



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

Hugo Leite Meirelles Monteiro

## **A RESIDÊNCIA FISCAL NO IRS E SUA PARCIALIDADE**

**Dissertação no âmbito do Mestrado em Direito, na área de Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Fiscal, orientada pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras Francisco e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.**

Julho de 2019



# **A RESIDÊNCIA FISCAL NO IRS E SUA PARCIALIDADE**

(Tax residence in the IRS and its splitting)

Hugo Leite Meirelles Monteiro

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na área de Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Fiscal, orientada pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras Francisco.

Coimbra, 2019

## Resumo

Esta dissertação faz uma análise do elemento de conexão residência fiscal no âmbito do imposto português sobre o rendimento das pessoas singulares, com uma abordagem especial acerca da sua parcialidade, que se traduz na possibilidade de a residência fiscal ser inferior ao período anual. A residência fiscal é o principal elemento de conexão utilizado pelos Estados para tributar os rendimentos dos sujeitos singulares. Mas as diferentes configurações deste elemento pelos vários países podem levar aos fenômenos da dupla tributação ou da dupla não tributação, com os efeitos negativos para a mobilidade internacional e para a base tributária dos Estados, respectivamente, para além da desigualdade gerada entre os sujeitos. No ano de 2015, Portugal alterou a legislação para incluir no seu ordenamento jurídico o regime parcial de residência fiscal, em substituição ao regime anual, embora este permaneça de modo mitigado. Os objetivos da inclusão do regime parcial convergem para o combate à dupla tributação e à dupla não tributação. Este trabalho se propõe a abordar as atuais regras de residência fiscal e as questões solucionadas, mitigadas ou criadas pela inclusão do regime parcial de residência fiscal em Portugal. No âmbito interno, colocam-se questões relacionadas às retenções na fonte e aos pagamentos antecipados, aos prazos de declaração, à aplicação das taxas e das deduções, à tributação conjunta, aos rendimentos acumulados e ao prazo de caducidade da liquidação. No plano internacional, levantam-se questões relativas à aproximação da residência à realidade, à solução da dupla não residência, aos comentários do Modelo de Convenção da OCDE, à diminuição das duplas residências e à aplicação das convenções contra dupla tributação.

**Palavras-chaves: imposto. rendimento. pessoa singular. residência fiscal. parcialidade.**

## Abstract

This dissertation makes a analysis of the connection element tax residence within the scope of portuguese income tax, with a special approach to its splitting, which translates into the possibility of a tax residence less than the annual period. Tax residency is the main connecting factor used by the States to tax the income of individuals. But the different configurations of this element by the various countries can lead to the phenomena of double taxation or double non-taxation, with negative effects on international mobility and the tax base of States, respectively, in addition to the inequality generated between the subjects. In the year 2015, Portugal amended the legislation to include in its legal system the split regime of tax residence, replacing the annual regime, although this remains in a mitigated way. The objectives of the inclusion of the split regime converge to combat double taxation and double non-taxation. This paper proposes to address the current rules of tax residence and the issues solved, mitigated or created by the inclusion of the split regime of tax residence in Portugal. On the domestic front, issues related to withholding taxes and prepayments, deadlines for return, application of rates and deductions, joint taxation, accumulated income and expiry of the right of assessment. At the international level, questions arise regarding the approximation of residence to reality, the solution of double non-residence, the comments of the OECD Model Convention, the reduction of double residences and the application of double taxation conventions.

**Key-words: tax. income. individual. tax residence. splitting.**

## Lista de siglas e abreviaturas

CDT – Convenção contra a 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

EEE – Espaço Económico Europeu

IN – Instrução Normativa

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

LIRPF – Lei sobre o Imposto de Renda de Pessoas Físicas

MCOCDE – Modelo de Convenção da OCDE

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

TCE – Tratado de Instituição da Comunidade Europeia

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça União Europeia

UE – União Europeia

## Índice

Resumo .....	2
Abstract.....	3
Lista de siglas e abreviaturas .....	4
Índice .....	5
Introdução .....	9
1. Elementos de conexão .....	10
1.1. Localização na estrutura da norma .....	10
1.2. Conceito .....	13
1.3. Necessidade .....	14
1.4. Tipos .....	15
1.4.1. Fonte de rendimento.....	16
1.4.2. Residência fiscal.....	18
1.4.3. Nacionalidade.....	19
2. Dupla tributação e dupla não tributação .....	21
2.1. Identidade do fato tributário .....	22
2.2. Sobreposição e falta de elementos de conexão .....	23
2.2.1. Fonte de rendimento mais residência fiscal .....	24
2.2.2. Dupla (não) fonte de rendimento .....	28
2.2.3. Dupla (não) residência fiscal.....	29
3. Fundamentos da residência fiscal .....	32
3.1. Conceito .....	32
3.2. Distinções.....	33
3.2.1. Domicílio fiscal.....	33
3.2.2. Autorização de residência .....	36
3.3. Residência fiscal de 1º e 2º grau .....	37
3.4. Importância .....	38
3.4.1. Tributação universal e pessoal.....	38
3.4.2. Aplicação das convenções.....	39
3.5. Regimes especiais de tributação .....	40

3.5.1. Residência não habitual.....	40
3.5.2. Ex-residentes .....	42
3.5.3. Residência e não residência temporárias.....	42
3.6. Tempos da residência.....	43
3.6.1. Os três períodos .....	43
3.6.1.1. Período de tributação .....	44
3.6.1.2. Período de contagem da residência .....	46
3.6.1.3. Período de residência.....	46
3.6.2. Regime anual.....	47
3.6.3. Regime parcial.....	48
3.7. Princípios .....	49
3.7.1. Princípio da legalidade .....	50
3.7.2. Princípio da não retroatividade .....	51
3.7.3. Princípio da não apatridia.....	53
3.7.4. Princípio da unicidade.....	54
3.7.5. Princípio da coerência .....	54
3.7.5.1. Entre as regras de residência fiscal portuguesas.....	55
3.7.5.2. Com o sistema fiscal português .....	56
3.7.5.3. Com as regras e sistemas estrangeiros.....	56
3.7.6. Princípio da neutralidade.....	57
3.7.7. Princípio da praticabilidade.....	57
4. Residência fiscal e sua parcialidade.....	59
4.1. Surgimento da parcialidade .....	59
4.1.1. Antecedentes .....	59
4.1.2. A reforma do IRS de 2014 .....	61
4.2. Critérios de caracterização de residência parcial.....	62
4.2.1. Permanência por mais de 183 dias .....	63
4.2.1.1. Mais de 183 dias .....	64
4.2.1.2. Seguidos ou interpolados.....	67
4.2.1.3. Dia de presença.....	67
4.2.1.4. Território.....	70
4.2.1.5. Controle .....	71

4.2.2. Disposição de residência habitual .....	72
4.2.2.1. Disposição de habitação .....	73
4.2.2.2. Condições que façam supor .....	73
4.2.2.3. Permanência.....	74
4.2.2.4. Controle .....	76
4.2.3. Parcialidade .....	76
4.3. Critérios de caracterização de residência anual .....	77
4.3.1. Tripulante a serviço de entidade.....	78
4.3.1.1. Tripulante.....	79
4.3.1.2. A serviço de entidades.....	80
4.3.2. Funcionário a serviço do Estado .....	80
4.3.2.1 Função ou comissão pública.....	81
4.3.3. 90% dos rendimentos .....	82
4.3.3.1. Intercâmbio de informações .....	84
4.3.3.2. Adaptações ao regime.....	85
4.3.4. Anualidade .....	85
4.4. Termos inicial e final da residência .....	85
4.4.1. Início.....	85
4.4.1.1. Primeiro dia de permanência .....	85
4.4.1.2. Primeiro dia do ano.....	86
4.4.2. Fim .....	87
4.4.2.1. Último dia de permanência.....	87
4.4.2.2. Último dia do ano .....	88
4.4.2.2.1. Mais de 183 dias .....	89
4.4.2.2.2. Rendimentos posteriores.....	90
4.4.2.2.3. Retorno à regra geral .....	90
4.4.2.3. Ao fim dos quatro anos seguintes.....	91
4.4.2.4. Retorno no ano seguinte .....	98
4.4.2.5. Funcionários da União Europeia .....	99
4.4.2.6. Prova da nova residência .....	100
4.4.3. Obrigação de informação .....	103
5. Ponderações sobre a parcialidade .....	106



5.1. Questões internas .....	106
5.1.1. Retenções e pagamentos antecipados.....	106
5.1.2. Declaração.....	108
5.1.3. Capacidade contributiva.....	111
5.1.3.1. Deduções .....	111
5.1.3.2. Taxas.....	112
5.1.3.3. Dupla residência benéfica.....	115
5.1.4. Tributação conjunta.....	115
5.1.5. Rendimentos acumulados.....	116
5.1.6. Prazo de caducidade .....	117
5.2. Questões internacionais .....	118
5.2.1. Aproximação da realidade.....	118
5.2.2. Solução do conflito negativo.....	120
5.2.3. Comentários do Modelo de Convenção da OCDE.....	121
5.2.4. Diminuição dos conflitos positivos.....	124
5.2.5. Aplicação das convenções.....	128
Conclusão.....	133
Bibliografia .....	135
Jurisprudência .....	141

## **Introdução**

A residência fiscal é um elemento da hipótese de incidência do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que exige ligação do sujeito que obtém rendimento com o território português, como um dos requisitos para o nascimento da obrigação de pagar imposto. É um elemento essencial para que o rendimento seja tributado por Portugal quando o rendimento não tenha sido obtido no território português, além de que a sua configuração invoca a aplicação de um regime de tributação próprio, pautado, predominantemente, por taxas progressivas e deduções pessoais, bem como permite o recurso às convenções contra a dupla tributação celebradas por Portugal.

No que se refere aos problemas internacionais da residência fiscal, podem ocorrer conflitos positivos ou negativos de residência fiscal, fazendo com que o sujeito tenha, respectivamente, uma sobreposição ou uma ausência de residência fiscal. No primeiro caso o sujeito tende a sofrer uma dupla tributação jurídica internacional, de modo que a carga fiscal fica maior do que se fosse tributado como residente apenas pelo país de maior tributação. No segundo caso há uma erosão da base tributária dos Estados e uma ineficácia do instituto da residência fiscal. Casos estes que levam a uma desigualdade entre os sujeitos que tem apenas uma residência fiscal com os que tem duas e com os que não tem nenhuma.

A busca pela solução destes problemas internacionais tanto ocorre pela via internacional, através da celebração de convenções entre os países, como pela via interna, por meio da alteração da legislação nacional. Foi por esta última via que Portugal, no ano de 2015, fez importantes alterações nas regras de residência fiscal, tendo como eixo central a inclusão de um regime parcial de residência para substituir, embora não totalmente, o regime anual que vigorava até então.

Nesse contexto, este trabalho tem o objetivo de abordar as consequências da inclusão de um regime parcial de residência fiscal em Portugal, o que pressupõe analisar a residência fiscal em vários aspectos, desde a sua conformação como um elemento de conexão tributária integrante da hipótese de incidência (capítulo 1), passando pela sua relação com a dupla tributação e a dupla não tributação jurídica internacional (capítulo 2), assim como pelos seus fundamentos (capítulo 3) e pelas regras atuais de residência fiscal (capítulo 4), a fim de viabilizar ponderações sobre as questões internas e internacionais solucionadas, mitigadas ou criadas pela introdução do regime parcial de residência fiscal em Portugal (capítulo 5).

