determinando-se o imposto efetivo bem como a taxa de tributação efetiva dos rendimentos obtidos no estrangeiro.

3.2. Resultados obtidos

Da amostragem obtivemos os seguintes resultados:

a) Em 22 liquidações o valor deduzido à coleta por dupla tributação internacional, corresponde ao imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou proporcionalmente na coleta apurada em Portugal. A taxa efetiva de tributação do rendimento obtido no estrangeiro corresponde à taxa de retenção que esses rendimentos foram sujeitos no Estado da fonte. Nesta situação o Estado da residência (Portugal), só beneficia porque sendo o IRS um imposto progressivo, o englobamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro poderão originar a tributação dos rendimentos totais

a uma taxa superior à que resultaria se aqueles rendimentos não fossem englobados, o que se confirma pelos dados da tabela 1.

Tabela 1 – Casos em que a dedução à coleta corresponde ao imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou proporcionalmente na coleta apurada em Portugal

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	18.254	3.572	825	578	198	24%	113	113	198	24%
2	17.373	2.455	900	630	216	24%	89	89	216	24%
3	107.497	37.347	7.000	4.900	1.733	25%	1.702	1.702	2.432	24%
4	141.653	46.734	4.385	3.070	1.085	25%	1.013	1.013	1.085	25%
5	44.341	9.897	1.260	882	378	30%	197	197	378	30%
6	16.431	3.125	904	633	130	14%	120	120	130	14%
7	68.481	18.467	27.304	19.113	7.201	26%	5.154	5.154	7.201	26%
8	13.189	2.331	2.900	2.030	696	24%	359	359	696	24%
9	28.644	7.247	29.000	20.300	5.760	20%	5.136	5.136	5.760	20%
10	8.704	1.232	6.000	4.200	1.248	21%	594	594	1.248	21%
11	64.277	16.975	1.000	700	300	30%	185	185	300	30%
12	39.606	8.217	10.440	7.308	2.093	20%	1.516	1.516	2.093	20%
13	20.968	4.522	3.143	2.200	871	28%	474	474	871	28%
14	17.018	2.368	3.100	2.170	618	20%	302	302	618	20%
15	23.871	4.047	8.991	6.294	1.335	15%	1.067	1.067	1.335	15%
16	41.093	11.666	274	192	82	30%	54	54	82	30%
17	35.758	6.960	725	507	109	15%	99	99	109	15%
18	18.950	3.806	441	309	88	20%	62	62	88	20%
19	17.631	3.419	2.240	1.568	540	24%	304	304	540	24%
20	106.781	39.007	84.545	59.181	15.926	19%	21619	15916	21619	26%
21	18.950	3.806	441	309	88	20%	62	62	88	20%
22	17.631	3.419	2.240	1.568	540	24%	304	304	540	24%

Legenda:

A – Rendimento coletável

B – Coleta

C – Rendimento líquido obtido no estrangeiro

D – Rendimento líquido obtido no estrangeiro = $C \cdot 0,7$

E – Imposto pago no estrangeiro

F – Taxa de retenção no Estado da fonte

G – Imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou na coleta

H – Dedução à coleta

I – Total imposto

J – Taxa de tributação efetiva do rendimento obtido no estrangeiro

b) Em 7 liquidações o valor deduzido à coleta por dupla tributação internacional, corresponde ao imposto pago no estrangeiro, uma vez que o imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou proporcionalmente na coleta apurada em Portugal é superior ao imposto pago no estrangeiro. Nesta situação a taxa efetiva de tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro é superior, o que se traduz num acréscimo de receita para Portugal, o que se confirma pelos dados da tabela 2.

Tabela 2 – Casos em que a dedução à coleta corresponde ao imposto pago no estrangeiro

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	43.524	12.561	59.479	41.636	11.177	19%	12.016	11.177	12.016	20%
2	40.940	11.612	12.617	8.832	927	7%	2.505	927	2.505	20%
3	93.214	32.724	10.605	7.424	456	4%	2.606	456	2.606	25%
4	41.034	8.930	52.627	36.839	5.285	10%	8.017	5.285	8.017	15%
5	7.971	1.953	10.063	7.044	514	5%	1.726	514	1.726	17%
6	15.394	2.871	6.296	4.407	373	6%	822	149	822	13%
7	31.680	8.325	20.574	14.402	3.316	16%	3.784	3.316	3.784	18%

Legenda:

A – Rendimento coletável

B – Coleta

C – Rendimento ilíquido obtido no estrangeiro

D – Rendimento líquido obtido no estrangeiro = $C \cdot 0,7$

E – Imposto pago no estrangeiro

F – Taxa de retenção no Estado da fonte

G – Imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou na coleta

H – Dedução à coleta

I – Total imposto

J – Taxa de tributação efetiva do rendimento obtido no estrangeiro

c) Numa liquidação verificou-se que a coleta apurada não foi suficiente para efetuar qualquer dedução relativa à eliminação de dupla tributação internacional. Nesta situação a coleta não absorveu a dedução pessoal (artigo 78.º, n.º1 a)), pelo que sendo as deduções à coleta efetuadas até à concorrência, não foi possível efetuar qualquer dedução por dupla tributação internacional.

A taxa de tributação efetiva no território português foi nula, contudo os rendimentos obtidos no estrangeiro são sempre tributados a essa taxa, neste caso 4%. Esta situação é a que menos ocorre, pois representa 3% da amostra.