## 1. Elementos de conexão

Uma compreensão adequada da residência fiscal pressupõe uma compreensão, de um modo geral, dos elementos de conexão tributária, pois a residência fiscal é um dos tipos de elemento de conexão. Por isso, neste primeiro capítulo, fazemos uma abordagem sobre os elementos de conexão, especificamente sobre a localização destes elementos na estrutura da norma tributária, sobre o conceito, sobre a necessidade e sobre os tipos.

### 1.1. Localização na estrutura da norma

Quanto à estrutura, as normas tributárias são formadas pela previsão de um pressuposto de fato (situação hipotética) e pela previsão de uma estatuição (comando ou ordem) que se impõe quando ocorre em concreto a referida situação hipotética. O pressuposto de fato, assim, é a previsão abstrata de uma situação que, quando concretizada, faz nascer a obrigação tributária decorrente da estatuição<sup>1</sup>. Já a situação concretizada denomina-se por fato tributário, pois que a hipótese se distingue do fato concretizado<sup>2</sup>.

Dentre as normas tributárias existem as materiais, que se referem ao próprio surgimento da obrigação (principal) de pagar, e as instrumentais, que se referem ao surgimento de obrigações outras que não a de pagar, designadas de obrigações acessórias<sup>3</sup>. Aqui trataremos da norma material e vamos nos referir ao pressuposto de fato desta norma por meio da designação hipótese de incidência<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal**. vol. I, Lisboa, 1974 (reimp. 1981), p. 247; CAMPOS, Diogo Leite de. et al. **Lei geral tributária**: anotada e comentada. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 293.

<sup>2</sup> Sobre a distinção entre hipótese tributária e fato tributário, cfr. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, cap. IX, n° 4. Ebook; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 53-64; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 73. Paulo Carvalho, Manuel Pires e Geraldo Ataliba denominam de fato tributário, embora este último tenha usado mais a designação fato imponible.

<sup>3</sup> Sobre a distinção entre as normas materiais (ou de incidência) e as instrumentais (ou operativas), cfr. XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal**. vol. I, Lisboa, 1974 (reimp. 1981), p. 103-104; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, cap. VIII, n° 7. Ebook. Sobre obrigação principal e acessória, cfr. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 233-244.

<sup>4</sup> Geraldo Ataliba denomina de hipótese de incidência tributária, Paulo Carvalho denomina de hipótese tributária, Manuel Pires de pressuposto abstrato da tributação. Cfr. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 53-54; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, cap. IX. Ebook; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 70-73.

A hipótese de incidência possui vários critérios (ou aspectos ou elementos) identificadores do fato tributário, dos quais é possível encontrar, dentre outros, ao menos, quatro: a) o critério material; b) o critério temporal; c) o critério espacial; e d) o critério pessoal<sup>5</sup>.

Considerando que os critérios podem ser abordados a partir de diversas perspectivas, aqui vamos nos limitar aos pontos mais relevantes de cada critério para fins de compreensão dos elementos de conexão no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS). Os critérios relevantes para os elementos de conexão são o critério espacial e o critério pessoal, o que não impede uma referência rápida aos outros dois.

O critério material se refere a parte da hipótese tributária que revela capacidade econômica<sup>6</sup>. No imposto sobre o rendimento das pessoas singulares o critério material é a obtenção (ou auferimento) de rendimento<sup>7</sup>, como se pode concluir das dezenas de normas distribuídas por todo o CIRS que se referem a rendimento obtido, como, por exemplo, as dos arts. 1º, nº 2, 3º, nº 9, 10º, nº 1, 13º, nº 1.

Já o critério temporal é geralmente referido por definir o momento do surgimento (nascimento) da obrigação<sup>8</sup>. Neste âmbito distingue-se entre imposto instantâneo e periódico, onde neste os fatos, ocorridos dentro de um período prefixado pela norma, fazem surgir a obrigação tributária apenas ao fim do referido período, pois que é quando, com o preenchimento do critério temporal, se configura o fato tributário<sup>9</sup>. No imposto instantâneo não há essa periodização para unificar em ciclos a incidência sobre vários fatos sucessivos ou sobre fatos contínuos, mas sim a incidência individual à luz de cada fato. O IRS é um

---

<sup>5</sup> Sobre os critérios identificadores do fato tributário, cfr. XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal**. vol. I, Lisboa, 1974 (reimp. 1981), p. 249-254; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, cap. IX e X. Ebook. Também se fala em critério quantitativo. Sobre a unidade da hipótese de incidência tributária, cfr. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 60-61.

<sup>6</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de. et al. **Lei geral tributária: anotada e comentada**. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 294; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, cap. IX, nº 7. Ebook.

<sup>7</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de fiscalidade**: vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 211; MOTA, Antonio Manuel Cardoso. **A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1990, p. 45.

<sup>8</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de. et al. **Lei geral tributária: anotada e comentada**. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 294.

<sup>9</sup> Podem ser relevantes ou não os fatos que ocorrem entre os momentos pré-definidos (e cíclicos) para o nascimento da obrigação principal. No imposto municipal sobre imóveis importa saber quem possui a propriedade ou outro título existente sobre o prédio no dia 31 de dezembro, enquanto no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é relevante saber quais foram os rendimentos recebidos entre os dias 01 de janeiro e 31 de dezembro, embora a incidência temporal só ocorra no fim deste último dia.

imposto predominantemente periódico, pois na maioria das situações a obrigação surge apenas ao fim do período de tributação, o que não impede situações específicas em que a obrigação surge no momento da obtenção do rendimento, como ocorre, por exemplo, no caso das taxas liberatórias, previstas no art. 71º do CIRS<sup>10</sup>.

Mas o critério temporal não só é responsável por definir o momento do nascimento da obrigação, mas, antes mesmo disso, é responsável por definir se haverá ou não o nascimento de obrigação. Isso porque, consoante o princípio da legalidade<sup>11</sup>, a norma tributária de incidência mais gravosa só pode ser aplicada a partir da sua vigência, não sendo possível alcançar fatos ocorridos anteriormente. É o que a Constituição da República Portuguesa (CRP) consagra no art. 103º, nº 3, quando afirma que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroativa<sup>12</sup>.

Agora chegamos aos dois critérios que têm relação direta com os elementos de conexão tributária, os critérios espacial e pessoal.

O critério espacial delimita a localização em que a obtenção de rendimento deve ocorrer para que se configure o fato tributário<sup>13</sup>. No IRS, se o sujeito que obtém rendimento não é residente fiscal em Portugal, só haverá fato tributário com relação aos rendimentos obtidos em território português, como consta no art. 15º, nº 2, do CIRS. Identifica-se, então, um primeiro elemento de conexão, o da fonte de rendimento, que exige um vínculo entre a origem do rendimento e o território do país, e, por isso, localiza-se no aspecto espacial do fato tributário.

O critério pessoal exige uma qualidade especial do sujeito que obtém rendimento para fins de configuração do fato tributário. No IRS, haverá tributação se o sujeito que obtém rendimento for residente fiscal em Portugal, independentemente da origem do rendimento, consoante o art. 15º, nº 1, do CIRS. Como se percebe, o preenchimento do critério pessoal afasta o critério espacial, pois que não se aplica a delimitação territorial acerca da origem do

---

<sup>10</sup> Sobre a periodicidade do IRS, cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 39-41.

<sup>11</sup> Sobre o princípio da legalidade, cfr. DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2019).

<sup>12</sup> Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da república portuguesa anotada**. vol. I. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 1092-1093; FERREIRA, Eduardo Paz. Comentários aos arts. 101º a 107º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. **Constituição portuguesa anotada**. Tomo II. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 221-223.

<sup>13</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de. et al. **Lei geral tributária: anotada e comentada**. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 294.

rendimento quando o sujeito for residente fiscal. Aqui identifica-se um segundo elemento de conexão, o da residência fiscal, que exige um vínculo entre o sujeito que obtém rendimento e o território do país.

Tanto o critério espacial como o critério pessoal, nos pontos abordados, delimitam a configuração do fato tributário pela exigência de vínculo do rendimento ou do sujeito para com o Estado, seja exigindo que o rendimento seja obtido no território, seja exigindo que o sujeito (que obtém rendimento) seja residente fiscal no Estado. Assim, no âmbito do IRS, foram identificados dois elementos de conexão (fonte de rendimento e residência fiscal), bem como a localização destes elementos na estrutura da hipótese de incidência (critérios espacial e pessoal).

## 1.2. Conceito

Com base no exposto no item anterior, podemos chegar à conclusão que elemento de conexão é a parte (ou aspecto ou elemento) da hipótese de incidência que exige alguma ligação do pressuposto de fato com o território do Estado, sem a qual o fato tributário não se realiza.

Alberto Xavier<sup>14</sup> traz o seguinte conceito de elemento de conexão: “é o elemento da previsão normativa que, fixando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”.

Este conceito é o resultado de outra perspectiva sobre o elemento de conexão, mas que não contraria o nosso conceito. Necessário se faz tecer algum comentário sobre a harmonia destes conceitos.

Quanto à primeira parte, de fato, o elemento de conexão serve para conectar a situação que se quer tributar ao ordenamento jurídico do Estado, de modo que, nesse sentido, concordamos quando o referido autor fala que o elemento de conexão fixa a localização de uma situação da vida em um certo ordenamento tributário.

Quanto à segunda parte, a satisfação dos critérios previstos na hipótese tributária é essencial para a formação do fato tributário, de modo que só poderá haver tributação quando,

---

<sup>14</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 224.

preenchido os demais critérios, também seja preenchido o critério que exige vínculo do fato do rendimento ou do sujeito ao Estado. Nestes termos, também concordamos com o citado autor quando diz que o elemento de conexão tem por efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis do ordenamento tributário a uma situação localizada no ordenamento, pois que o preenchimento do elemento de conexão é um dos requisitos para a incidência tributária.

### 1.3. Necessidade

Ao menos duas razões justificam a necessidade da existência de elemento de conexão na tributação do rendimento das pessoas singulares. Uma das razões está relacionada a soberania e a outra a múltipla tributação.

A soberania tributária<sup>15</sup> compõe um dos aspectos da soberania de um Estado e corresponde ao poder de criação, imposição, modificação e extinção de tributos. Mas, como não poderia ser diferente, seguindo o provérbio popular de que o direito de um termina quando o do outro começa, a soberania tributária encontra uma das suas limitações na soberania tributária dos outros Estados. Cada Estado tem soberania sobre o seu próprio território, não tendo poder sobre o território de outros Estados, de modo que o Estado somente pode impor a tributação sobre fatos relacionados ao seu território<sup>16</sup>.

Nesse contexto, o elemento de conexão mostra-se necessário, pois é ele, como elemento do fato tributário, que tem a função de exigir vínculo do fato ao território. E se, por acaso, mesmo assim, um Estado criasse tributo sem o delimitar por elemento de conexão, haveria ineficácia na parte em que ultrapassasse a soberania territorial, pois que não poderia executar os patrimônios mantidos em outros territórios<sup>17</sup>.

O elemento de conexão também se mostra necessário para combater a múltipla tributação, pois, se todos os Estados se arvorassem ao direito de impor a tributação sem

---

<sup>15</sup> Sobre soberania tributária/fiscal, cfr. MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 69-85; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 39-44; XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 12-17.

<sup>16</sup> Sobre exceções a territorialidade tributária, cfr. MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 82-83. Alberto Xavier também fala em uma soberania pessoal, que atribuiria poder de tributação sobre as “pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem”. Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 14 e 262-263.

<sup>17</sup> Cfr. MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 81.

qualquer limitação territorial, uma mesma situação poderia gerar a obrigação de o sujeito pagar tributo para cada um dos quase duzentos países existentes no mundo. Assim, no caso hipotético de ausência de elemento de conexão na tributação dos países, o indivíduo, para se livrar da insuportável múltipla tributação, tenderia a concentrar todo o seu patrimônio em um único país, no intuito de impedir a execução do seu patrimônio pelos outros países, com todos os efeitos negativos à livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais que daí sucederiam.

Portanto, não podendo todos os Estados tributarem, por exemplo, todos os rendimentos, referente a um mesmo período, de todos os indivíduos do mundo, o que colocaria em questão a extensão da soberania fiscal e levaria ao cúmulo da múltipla tributação jurídica internacional, surge a necessidade de se estabelecer critérios que permitam a delimitação das situações que cada Estado pode tributar. Neste contexto é que surgem os elementos de conexão como instrumentos tributários para a repartição dos fatos a serem tributados no mundo entre os Estados, a fim de que cada situação seja tributada por apenas um Estado<sup>18</sup>.

#### 1.4. Tipos

Os elementos de conexão devem ser configurados no sentido de definirem, nos casos concretos, o Estado mais apropriado para a tributação do sujeito, tanto do ponto de vista da justiça entre os Estados como da justiça entre os indivíduos<sup>19</sup>. De um modo geral, existem no mundo três tipos de elementos de conexão para os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, sendo eles o da fonte de rendimento, o da residência fiscal e o da nacionalidade.

Os elementos de conexão podem ser classificados em pessoal (subjctivo), quando a ligação ao Estado se efetue pelo sujeito que obtém o rendimento, ou em espacial, quando a ligação com o país se opere pelo local da obtenção do rendimento. A diferença está, portanto, no aspecto do fato tributário utilizado para estabelecer a conexão entre o Estado e o

---

<sup>18</sup> Não por acaso, mas sim pela necessidade dos elementos de conexão é que Paula Pereira relaciona os a princípios operativos do direito fiscal internacional, atinente ao fundamento e à extensão do poder de tributar. Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011, p. 85-131; VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 114-116.

<sup>19</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 477.



pressuposto de fato. Se inclui na categoria espacial o elemento fonte de rendimento, e na categoria pessoal os elementos nacionalidade e residência fiscal<sup>20</sup>.

#### 1.4.1. Fonte de rendimento

O elemento de conexão da fonte de rendimento determina a tributação dos rendimentos que sejam apenas provenientes do próprio Estado<sup>21</sup>.

Os argumentos favoráveis<sup>22</sup> a utilização deste elemento vão no sentido de que ele: a) é o que revela ligação mais evidente do fato tributário com o território, pois que a obtenção do rendimento se beneficia da infraestrutura do Estado da fonte; b) facilita o controle da tributação sobre o rendimento, pois que o Estado da fonte possui mais meios para tanto, nomeadamente com o auxílio do mecanismo da retenção na fonte; c) é menos manipulável do que o da residência fiscal quanto à deslocalização artificial da tributação para outro país; d) permite assegurar a neutralidade tributária na importação de capitais<sup>23</sup>; e) garante obtenção de receitas aos países predominantemente importadores de capitais; e f) para os que defendem a competição tributária internacional, permite a atração de investimentos por meio da criação de benefícios fiscais pelo Estado da fonte.

O elemento de conexão fonte de rendimento é consensualmente reconhecido como legítimo para justificar a tributação por um dado Estado, mas possui divergências quanto aos

---

<sup>20</sup> Alberto Xavier distingue entre elementos de conexão subjetivos e objetivos, enquanto Manuel Pires entre pessoais e reais. No entanto, tendo em vista que o elemento fonte de rendimento se utiliza do aspecto espacial do pressuposto de fato, como foi abordado no item “1.1. Localização na estrutura da norma”, preferimos classificá-lo como elemento de conexão espacial, em vez de objetivo ou real. Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 224; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 209-210.

<sup>21</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 232.

<sup>22</sup> Sobre estes argumentos, cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 114-115; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 277-285; MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal: perspetiva multinível**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 174-176; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 56-57.

<sup>23</sup> Sobre o princípio da neutralidade na importação, cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 70-76. Note-se que, como observa esta mesma autora, o alcance efetivo dessa neutralidade depende de algumas condicionantes: a) não haja tributação na residência; b) havendo tributação na residência, seja essa inferior a tributação na fonte e compensada (com crédito ou isenção), sem que o rendimento da fonte seja contabilizado para agravar a tributação de outros rendimentos da residência, como ocorre na isenção com progressividade.

critérios definidores da proveniência dos rendimentos<sup>24</sup>, que pode ser determinada pela utilização de duas noções distintas de fonte<sup>25</sup>. Poderá haver proveniência com base na fonte produtora, isto é, na localização do fator de produção, ou com base na fonte pagadora, ou seja, na localização do sujeito que paga o rendimento, de modo que, pode se dizer, o elemento de conexão fonte de rendimento permite a tributação do rendimento produzido ou pago no território do próprio Estado<sup>26</sup>.

Portugal utiliza o elemento fonte de rendimento nas suas duas acepções, considerando que o rendimento é de fonte sua ou porque lá foi produzido ou porque foi pago por um residente seu<sup>27</sup>. Conforme se extrai das várias alíneas do art. 18º do CIRS, as situações tributadas à luz da fonte produtora se resumem a duas: a) quando a atividade geradora do rendimento é exercida no território; ou b) quando o bem ou direito gerador do rendimento está situado ou registrado em Portugal<sup>28</sup>. Já as situações tributadas com base na fonte pagadora, tendo em vista o mesmo artigo, se resumem ao rendimento ser devido por uma pessoa residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal<sup>29</sup>.

---

<sup>24</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 230.

<sup>25</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 234-239; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 55-56.

<sup>26</sup> A noção de fonte pagadora surgiu da dificuldade de se verificar em alguns casos a localização do fator de produção do rendimento. Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 235.

<sup>27</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 43. O MCOCDE também utiliza as duas noções de fonte. Cfr. o item “2.2.1. Fonte de rendimento mais residência fiscal”.

<sup>28</sup> As situações tributadas à luz da fonte produtora são as seguintes: a) o rendimento de trabalho dependente decorrente de atividade exercida no território português; b) o rendimento decorrente de imóvel situado no território português; c) o rendimento decorrente de alienação onerosa de partes representativas do capital de entidade com sede ou direção efetiva em território português; d) o rendimento decorrente de propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico registrada no território português; e) o rendimento de ato isolado praticado no território português; f) o rendimento de incremento patrimonial quando o bem, direito ou situação jurídica se situe no território português; g) o rendimento de atividade de profissional de espetáculo ou desporto decorrente de atividade exercida em território português; h) o rendimento decorrente de alienação onerosa de parte representativa de capital de entidade quando, em qualquer momento dos 365 dias anteriores, o valor da parte do capital resulte, em mais de 50%, de bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português.

<sup>29</sup> As situações tributadas com base na fonte pagadora são as seguintes: a) o rendimento de trabalho dependente devido por sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; b) o rendimento decorrente da situação de membro de órgão estatutário devido por sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; c) o rendimento de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves quando o beneficiário do rendimento esteja a serviço de sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; d) o rendimento decorrente de propriedade intelectual ou industrial, de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico ou de assistência técnica, quando devido por sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; e) o rendimento de atividade empresarial e profissional devido por estabelecimento estável situado em Portugal; f) o rendimento de atividade profissional e de outras prestações de serviços quando devido por sujeito residente, com sede,

#### 1.4.2. Residência fiscal

O elemento de conexão residência fiscal determina a tributação dos rendimentos que sejam obtidos por sujeitos que sejam considerados residentes fiscais no Estado.

Os argumentos favoráveis<sup>30</sup> à utilização deste elemento vão no sentido de que ele: a) permite uma tributação pautada nas circunstâncias pessoais e familiares e na aplicação de taxas progressivas<sup>31</sup>; b) garante que o residente contribua para o país do qual usufrui; c) permite assegurar neutralidade tributária na escolha entre investir dentro ou fora do país<sup>32</sup>; d) permite assegurar neutralidade tributária na escolha do país estrangeiro a investir; e) desincumbe o investidor do pagamento de imposto nos vários países em que investe; f) garante obtenção de receitas aos países predominantemente exportadores de capitais.

---

direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; g) o rendimento de aplicação de capitais devido por sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; h) o rendimento decorrente de alienação onerosa de parte representativa de capital de entidade quando devido por entidade com estabelecimento estável em Portugal; i) o rendimento de pensão devida por entidade residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal; j) o rendimento de operação com instrumento financeiro devido por entidade residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal. A hipótese elencada na letra “c” acima (art. 18º, nº 1, c, do CIRS) não fala expressamente que o rendimento deve ser devido por sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, mas é o que se infere da norma, pois, estando o sujeito a serviço de entidade residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, o rendimento decorrente deste serviço será devido por esta mesma entidade. Em sentido parecido, Antonio Mota já disse em 1990 que os critérios fundamentais para determinar a obtenção de rendimento em Portugal são três: o local do exercício da atividade, o local da situação dos bens e o local da fonte dos rendimentos. Cfr. MOTA, Antonio Manuel Cardoso. **A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1990, p. 82. Cfr. NEVES, António. A importância do conceito de “entidade devedora”. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 61-69.

<sup>30</sup> Sobre estes argumentos, cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 110-111; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 260-264; MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal: perspetiva multinível**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 171-174; BORGES, António de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 53-54.

<sup>31</sup> Rui Morais entende não parecer sensata ou possível a eliminação do elemento de conexão residência fiscal (com a decorrente utilização exclusiva do elemento fonte de rendimento), pois que reduziria a base tributária e “significaria o abandono total da conceção do IRS como um imposto pessoal”. Cfr. MORAIS, Rui Duarte. A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 7. 2015, p.17; FERNANDES, F. Pinto; SANTOS, J. Cardoso dos. **Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares**: anotado e comentado. 3. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1993, p. 232.

<sup>32</sup> Sobre o princípio da neutralidade na exportação, cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 70-76. Note-se que, como observa esta mesma autora, o alcance efetivo dessa neutralidade depende de algumas condicionantes: a) não haja tributação na fonte; b) havendo tributação na fonte, haja a compensação do imposto pago na fonte; e c) para uma compensação completa, o nível de tributação na fonte seja inferior ao da residência. Apresentando outras condicionantes para a neutralidade na exportação de capitais, cfr. MORAIS, Rui Duarte. **Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**. Porto: Universidade Católica, 2005, p.149.