Tabela 3 – Caso em que a coleta é insuficiente para proceder à dedução do imposto pago no estrangeiro

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	2.061	237	2.945	2.061	81	4%	237	0,00	81	4%

Legenda:

A – Rendimento coletável

B – Coleta

C – Rendimento ilíquido obtido no estrangeiro

D – Rendimento líquido obtido no estrangeiro = $C \cdot 0,7$

E – Imposto pago no estrangeiro

F – Taxa de retenção no Estado da fonte

G – Imposto que o rendimento obtido no estrangeiro originou na coleta

H – Dedução à coleta

I – Total imposto

J – Taxa de tributação efetiva do rendimento obtido no estrangeiro

IV. Conclusão

Da análise efetuada concluímos que o método adotado por Portugal para eliminar a dupla tributação internacional (método da imputação), elimina a dupla tributação, mas

esses rendimentos são sempre tributados à taxa mais elevada, ou à taxa do Estado da fonte, ou à do Estado português, consoante a que for maior.

As taxas mais reduzidas dos Estados da fonte acabam em regra por beneficiar o Estado da residência e não os contribuintes, uma vez que o englobamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro origina em muitas situações uma tributação a taxas mais elevadas, dado que o IRS é um imposto de taxas progressivas, para os sujeitos passivos residentes.

A eliminação da dupla tributação internacional tem preocupado os governantes de todo o Mundo, uma vez que é uma questão de equidade, mas não nos podemos esquecer que com a globalização a fraude e evasão fiscal concertada a nível internacional não é menos preocupante e também em si um grave problema social e de justiça. Assim, têm sido adotadas medidas ao nível da cooperação entre os Estados (troca de informação) e de normas anti abuso da qual o artigo 17.º do MCOCDE faz parte.

Sendo a receita dos impostos tão importante para os orçamentos de cada país e dada a facilidade com que as pessoas se movimentam e os negócios se realizam entre países de todo o Mundo, só através da cooperação e troca de informação é possível aos Estados tratarem a dupla tributação internacional, bem como a fraude e evasão fiscal.

V. Referências

Amorim, José Campos, 2010, “A interpretação e a aplicação das convenções de dupla tributação”, Os 10 anos de investigação do CIJE, Almedina.

Baker, Philip, 1994, “DoubleTaxation Conventions and International Tax Law”, 2.^a Edição, *Sweet & Maxwell, London*.

Buhler, Ottmar, 1968, “Principios de Derecho Internacional Tributario”, versioncastellana de Fernando CerveraTorrejon, Madrid: Editorial de DerechoFinanciero, Madrid.

Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, 2011, “Dupla Tributação do Mercado Único”, Ciência e Técnica Fiscal, 428, CEF, Ministério das Finanças, Lisboa.

Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, 2003, Diário da República, n.º 181, Série I-A, 7 de Agosto de 2003.

Lousa, Maria dos Prazeres Rito, 2000, “Preços de Transferência e Acordos de Dupla Tributação”, Ciência e Técnica Fiscal, 398, Ministério das Finanças, Lisboa.

Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, 1998, “As Convenções sobre Dupla Tributação”, Ciência e Técnica Fiscal, 179, CEF, Ministério das Finanças, Lisboa.

Morais, Rui Duarte, 2012, “Dupla Tributação Internacional em IRS”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 1, p. 109-127.

Nabais, José Cabalta, Direito Fiscal, 6 Ed. Coimbra 2010.

Francisca Guiomar Palmeira, Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais
Dupla Tributação Internacional. A Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente.
A Tributação dos Rendimentos Pessoais dos Artistas

OCDE – Comité dos Assuntos Fiscais, 2010, “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património”, Ciência e Técnica Fiscal, 210, CEF, Ministério das Finanças, Lisboa.

OCDE – Comité dos Assuntos Fiscais, 2003, “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património”, Ciência e Técnica Fiscal, 192, CEF, Ministério das Finanças, Lisboa.

Pereira, Paula Rosado, 2010, “Princípios do Direito Fiscal Internacional – do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu”, Almedina.

Pires, Manuel, 1984, “Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento”, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Ministério das Finanças.

Pricewaterhouse, Coopers/AG – Assessoria de Gestão, Lda, 2013, “Código do IRS, 2013, Coletânea Tributária Anotada”, Texto Editores.

Pricewaterhouse, Coopers/AG – Assessoria de Gestão, Lda, 2013, “Código do IRC, 2013, Coletânea Tributária Anotada”, Texto Editores..

Vogel, Klaus, 1993, “On Double Taxation Convention”, 3.^a edição, *London*

Xavier, Alberto, 2011, “Direito Tributário Internacional”, 2.^a edição, Almedina.

Sites consultados

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt> [Acesso em 2013.06.14]

<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf> [Acesso em: 2013.08.02]

Francisca Guiomar Palmeira, Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais
Dupla Tributação Internacional. A Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente.
A Tributação dos Rendimentos Pessoais dos Artistas

[http://www.PLMJ.Com/Xms/.../Dupla Tributação Internacional em Portugal.pdf](http://www.PLMJ.Com/Xms/.../Dupla_Tributacao_Internacional_em_Portugal.pdf)

[Acesso em: 2013.08.02]

<http://www.MLGTS.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/350.pdf> [Acesso em: 2013.08.02]

[http://www.onu.org.br/onu-revisa-convencao-para-fomentar.investimentos-c...](http://www.onu.org.br/onu-revisa-convencao-para-fomentar-investimentos-c...).[Acesso em: 2013.08.02]

<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs495.pdf> [Acesso em: 2013.08.10]

<http://www.suapesquisa.com/geografia/onu.htm> [Acesso em: 2013.08.10]