Este elemento de conexão será melhor abordado no decorrer do trabalho, cabendo adiantar apenas, de modo sintético, que a legislação portuguesa adota este elemento e utiliza quatro critérios alternativos para a configuração da residência fiscal, dois gerais e dois específicos. Considera-se residente em Portugal, pelos dois critérios gerais, o sujeito que permaneça mais de 183 dias ou disponha de residência habitual no território, e ainda, pelos critérios específicos, o tripulante a serviço de entidade residente ou o funcionário público a serviço do Estado, de acordo com o art. 16º, nº 1, do CIRS.

#### 1.4.3. Nacionalidade

O elemento de conexão nacionalidade determina a tributação dos rendimentos que sejam obtidos pelos sujeitos que tenham a nacionalidade ou a cidadania do Estado. É um elemento inspirado na ideia de dependência ou pertença política e pode ser defendido à luz da proteção que é dada pelo Estado aos direitos políticos dos seus nacionais e cidadãos, com as possíveis vantagens daí decorrentes<sup>33</sup>. Preponderantemente, a residência se fundamenta em uma ligação de natureza sócio-econômica com o Estado, enquanto a nacionalidade se baseia em um vínculo jurídico-político<sup>34</sup>.

Hoje em dia, no mundo, a nacionalidade não é utilizadas como elementos de conexão em matéria de imposto sobre o rendimento, se não de forma residual<sup>35</sup> e com a ressalva dos Estados Unidos<sup>36</sup> e das Filipinas<sup>37</sup>, o que se pode atribuir a preferência generalizada pela

---

<sup>33</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 212-213.

<sup>34</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 99.

<sup>35</sup> No Brasil, há uma regra específica em que a nacionalidade brasileira é elemento essencial para caracterizar como residente fiscal um sujeito que, já tendo sido residente fiscal no Brasil, retorna ao país com ânimo definitivo (art. 2º, IV, da IN nº 208/2002). Na Espanha, art. 10, nº 1, da Lei 35/2006.

<sup>36</sup> Em síntese, nos Estados Unidos os estrangeiros residentes e os cidadãos são tributados sobre todos os rendimentos, independentemente da origem. São considerados residentes os estrangeiros que possuam autorização de residência permanente, que geralmente ocorre pela emissão do cartão de registro de estrangeiro (green card), ou que permaneçam no território determinada quantidade de dias dentro do ano fiscal em questão e dos dois anos anteriores. Cfr. MILLER, Angharad; OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 3. ed. Hampshire: Bloomsbury Professional, 2012, p. 41; VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions**. Tradução. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997, p. 233-234.

<sup>37</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 262-263; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 20-21; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 52. No Brasil, o art. 1º, caput, do RIR, dispõe: “As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de **nacionalidade**, sexo, idade, estado civil ou profissão” (grifamos).

residência fiscal como elemento de conexão pessoal<sup>38</sup>. Até porque, como a nacionalidade não exige permanência no território, acaba por ser um critério que facilita a erosão da base fiscal dos Estados, por decorrência da escolha de nacionalidades de conveniência em paraísos fiscais, sem que o sujeito precise mudar de país<sup>39</sup>. Além da dificuldade prática de se tributar os sujeitos que tem como único vínculo com o país a nacionalidade<sup>40</sup>.

Portugal não é diferente da maioria dos países e possui um regime de tributação fundado na residência fiscal, em detrimento da utilização da nacionalidade como elemento de conexão<sup>41</sup>. Não obstante, é possível identificar resquícios da nacionalidade como elemento de conexão em Portugal, no art. 16º, nº 6, do CIRS, onde a nacionalidade é elemento decisivo para manter a residência fiscal de sujeito que deslocaliza a residência fiscal para paraíso fiscal<sup>42</sup>, bem como em regras de convenções para combater a dupla tributação<sup>43</sup>, como veremos no item “4.4.2.3. Ao fim dos quatro anos seguintes”. A partir de agora, não trataremos da nacionalidade senão pontualmente.

---

<sup>38</sup> Richard Vann diz que a cidadania não parece um elemento de conexão adequado na maioria dos casos, tendo em vista as leis de nacionalidade [e cidadania] muito liberais de vários países. Cfr. VANN, Richard J. *International aspects of income tax*. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**. vol. II. International Monetary Fund, 1998, p. 12. Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos dizem: “Porque a residência é o centro dos interesses vitais do contribuinte, ou seja, das suas relações pessoais e económicas, também nas normas relativas às relações fiscais internacionais se optou pela residência como elemento de conexão prevalecente nos impostos pessoais em detrimento da nacionalidade”. Cfr. FERNANDES, F. Pinto; SANTOS, J. Cardoso dos. **Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares**: anotado e comentado. 3. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1993, p. 232.

<sup>39</sup> Cfr. MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal**: perspetiva multinível. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 266.

<sup>40</sup> Cfr. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 51.

<sup>41</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 109; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 28 e 34.

<sup>42</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 34, nota 44.

<sup>43</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 109, nota 17.

## 2. Dupla tributação e dupla não tributação

A dupla (ou múltipla) tributação jurídica internacional<sup>44</sup> ocorre quando normas de diferentes países incidem sobre o mesmo fato tributário<sup>45</sup>, de modo que a carga fiscal sobre o indivíduo fica maior do que se o fato tributário fosse tributado apenas pelo país de maior tributação<sup>46</sup>. É uma cumulação de pretensões tributárias fundadas no mesmo fato tributário<sup>47</sup>. Na pior das hipóteses, pode acontecer de o sujeito ter que destinar todo rendimento para pagar as obrigações decorrentes da dupla tributação e, ainda assim, não ser suficiente para o adimplemento<sup>48</sup>.

Já a dupla não tributação ou ausência de tributação ocorre quando nenhum país possui norma que incida sobre uma determinada situação, o que se torna especialmente relevante quando essa não incidência decorre de uma falha legislativa, deixando de tributar uma situação que, de acordo com a coerência e a igualdade do sistema, deveria ser tributada<sup>49</sup>.

---

<sup>44</sup> Esse fenômeno é muitas vezes designado por dupla tributação internacional, o que é correto quando se refere a uma situação envolvendo apenas dois países, sem detrimento de se usar também nesta situação a designação múltipla tributação internacional. Se a situação envolver mais de dois países mostra-se menos adequado o uso do termo dupla em vez de múltipla, pois aquele induz ao entendimento de que se trata de apenas dois países. Sobre a suscetibilidade da palavra dupla induzir em erro, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 22, nota 9. Sobre a demasiada restritividade da palavra dupla, cfr. GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. **Droit fiscal international**. 2. ed. Paris, 1990, p. 23. Neste trabalho, damos preferência por usar a palavra dupla quando nos referimos a uma situação envolvendo dois países, por dar uma noção mais precisa da amplitude, reservando a palavra múltipla para as situações que envolvem mais de dois países. Nas situações em que a quantidade de países envolvidos não é determinante para a abordagem do tema, preferimos falar em dupla tributação internacional, pois a situação elementar neste tema, se não também a mais comum, é a que envolve dois países.

<sup>45</sup> Sobre a definição de múltipla tributação internacional, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 73-76.

<sup>46</sup> O aumento da carga fiscal é uma consequência da dupla tributação. Sobre carga fiscal na definição de dupla tributação internacional, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 32-34 e 50-52. A dupla tributação internacional fere o princípio da igualdade tributária, pois indivíduos com a mesma capacidade contributiva são tributados em níveis diferentes. O indivíduo que é tributado duas vezes é prejudicado com relação ao indivíduo que é tributado apenas uma vez. Para além disso, é maioritariamente reconhecido que a dupla tributação internacional é um dos fatores, dentre outros, que desestimula os investimentos internacionais e, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico global. Sobre as consequências da dupla tributação internacional, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 145-174.

<sup>47</sup> Sobre a natureza de conflito, concurso ou cumulação, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 76-81.

<sup>48</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 28. Sobre as causas e efeitos da dupla tributação, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 127-174; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 79-87.

<sup>49</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 44-49. Estes fenômenos internacionais da dupla tributação e da dupla não tributação podem dar-se na tributação sobre o consumo, sobre o patrimônio ou sobre o rendimento, mas, neste trabalho, iremos abordá-los especificamente sobre o rendimento. Manuel Pires afirma que é na tributação do rendimento que a dupla

Ou, como diz Alberto Xavier, dupla não tributação é o “fenómeno pelo qual, nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação da vida, esta não é efectivamente abrangida por nenhuma delas”<sup>50</sup>.

## 2.1. Identidade do fato tributário

Para a constatação da dupla tributação internacional foi formulada a regra das quatro identidades, segundo a qual o fato tributário será o mesmo quando houver: a) identidade do objeto; b) identidade do sujeito; c) identidade do período tributário; e d) identidade do imposto<sup>51</sup>. Preferimos aqui, mantendo a harmonia dos termos utilizados no item “1.1. Localização na estrutura da norma”, falar em identidade dos seguintes aspectos do fato tributário: a) material; b) temporal; c) espacial; e d) pessoal.

São justamente os elementos de conexão que funcionam como impeditivo elementar da dupla tributação, pois permitem distinguir os fatos tributários relativos aos rendimentos existentes nos vários países.

Acerca do aspecto material, quase todos, se não todos, os países possuem normas que determinam a tributação do rendimento obtido, o que gera a identidade, quanto ao aspecto material, dos vários impostos sobre o rendimento existentes no mundo. Não há como impedir essa situação, pois não faria sentido exigir que apenas um país do mundo pudesse tributar a obtenção de rendimento<sup>52</sup>.

---

tributação apresenta maiores problemáticas. Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 22-23. Sobre a classificação em impostos sobre consumo, patrimônio e rendimento, cfr. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 80-82. Na tributação sobre o consumo internacional as questões giram em torno dos princípios da origem e do destino, em vez dos princípios da residência e da fonte. Cfr. VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 114, nota 27. No âmbito do imposto sobre sucessões e doações a residência fiscal assume relevância. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27.

<sup>50</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 45.

<sup>51</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 33-35; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 36-47 e 52-64; BORGES, António de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 65-68.

<sup>52</sup> Aliás, mesmo que o elemento material seja diferente, a identidade dos demais elementos é suficiente para configurar a dupla ou múltipla tributação, pois, como defende Alfredo Becker, quando expõe sobre o critério para a determinação da natureza jurídica (gênero e espécie) do tributo, a simples mudança do elemento material, com a manutenção da mesma matéria coletável e dos demais elementos, não é o bastante para alterar a natureza jurídica do tributo. Cfr. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 396-404.

Quanto ao critério temporal, respeitada a não retroatividade, os países tributam os rendimentos obtidos em qualquer tempo, seja o nascimento da obrigação instantâneo ou periódico, de modo que o critério temporal dos impostos sobre o rendimento não é apto a impedir a identidade do aspecto temporal. A delimitação de períodos diferentes de tributação do rendimento para cada país do mundo, de modo a cada país tributar o rendimento obtido durante um determinado dia do ano, por exemplo, seria impraticável, no mínimo.

Os dois aspectos que podem ser graduados com elementos de conexão, de modo a impedir a identidade dos vários fatos tributários existentes no mundo relativos aos impostos sobre o rendimento de pessoa singular são o espacial e o pessoal.

Pelo aspecto espacial os países podem delimitar a tributação aos rendimentos obtidos no próprio território (fonte de rendimento). É uma delimitação praticável, pois o Estado, com mais ou menos dificuldade, pode verificar os rendimentos que são provenientes do seu território, além de ser defensável que o país fornecedor de estrutura física, econômica, política e jurídica, necessária para a geração dos rendimentos, os tribute<sup>53</sup>.

Também pelo aspecto pessoal os países podem delimitar a tributação dos rendimentos, mas, neste caso, à luz da residência fiscal do sujeito que obtém o rendimento. Se mostra, igualmente, uma delimitação praticável, pois o Estado, com mais ou menos dificuldade, pode verificar a entrada, a permanência e a saída do sujeito no seu território, além de ser justificável que o país fornecedor de estrutura física, econômica, política e jurídica, necessária para a permanência do sujeito, o tribute<sup>54</sup>.

Essas duas delimitações, uma pelo aspecto espacial e outra pelo aspecto pessoal, correspondem a utilização dos elementos de conexão tributária fonte de rendimento e residência fiscal, respectivamente.

## 2.2. Sobreposição e falta de elementos de conexão

Portugal, assim como a maioria dos países<sup>55</sup>, utiliza ambos os elementos de conexão tributária, de modo que tributam todos os rendimentos do seu residente fiscal,

---

<sup>53</sup> Cfr. o item “1.4.1. Fonte de rendimento”.

<sup>54</sup> Cfr. o item “1.4.2. Residência fiscal”.

<sup>55</sup> “Regra geral, as legislações nacionais dos diversos Estados preveem a sujeição total ao imposto – ‘sujeição plena ao imposto’ – em virtude do vínculo pessoal existente entre o contribuinte e o Estado em causa (‘Estado da residência’).” Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 129. Manuel Pires, que se refere aos elementos



independentemente de terem sido obtidos no próprio território<sup>56</sup>, e, ainda, os rendimentos obtidos no próprio território por não residente fiscal<sup>57</sup>, conforme o art. 15º, nº 1 e 2, do CIRS. Para que isso ocorra aplica-se cumulativamente duas regras: a primeira, tributa a obtenção de rendimento, a qualquer tempo, em qualquer espaço, de residente fiscal; a segunda, tributa a obtenção de rendimento, a qualquer tempo, em espaço delimitado, de qualquer pessoa. Quando se delimita pelo aspecto espacial não se delimita pelo aspecto pessoal e vice-versa.

Muito embora o elemento de conexão seja essencial para combater a dupla tributação, a ausência, a sua multiplicidade e os seus diferentes contornos pelos múltiplos países podem levar a dupla tributação e/ou a dupla não tributação internacionais. Esses problemas estão relacionados a sobreposição e/ou falta de elementos de conexão e podem surgir em três situações elementares: a) fonte de rendimento mais residência fiscal; b) dupla (não) fonte de rendimento; e c) dupla (não) residência fiscal<sup>58</sup>.

### 2.2.1. Fonte de rendimento mais residência fiscal

A utilização cumulativa dos dois elementos de conexão pela generalidade dos países leva a uma sobreposição tributária nas situações em que a residência fiscal do sujeito que obtém rendimento não é no Estado da fonte do rendimento, na medida em que o rendimento

---

de conexão como princípios, diz: “De realçar que a aceitação dos princípios [da fonte de rendimento e da residência fiscal], como se viu, depende da posição dos Estados, embora deva ser reconhecido que a pureza das soluções não é muitas vezes consagrada”. Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 329; VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 116; BORGES, António de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 50. Sobre os três sistemas de tributação, a depender dos elementos de conexão utilizados, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 563-564. O Tratado de Funcionamento da União Europeia, no art. 65º, nº 1, alínea “a”, reconhece a residência como um elemento aceitável para distinguir a tributação. Cfr. o Acórdão do STA de 20-02-2013 Proc. 01435/12.

<sup>56</sup> MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 35.

<sup>57</sup> Nesse sentido, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 131 e 210-211. Distinção na tributação entre residentes e não residentes fiscais que Portugal adota, pelo menos, desde o imposto complementar previsto no Decreto-Lei 45.399/1963, a que se nota no art. 2º da Secção A. Cfr. MOTA, Antonio Manuel Cardoso. **A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1990, p. 81.

<sup>58</sup> Diz Pedro Roma que “a partir do momento em que há uma situação de dupla residência fiscal (i.e., dois Estados diferentes consideram o mesmo sujeito passivo residente no seu território no mesmo período de tempo), é natural que também haja uma situação de dupla tributação internacional”. Tal raciocínio também se aplica aos casos de dupla fonte de rendimento e de cumulação entre fonte de rendimento e residência fiscal. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 108.

tributado pelo Estado da fonte também será tributado pelo Estado da residência<sup>59</sup>. Esta sobreposição não ocorreria caso todos os países adotassem apenas o elemento da fonte de rendimento ou todos optassem tão somente pelo elemento da residência fiscal, o que não é o caso.

O caminho buscado no mundo a fim de solucionar essa dupla tributação foi o de restringir a amplitude da tributação tanto do Estado da fonte como do da residência, permitindo que cada Estado tribute até certo nível<sup>60</sup>. Isso significa que, na prática, alguns rendimentos são tributados somente pelo Estado da fonte e outros só pelo Estado da residência, enquanto outros são tributados por ambos os Estados<sup>61</sup>, mas, neste último caso, com um limite quantitativo para a tributação na fonte e com o Estado da residência isentando ou creditando o rendimento tributado ou o imposto pago no Estado da fonte, respectivamente<sup>62</sup>. Esta solução pode ser buscada pela via interna, com a modificação unilateral das legislações dos Estados, ou pela via internacional, com a celebração de acordos internacionais entre os Estados.

---

<sup>59</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 132 e 240; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 24.

<sup>60</sup> Sobre o direito tributário internacional como direito de redistribuição entre os Estados, cfr. MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal: perspetiva multinível**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 178-180.

<sup>61</sup> Como expõe Sérgio Vasques: “Em relação a certas categorias de rendimentos, a Convenção-Modelo reconhece ao estado da residência ou da fonte – via de regra ao primeiro – a competência *exclusiva* para tributar, ficando afastado à partida o risco da dupla tributação. Em relação a outras categorias de rendimentos, a Convenção-Modelo reconhece ao estado da residência ou ao estado da fonte um competência *não exclusiva*, caso em que compete ao estado da residência eliminar a dupla tributação através de um de dois métodos fundamentais, o *método da isenção* ou o *método da imputação*, também designado de método de *crédito de imposto*”. Cfr. VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 117-120; RAMOS, Diogo Ortigão; MATOS, Pedro Vidal. A aplicação em Portugal das convenções para evitar a dupla tributação internacional. In: FERREIRA, Eduardo Paz. et al (coord). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. I. Coimbra: Almedina, 2013, p. 399 e 402.

<sup>62</sup> Como expõe Sérgio Vasques: “Através do método da *isenção*, a que se refere o artigo 23º-A da Convenção-Modelo, o estado da residência renuncia à tributação dos rendimentos em causa, podendo embora tê-los em conta para efeitos do cômputo da taxa de imposto a aplicar aos demais rendimentos (*isenção com progressividade*). Através do método de *imputação* ou de *crédito*, a que se refere o artigo 23º-B, o estado da residência credita ou deduz ao imposto sobre o rendimento a pagar pelo residente um valor igual ao imposto sobre o rendimento pago no estado da fonte, podendo embora limitá-la à fracção do seu próprio imposto que corresponda aos rendimentos tributáveis no estado da fonte”. Cfr. VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 120.

Pela via internacional, Portugal possui convenções contra a dupla tributação (CDTs) bilaterais celebradas com 79 países, dentro do qual 77 estão em vigor<sup>63</sup>, as quais seguiram, de um modo geral, o Modelo de Convenção da OCDE<sup>64</sup>.

Quanto à sobreposição entre a tributação na fonte e na residência, este MCOCDE determina<sup>65</sup>, no seu art. 7º, que os rendimentos do trabalho independente só podem ser tributados pelo Estado da residência, a não ser quanto aos rendimentos decorrentes do exercício do trabalho independente por meio de um estabelecimento estável existente no outro Estado (fonte de produção), situação em que este país também pode tributar estes rendimentos. De modo parecido com os rendimentos de bens não imobiliários, que, conforme o art. 21, só podem ser tributados no Estado da residência, a não ser quanto aos rendimentos decorrentes do exercício de atividade empresarial no outro Estado, através de um estabelecimento estável nele situado ao qual o bem esteja ligado, situação em que a tributação também pode ocorrer neste Estado (fonte de produção).

Pelos arts. 10 e 11, os dividendos e os juros podem ser tributados pelo Estado da residência e/ou pelo Estado da fonte de pagamento, mas com limites para a tributação neste Estado. As mais-valias, de acordo com o art. 13, somente podem ser tributadas no país da residência, com exceção das que decorram de alienações de bens imóveis situados no outro Estado (fonte de produção) ou alienações de partes de capital ou de direitos similares cujo valor resulte em mais de 50% de bens imóveis situados no outro Estado (fonte de produção),

---

<sup>63</sup> Cfr. a Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, do ano 2019. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 24/06/2019.

<sup>64</sup> O Modelo de Convenção da OCDE serve como modelo para os tratados bilaterais a serem celebrados entre os Estados, e é, de fato, seguido por muitos Estados, inclusive por Portugal, se não totalmente, ao menos, em boa parte. A primeira Convenção-Modelo da OCDE foi publicada em 1963, sendo atualizada periodicamente desde então, tendo sido publicada a última em 2017. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 21, nota 13, e p. 22; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 26 e 29, nota 33. Também existem outras Convenções-Modelo, como, por exemplo, a da ONU e a da Comunidade de Desenvolvimento da África Austral. Cfr. FONSECA, Maria Gonçalves Nogueira Nunes da. **As convenções modelo da OCDE, ONU e SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento**. Dissertação de mestrado. Universidade Católica Portuguesa, 2016.

<sup>65</sup> Sobre os arts. 6 ao 21 do MCOCDE, cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 41-52 e 203-533; XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 603-740; MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **As convenções sobre dupla tributação**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 114-277; CARVALHO, M.<sup>a</sup> da Graça Simões. **Aplicação das convenções sobre a dupla tributação**. Porto: Rei dos Livros, 2000; VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions**. Tradução. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997, p. 357-1086; PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011, p. 103-104 e 107-109.

pois que, nestes casos, a tributação também poderá ocorrer neste Estado. À luz do art. 15, os rendimentos do emprego são tributados exclusivamente no Estado da residência, exceto se no outro Estado o sujeito exercer o emprego e permanecer mais de 183 dias e for a residência da entidade ou do estabelecimento estável pagador, situação na qual a tributação também poderá ocorrer neste Estado (fonte de produção e pagamento). Além de que, pelo mesmo artigo, os rendimentos decorrentes do exercício a bordo de navio ou de aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de barco utilizado em águas interiores, podem ser tributados no Estado da direção efetiva da entidade pagadora (fonte de pagamento) e/ou no Estado da residência do sujeito.

Os rendimentos recebidos na qualidade de membro de conselho podem ser tributados no Estado da residência e/ou no Estado da fonte pagadora, de acordo com o art. 16, enquanto os rendimentos recebidos na qualidade de artista ou desportista, pelo art. 17, podem ser tributados no Estado da residência e/ou no Estado do exercício da atividade (fonte de produção). As pensões decorrentes de um emprego de natureza privada e os royalties apenas podem ser tributados no Estado da residência, consoante os arts. 12 e 18. Já as pensões decorrentes de um emprego de natureza pública, pela previsão do art. 19, n.º 2, são tributadas apenas no Estado da fonte pagadora, a não ser que o sujeito seja nacional do Estado em que tem a residência, situação em que a tributação ocorrerá exclusivamente neste Estado.

As remunerações públicas, consoante o art. 19, n.º 1, só podem ser tributadas no Estado que paga (fonte de pagamento), a não ser que no outro Estado os serviços sejam prestados e, também neste outro país, o sujeito tenha a residência e a nacionalidade ou não tenha se tornado residente apenas com o fim de prestar os referidos serviços, situação em que é tributado exclusivamente neste Estado (fonte de produção). Os rendimentos de bens imobiliários podem ser tributados no Estado da residência e/ou no Estado em que estão situados os bens (fonte de produção), como consta no art. 6. Outros rendimentos não especificados, de acordo com o art. 20, n.º 1, só podem ser tributados no Estado da residência.

Pela via interna, Portugal prevê no art. 81.º do CIRS uma medida unilateral de relevante destaque contra a dupla tributação decorrente da cumulação entre a tributação na fonte e na residência, que é a compensação do imposto pago no país estrangeiro<sup>66</sup>. A norma

---

<sup>66</sup> Cfr. PIRES, Manuel. O Código do IRS face ao direito internacional fiscal. In: *Obra Coletiva. 15 anos da reforma fiscal de 1988/89: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 93-94. Sobre o procedimento, cfr. RAMOS, Diogo Ortigão; MATOS, Pedro Vidal. A aplicação em Portugal das convenções para evitar a dupla tributação internacional. In: FERREIRA, Eduardo Paz. et al (coord). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. vol. I. Coimbra: Almedina, 2013, p.

não é explícita, mas só é compensável o imposto pago no estrangeiro fundado no elemento de conexão fonte de rendimento, não sendo caso de compensação se o sujeito pagou imposto no estrangeiro com fundamento em residência fiscal naquele país, pois nesta situação haverá dupla residência fiscal, a ser solucionada por outros meios. O art. 60º, nº 3, do CIRS, corrobora esse entendimento, pois prevê um prazo alargado para a entrega anual da declaração de IRS, quando o “montante não esteja determinado no Estado da fonte”. Não se fala em Estado da outra residência, mas apenas da fonte.

Não se coloca o problema da dupla não tributação na cumulação dos dois elementos de conexão, mas, sim, na ausência de algum destes elementos, como veremos nos itens seguintes.

### 2.2.2. Dupla (não) fonte de rendimento<sup>67</sup>

Também pode acontecer sobreposição tributária pela aplicação de um mesmo elemento de conexão, como o da fonte de rendimento. É o que se dá quando dois países entendem que um mesmo rendimento é de sua origem, tributando-o por esse motivo. Essa duplicidade de fonte de rendimento pode surgir, ao menos, em duas circunstâncias.

Primeiro, tendo em vista que a fonte de rendimento engloba duas noções distintas, um país pode entender ser o país da fonte de rendimento por lá estar a fonte de produção, enquanto um outro país pode compreender ser ele o país da fonte por lá estar a fonte pagadora. A legislação portuguesa fornece substrato para exemplificar esta situação de dupla fonte de rendimento. Pelo art. 18º, n 1º, “a”, do CIRS, consideram-se rendimentos obtidos em território português, dentre outras situações: a) o rendimento de trabalho dependente decorrente de atividade exercida no território português; e b) o rendimento de trabalho dependente devido por sujeito residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal<sup>68</sup>. Imaginemos que no país X também existe estas duas regras. Nessa hipótese, um sujeito, sob vínculo de trabalho dependente, que exercesse a atividade em

---

399-411; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 108-111; ALVES, Nuno; NETO, Marta. O crédito de imposto: alguns problemas práticos. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 52-60.

<sup>67</sup> Também pode se falar em conflito positivo ou negativo de fonte de rendimento, assim como conflito positivo ou negativo de residência fiscal.

<sup>68</sup> Cfr. PIRES, Manuel. O Código do IRS face ao direito internacional fiscal. In: **Obra Coletiva. 15 anos da reforma fiscal de 1988/89: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 90 e 93.

território português e recebesse o rendimento de entidade residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável no país X, teria o rendimento tributado em ambos os países e com fundamento no elemento fonte de rendimento. Portugal consideraria que o rendimento teve origem no seu território porque lá foi exercida a atividade, enquanto o país X consideraria que o rendimento teve origem no seu território porque o rendimento foi devido por entidade residente, com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável no seu país<sup>69</sup>.

Essa situação seria resolvida caso o país da residência do sujeito tivesse CDTs celebradas com Portugal e com o país X, pois, de acordo com art. 15 do MCOCDE, os rendimentos seriam tributados exclusivamente no Estado da residência, afastando as tributações nas fontes.

Uma segunda situação pode decorrer de dois países entenderem estar lá a fonte pagadora, ou seja, uma situação em que o sujeito pagador do rendimento é considerado como possuidor de residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em mais de um país. Neste caso, é uma dupla fonte de rendimento decorrente de uma dupla residência fiscal. A solução deve ser buscada na causa primária, que é a dupla residência fiscal.

A dupla não fonte de rendimento ocorre quando a obtenção de um rendimento tem origem em mais de um Estado, que não o da residência, mas em nenhum deles há previsão legal para a tributação, seja pelo critério da fonte pagadora ou da fonte de produção. Este é um problema que pode ser facilmente solucionado pela via interna de cada país, bastando que haja uma alteração da legislação nacional para incluir as hipóteses de incidência, levando o problema para a dupla fonte de rendimento, como visto acima.

### 2.2.3. Dupla (não) residência fiscal

Na mesma lógica da dupla fonte de rendimento, a sobreposição tributária pode acontecer pela aplicação da residência fiscal por dois países, quando ambos entendem que o

---

<sup>69</sup> Sobre essa primeira situação de dupla tributação por dupla fonte de rendimento, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 132-133; MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal: perspectiva multinível**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 267-268.

sujeito recebedor do rendimento é, ao mesmo tempo, residente fiscal no seu respectivo país<sup>70</sup>. Ao menos em duas situações podem ocorrer este tipo de sobreposição.

Primeiro, pode ocorrer a dupla residência fiscal porque os países, em geral, preveem múltiplas hipóteses alternativas para a caracterização de uma pessoa como residente fiscal<sup>71</sup>. Assim uma pessoa pode preencher uma hipótese em um país e outra hipótese em outro país. Basta imaginar a situação em que o sujeito fica mais de 183 dias em um país, mas tem uma residência habitual em outro, de modo que ambos os países o consideram seu residente fiscal<sup>72</sup>.

Para além dessa primeira situação, pode ocorrer a dupla residência fiscal com base na mesma hipótese de caracterização de residência fiscal<sup>73</sup>. Seria o caso em que o sujeito tem habitações em dois países, ambas em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, de modo que ambos os países o consideram seu residente fiscal<sup>74</sup>. E aqui incluem-se situações em que os Estados aplicaram a norma de modo correto e de modo incorreto.

Tendo em vista estas duas situações possíveis, não é incomum que o sujeito seja considerado residente fiscal tanto pelo país da origem como pelo país de destino no ano em que se muda de um país para o outro.

Na busca para a solução deste problema, a saída que se encontrou foi a de se estabelecer regras, em convenções bilaterais<sup>75</sup> a serem celebrados entre os Estados, para a

---

<sup>70</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 17; Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 101-103.

<sup>71</sup> Cfr. VANN, Richard J. International aspects of income tax. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**. vol. II. International Monetary Fund, 1998, p. 14; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27-28.

<sup>72</sup> Sobre essa primeira situação de dupla tributação por dupla residência fiscal, cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 133-134; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 35. Há um exemplo deste no parágrafo 6 dos comentários ao art. 4 do Modelo de Convenção da OCDE, nos seguintes termos: “Uma pessoa singular possui uma habitação permanente no Estado A, onde vivem a mulher e os filhos. Permaneceu mais de seis meses no Estado B, onde, por força do direito interno do referido Estado, fica sujeito a imposto em virtude da duração da sua permanência, sendo considerado residente desse Estado”. Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 130.

<sup>73</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27-28.

<sup>74</sup> Ou, como exemplifica Pedro Roma, “tanto o Estado A como o Estado C consideram o sujeito passivo X como residente fiscal nos respectivos territórios por ambos entenderem que aí permaneceu mais de 183 dias”. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27, nota 29.

<sup>75</sup> Sobre a Convenção-Modelo da OCDE, cfr. a nota de rodapé 64.

definição da residência fiscal prevalecente nos casos de duplicidade<sup>76</sup>. Assim, após a configuração da dupla residência, as regras do acordo afastariam uma das residências, confirmando a residência fiscal em apenas um dos Estados.

As já referidas 79 convenções bilaterais celebradas por Portugal possuem disposições para eliminar a dupla residência fiscal, seguindo, no geral, o Modelo de Convenção da OCDE. O art. 4, n.º 2, desta convenção-modelo prevê cinco critérios subsidiários para determinar a residência fiscal prevalecente, que são: a) habitação permanente; b) centro dos interesses vitais ou permanência habitual; c) nacionalidade; e d) comum acordo entre os Estados<sup>77</sup>.

Já pela via unilateral, Portugal incluiu um regime de residência fiscal parcial a partir de 2015, por meio da conhecida reforma do IRS de 2014<sup>78</sup>, que produziu profundas mudanças nas várias regras de residência fiscal, sob a promessa principal de prevenir a dupla residência e a dupla não residência, como será melhor abordado neste trabalho.

---

<sup>76</sup> Como diz Pedro Roma, “o artigo 4.º, n.º 2 do MC OCDE assume uma grande importância no contexto de aplicação das CDTs, pois contém as normas (“*tie breaker rules*”) que vão determinar qual a residência fiscal prevalecente e qual a residência fiscal preterida”. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 28 e 34; Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 101-103.

<sup>77</sup> Sobre o art. 4 do MCOCDE, cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 38-39 e 129-142; XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 291-294; MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **As convenções sobre dupla tributação**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 82-95; CARVALHO, M.ª da Graça Simões. **Aplicação das convenções sobre a dupla tributação**. Porto: Rei dos Livros, 2000; VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions**. Tradução. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997, p. 218-270.

<sup>78</sup> Cfr. MORAIS, Rui Duarte. A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 7. 2015, p. 3-23.



### 3. Fundamentos da residência fiscal

Abordados os elementos de conexão e as suas relações com a dupla tributação e a dupla não tributação, cabe agora caminhar para uma abordagem específica da residência fiscal, começando pelos seus fundamentos.

#### 3.1. Conceito

Em harmonia com o conceito apresentado de elemento de conexão<sup>79</sup>, residência fiscal é a parte (aspecto, elemento) da hipótese de incidência que exige ligação do sujeito que obtém rendimento com o território do ordenamento jurídico, sem a qual o fato tributário não se realiza<sup>80</sup>. Estando essa ligação associada a uma ideia de estabilidade, como expõe Maria Mesquita: “O conceito de *residência* traduz uma relação entre uma determinada pessoa, singular ou colectiva, e o território ou parte do território de um Estado, associada a uma ideia de estabilidade ou de continuidade”<sup>81</sup>.

Por sua vez, residente fiscal é o sujeito que tem a sua ligação com o território configurada, assim como, de modo contrário, o não residente fiscal é o sujeito que não tem a sua ligação com o território configurada<sup>82</sup>.

A residência fiscal distingue-se do elemento de conexão nacionalidade por não utilizar a nacionalidade ou a cidadania como critério para determinar a ligação. Os critérios utilizados para caracterizar a residência fiscal variam de Estado para Estado, não havendo uma uniformidade<sup>83</sup>, embora seja comum, por exemplo, a previsão de critérios relacionados

---

<sup>79</sup> Cfr. o item “1.2. Conceito”.

<sup>80</sup> A maioria dos autores costumam referir, mais ou menos, que a residência fiscal é um elemento de conexão de natureza subjetiva que liga o sujeito ao território do Estado. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 35.

<sup>81</sup> MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002, p. 1035-1036.

<sup>82</sup> Cfr. GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 19-20; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 102.

<sup>83</sup> Há autores que propõem a uniformização dos critérios de residência fiscal pelos Estados-membros da União Europeia, a fim de evitar os conflitos de residência. Cfr. CERIONI, Luca. Tax residence conflicts and double taxation: possible solutions? **Bulletin for international taxation**. vol. 66. n. 12. IBFD, 2012, p. 654-656; PITRONE, Federica. Tax residence of individuals within the European Union: finding new solutions to old problems. **World tax journal**. 8. IBFD, 2016, p. 12.

ao tempo de permanência no território, à disposição de habitação, ao exercício de função no estrangeiro a serviço do Estado e à atividade de tripulante de navio ou aeronave<sup>84</sup>. Em Portugal existem estes quatro critérios, todos previstos no art. 16º, do CIRS, e que serão abordados neste trabalho.

### 3.2. Distinções

Podem ocorrer confusões entre o instituto da residência fiscal e outros institutos, como, por exemplo, o do domicílio fiscal e o da autorização de residência, o que impõe distingui-los.

#### 3.2.1. Domicílio fiscal

Embora aparente similitude, residência fiscal não se confunde com domicílio fiscal, pois, embora ambos sejam elementos de conexão, este trata da ligação que o sujeito tem com determinada região do Estado para fins de atribuição de controle, fiscalização e cobrança do sujeito à órgão fiscal da respectiva região, bem como para permitir o envio de citações, intimações e notificações ao endereço indicado como de domicílio fiscal, além de servir, em alguns casos, para a definição do órgão administrativo ou judicial competente em eventual litígio<sup>85</sup>.

Enquanto na residência fiscal a questão está em saber com qual ordenamento jurídico o sujeito tem conexão, no domicílio fiscal a indagação está em saber qual a região do território do ordenamento jurídico que o sujeito tem conexão. O domicílio fiscal em Portugal é definido como sendo o local em que o sujeito tem a residência habitual, que deve ser indicado por este sujeito à administração tributária, nos termos do art. 19º, nº 1, “a”, 3, da LGT. Quando o sujeito não residente fiscal tiver de cumprir obrigações fiscais em Portugal

---

<sup>84</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011, p. 100-101.

<sup>85</sup> Sobre a função do domicílio fiscal, cfr. PIRES, José Maria Fernandes. et al. **Lei geral tributária**: comentada e anotada. Coimbra: Almedina, 2015, p. 162-163. Sobre a diferença entre residência fiscal e domicílio fiscal cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 60-66; MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002, p. 1035-1052; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 32, nota 39, e p. 101.

ou, sendo residente, se ausente por mais de seis meses do território, deverá indicar um representante fiscal residente em Portugal, ficando este representante responsável por receber em seu próprio domicílio as comunicações destinadas ao representado, de acordo com o art. 19º, nº 6, da LGT<sup>86</sup>.

Em Portugal, a distinção entre residência fiscal e domicílio fiscal pode ser observada pela leitura, dentre outros, do art. 16º do CIRS, que trata apenas da residência fiscal, e do art. 19º da LGT, que dispõe sobre domicílio fiscal e residência fiscal.

Helena Magno entende<sup>87</sup> que o art. 19º, nº 1, “a”, trata de residência fiscal, o qual tem a seguinte redação: “1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual”. Não parece ser esse o melhor entendimento, pois a norma é expressa em se referir a domicílio fiscal. Embora o art. 16º, nº 1, “b”, do CIRS, que trata de residência fiscal, também fale em residência habitual, não se deve haver confusão entre elas, pois esta residência habitual se presta a caracterização de vínculo tributário do sujeito com Portugal, enquanto aquela, prevista na LGT, serve para a definição da (principal) morada do sujeito em Portugal. Assim, por exemplo, uma pessoa, mantendo a residência habitual em Portugal, no que se refere à residência fiscal, pode mudar a residência habitual de Coimbra para Lisboa, no que se refere ao domicílio fiscal.

Trata-se da utilização de um mesmo instrumento (residência habitual) para finalidades distintas. Para fins de residência fiscal importa saber se existe residência habitual do sujeito em Portugal, o que pode se dá pela permanência em sucessivas moradas existentes no país, enquanto para fins de domicílio fiscal importa saber onde é a residência habitual em Portugal, o que exige a definição de uma morada dentre as várias existentes no país à disposição do sujeito. A diferença de âmbito entre as duas residências habituais não impede, todavia, que haja harmonia entre o conceito de ambas, podendo a residência habitual prevista

---

<sup>86</sup> Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002, p. 1044-1045. Também existe o domicílio eletrônico, a ser indicado pelo sujeito passivo para a recepção de notificações fiscais eletrônicas, previsto no art. 19º, nº 2, da LGT. Sobre a representação fiscal, distinguindo da gestão de bens ou direitos, cfr. CARDOSO, Cláudio. **Da responsabilidade fiscal dos gestores de bens ou direitos de sujeitos não residentes**. Porto: Librum Editora, 2019, p. 193-206.

<sup>87</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 29.

na LGT se valer do exposto no CIRS quanto à residência habitual<sup>88</sup>, já que neste último há um desenvolvimento da noção de residência habitual quando se fala, no art. 16º, nº 1, “b”, em disposição “de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Algumas vezes a legislação portuguesa faz referência em um mesmo contexto a domicílio ou residência, o que pode parecer confuso, dada a situação de equivalência em que se coloca residência e domicílio<sup>89</sup>. Por exemplo, o art. 16º, nº 15, do CIRS, permite ao sujeito afastar a aplicação da residência fiscal anual no ano da saída de Portugal caso demonstre que os rendimentos, recebidos naquele ano, após a saída, foram “tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência” em algum dos Estados elencados nas alíneas “a” e “b” do mesmo artigo<sup>90</sup>.

O tema tratado nesta situação é o da conexão com um ordenamento jurídico, e não com a região territorial de um ordenamento jurídico, de modo que, à primeira vista, o legislador não deveria empregar termos ligados ao instituto do domicílio fiscal, mas sim, e apenas, ao instituto da residência fiscal. Acontece que outros países, como a França<sup>91</sup> e os que compõem o Reino Unido<sup>92</sup>, atribuem não só à residência fiscal, mas também ao domicílio fiscal, onde este tem um significado distinto do existente em Portugal, papéis relevantes na definição da incidência e amplitude mundial da tributação<sup>93</sup>, o que justifica uma referência conjunta dos dois termos na legislação portuguesa. Trata-se, portanto, de uma

---

<sup>88</sup> Cfr. PIRES, José Maria Fernandes. et al. **Lei geral tributária**: comentada e anotada. Coimbra: Almedina, 2015, p. 159; CAMPOS, Diogo Leite de. et al. **Lei geral tributária**: anotada e comentada. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 198.

<sup>89</sup> No Brasil, são exemplos: art. 2º, § 5º, I, da Lei nº 6.830/1980;

<sup>90</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 167-169.

<sup>91</sup> Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002, p. 1036, nota 2.

<sup>92</sup> Cfr. HM REVENUE & CUSTOMS. **Guidance note for residence, domicile and the remittance basis**. Updated 19 July 2018; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 80-81; XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 280-283; FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 113-114.

<sup>93</sup> A convenção modelo da OCDE de 2017, no art. 4, nº 1, mantendo o que constava em todas as outras anteriores, designa por “residente” o indivíduo sujeito a uma tributação universal do rendimento, e diz que essa sujeição pode se basear no domicílio, residência ou outro critério de natureza similar. Cfr. VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions**. Tradução. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997, p. 230-232. No sentido de que a distinção entre residência fiscal e domicílio fiscal existente em Portugal não se aplica a outros países que possuem acepções jurídicas diferentes dessas, cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 280-284; GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 18-19.

preocupação do legislador em não deixar de fora da norma as pessoas conectadas fiscalmente a ordenamento jurídico estrangeiro, seja qual for o termo designado para significar isto<sup>94</sup>.

Nas primeiras convenções Portugal chegou a utilizar o termo domicílio fiscal para se referir a residência fiscal, como na assinada com a Suíça em 1974<sup>95</sup>, seguindo a denominação prevista no MCOCDE de 1963<sup>96</sup>. Aliás, no ordenamento fiscal português atual ainda existem várias confusões na utilização dos termos domicílio e residência, como ocorre no art. 13º da LGT, onde consta uma referência a domicílio fiscal como elemento relevante para a amplitude da tributação, quando a referência deveria ser feita a residência fiscal<sup>97</sup>.

### 3.2.2. Autorização de residência

A residência fiscal também se distingue da residência relativa ao regime jurídico de entrada, permanência, saída e afastamento de estrangeiros do território português, previsto na Lei nº 23/2007. Dentre outras questões, esta lei trata das autorizações de residência que podem ser concedidas aos estrangeiros, a fim de que estes possam permanecer legalmente em Portugal, consoante os arts. 74º e seguintes. A caracterização do sujeito como residente fiscal se funda em regras próprias e independe de o sujeito ter ou não autorização de residência no país, assim como a autorização de residência independe de o sujeito ser ou não residente fiscal. Então, o sujeito pode ser residente fiscal mesmo que sua permanência no país seja ilegal, bem como, por outro lado, pode ter autorização de residência sem ter a residência fiscal<sup>98</sup>. Exemplo desta última situação pode ocorrer com o sujeito que recebe

---

<sup>94</sup> De outro modo, Helena Magno refere que a utilização inapropriada do termo domicílio para fazer alusão ao instituto da residência fiscal talvez seja uma reminiscência do tempo em que apenas existia o conceito de domicílio fiscal, o que só veio a mudar pelos estudos do Grupo de Trabalho nº 2 da OCDE, efetuados na década de 1960. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 32-33, nota 41.

<sup>95</sup> Cfr. o art. 4º da CDT. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 27/06/2019.

<sup>96</sup> Cfr. o art. 4 do MCOCDE de 1963. Disponível em: <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264073241-en#page33](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page33)>. Acesso em: 27/06/2019. Como explica Maria Mesquita, este artigo “tinha por epígrafe ‘Domicílio Fiscal’, mas que, porque o domicílio fiscal não é senão um dos critérios internos que pode atribuir a qualidade de residente, foi decidido substituí-lo, no Modelo de 1977, por ‘Residente’”. Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002, p. 1051.

<sup>97</sup> Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002, p. 1041-1043.

<sup>98</sup> Cfr., no âmbito do direito espanhol, JUNCO, Ana Paloma Abarca. et al. **El extranjero en el derecho español**. 2. ed. Madrid: Dykinson, 2015, p. 294. A residência fiscal distingue-se também dos vistos de

autorização de residência para atividade de investimento, já que, neste caso, para além de não ser exigida a residência fiscal para concessão da primeira autorização, o sujeito não precisa ficar no território português mais do que 7 dias no primeiro ano e 14 dias nos anos subsequentes para ter o direito a renovação da autorização, consoante o art. 65º C do Decreto Regulamentar nº 84/2007, o que possibilita ao sujeito não preencher os critérios para ser considerado residente fiscal.

### 3.3. Residência fiscal de 1º e 2º grau

Cabe também fazer a distinção entre dois tipos de residência fiscal, uma de 1º grau, de âmbito internacional, e outra de 2º grau, de âmbito interno. A residência fiscal pode ser de 1º grau ou de 2º grau quando existem dois ou mais ordenamentos jurídicos relativos à tributação do rendimento das pessoas singulares dentro de um mesmo ordenamento jurídico nacional. A residência fiscal de 1º grau é responsável por determinar se o sujeito tem conexão com o ordenamento jurídico nacional, enquanto a residência fiscal de 2º grau, após configurada a residência de 1º grau, é encarregada de determinar com qual dos ordenamentos jurídicos existentes dentro do ordenamento jurídico nacional o sujeito tem conexão. A residência fiscal de 2º grau, assim como a de 1º grau, não se confunde com o domicílio fiscal, pois este não se relaciona com a fixação do ordenamento jurídico aplicável, como já abordado.

No ordenamento jurídico nacional de Portugal existe o ordenamento jurídico geral aplicável aos residentes no território continental e o ordenamento jurídico especial aplicável aos residentes das regiões autónomas. As regras do art. 16 do CIRS são responsáveis por caracterizar o sujeito como residente em Portugal, enquanto as regras do art. 17º do CIRS são encarregadas de decidir se o sujeito residente em Portugal é ou não residente em região autónoma<sup>99</sup>. Só são aplicáveis as regras do art. 17º se antes for configurada a residência do sujeito em Portugal pela aplicação das regras do art. 16º, o que significa que a residência fiscal de 2º grau não é apta a conectar um sujeito a Portugal se este não tiver sido conectado

---

residência, previstos nos arts. 59º e seguintes da Lei nº 23/2007, que apenas destinam-se “a permitir ao seu titular a entrada em território português a fim de solicitar autorização de residência”, segundo o art. 58º, nº 1, da mesma lei.

<sup>99</sup> Conforme o citado artigo, o sujeito será considerado residente em região autónoma se lá: a) permanecer por mais de 183 dias, tiver a residência habitual e estiver registrado para efeitos fiscais; ou b) obtiver a maior parte do rendimento tributável.

pela residência fiscal de 1º grau<sup>100</sup>. Esta compreensão é importante para afastar o entendimento de que as regras do art. 17º, por si mesmas, possuem alcance internacional e podem criar problemas de dupla tributação internacional<sup>101</sup>.

### 3.4. Importância

Como já se disse, a residência fiscal, para além da fonte de rendimento, é um elemento de conexão necessário do fato tributário, sem o qual não haverá tributação do rendimento<sup>102</sup>. É um elemento tão importante para o surgimento da obrigação tributária como o é a obtenção de rendimento. Ou o sujeito é residente fiscal ou o rendimento é de fonte no país ou não haverá tributação. É o que se extrai do art. 13º, nº 1, do CIRS, que diz: “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

Não obstante essa essencialidade dos elementos residência fiscal e fonte de rendimento, cabe destacar a importância do elemento residência fiscal em comparação com o elemento fonte de rendimento.

#### 3.4.1. Tributação universal e pessoal

Como ocorre na maioria dos países do mundo<sup>103</sup>, em Portugal a tributação fundada na residência fiscal é mais ampla do que a tributação baseada na fonte de rendimento, pois

---

<sup>100</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 147, nota 70; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 60, nota 72.

<sup>101</sup> No sentido, ao qual não concordamos, de que as regras do art. 17º podem, por si mesmas, criar problemas de dupla tributação internacional, cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 44-47.

<sup>102</sup> Diz Paula Pereira, “A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando perante situações com um elemento internacional relevante”. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário**: IRC, IVA e IRS. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 77.

<sup>103</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 83; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 16 e 25; PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011, p. 99. Um exemplo de país que não distingue entre tributação de residente e não residente é a Angola. Cfr. o art. 4º do Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho. Disponível em: <<https://www.ilo.org/dyn/natlex/docs/ELECTRONIC/99481/118776/F1310901721/Lei-18.14%20-%20>

aquela possibilita a tributação de todos os rendimentos recebidos, independente de qual país o rendimento tem origem (tributação universal)<sup>104</sup>, enquanto esta se limita a incidir sobre os rendimentos originados em Portugal (tributação territorial)<sup>105</sup>. É o que se extrai do art. 15º, nº 1 e 2, do CIRS, que diz<sup>106</sup>:

“1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”.

Para além de incidir sobre o rendimento universal, a tributação baseada na residência fiscal impõe, embora com algumas exceções, taxas progressivas e permite deduções pessoais, diferentemente do que ocorre na tributação baseada na fonte de rendimento<sup>107</sup>.

### 3.4.2. Aplicação das convenções

---

ANGOLA.pdf>. Acesso em: 04/07/2019. Cfr. PAIVA, Pedro; NIZA, Pedro. Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 43.

<sup>104</sup> A tributação universal está tão vinculada a residência fiscal que o MCOCDE não considera como residente o indivíduo que, embora considerado como tal por um dos Estados Contratantes, fique sujeito a tributação apenas sobre rendimentos obtidos no território. Cfr. o art. 4, nº 1, do MCOCDE.

<sup>105</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 284; PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 77; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 103; Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social**. 2014, p. 17; NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 60-61. “Regra geral, as legislações nacionais dos diversos Estados preveem a sujeição total ao imposto – ‘sujeição plena a imposto’ – em virtude do vínculo pessoal existente entre o contribuinte e o Estado em causa (‘Estado da residência’)”. Convenção-Modelo da OCDE, comentários ao art. 4, parágrafo 3. Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 129.

<sup>106</sup> Em harmonia com o que consta no art. 13º, nº 1 e 2, da LGT. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 104.

<sup>107</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 16-17, 25 e 105; MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **As convenções sobre dupla tributação**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 86; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 35, 37-43 e 102; FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 107-109.



A residência fiscal também tem importância para as convenções contra a dupla tributação. O Modelo de Convenção da OCDE dispõe, no art. 1, n.º 1, que uma convenção celebrada se aplica as pessoas residentes em um ou em ambos os Estados contratantes<sup>108</sup>. Tendo em vista que, de acordo com o art. 4, n.º 1, um sujeito pode ser considerado residente pela residência, pelo domicílio ou outro critério similar<sup>109</sup>, a residência fiscal é um dos critérios determinantes para a definição do âmbito de aplicação das convenções, chegando a ser o único no caso de convenções celebradas entre países que utilizem apenas o critério da residência para a caracterização do sujeito como residente, como é o caso da maioria<sup>110</sup>.

### 3.5. Regimes especiais de tributação

Também não se deve confundir a residência fiscal com os diferentes regimes de tributação aplicáveis aos residentes fiscal, pois estes regimes não trazem novas regras para a configuração da residência fiscal, mas apenas regimes especiais de tributação para novos residentes fiscais ou para residentes fiscais que o deixam de ser temporariamente.

#### 3.5.1. Residência não habitual

---

<sup>108</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 29; PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 99-100. As primeiras convenções eram aplicáveis aos “cidadãos”. Cfr. o parágrafo 1 dos comentários ao art. 1 do MCOCDE; BORGES, António de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 131.

<sup>109</sup> Sobre a aceitação ou não de determinados critérios nas legislações internas para fins de caracterização da residência referida no art. 4, n.º 1, do MCOCDE, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 29-34; COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 67-77.

<sup>110</sup> Cfr. os parágrafos 1 ao 8 dos comentários ao art. 4 do MCOCDE; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 22 e 101; NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 61-63. No entanto, há algumas regras do MCOCDE que não dependem da configuração de alguma residência fiscal para serem aplicadas, como, por exemplo, as previstas nos arts. 24, n.º 1, e 26, n.º 1, sobre a não-discriminação pela nacionalidade e trocas de informações fiscais. Cfr. os parágrafos 6, dos comentários ao art. 24, e o parágrafo 2, dos comentários ao art. 26, do MCOCDE; MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **As convenções sobre dupla tributação**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 58-62 e 85.

A residência não habitual é um regime especial opcional aplicável aos sujeitos que se tornem residentes fiscais em Portugal sem terem sido residentes neste país em qualquer dos cinco anos anteriores. Consta no art. 16º, nº 8, do CIRS, o seguinte<sup>111</sup>:

“Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”.

De acordo com o art. 16º, nº 9, do CIRS, este regime especial tem a duração de 10 anos consecutivos e improrrogáveis<sup>112</sup> para o sujeito que venha a ser considerado residente não habitual, contados a partir do ano da configuração de sua residência fiscal em Portugal, incluindo-se o ano de início. Após a inscrição como residente habitual, o sujeito pode deixar de ser residente fiscal em Portugal, mas somente se beneficiará do regime nos anos em que for residente, dentro do período de 10 anos referido, à luz do art. 16º, nº 11 e 12, do CIRS.

Sobre os rendimentos de fonte estrangeira, os benefícios deste regime incluem: em alternativa ao método do crédito de imposto para a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, a aplicação do método da isenção sobre todas as categorias de rendimentos, a exceção dos rendimentos da categoria B que não sejam auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria, ou não sejam provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda não decorram da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, conforme o art. 81º, nº 4, 5, 6 e 8, do CIRS.

Sobre os rendimento de fonte portuguesa, os benefícios do regime incluem: em alternativa ao englobamento, a tributação separada dos rendimentos líquidos da categoria A (trabalho dependente) e B (empresarial e profissional), auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria, a uma taxa autónoma de 20%, conforme o art. 72º, nº 10 e 12, do CIRS.

---

<sup>111</sup> A referência ao nº 2 do art. 16 não faz mais sentido, pois lá já não existe a regra da residência por dependência (ou agregado), que foi revogada pela reforma de 2014. Assim, tal referência deve ser eliminada. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 129, nota 286.

<sup>112</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 52; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 129, nota 287.

Este tratamento diferenciado foi incluído na legislação portuguesa para atrair profissionais qualificados ao país, indivíduos de patrimônio elevado e pensionistas estrangeiros, em um cenário de competitividade mundial<sup>113</sup>. Muitos países possuem regimes similares, como é o caso, por exemplo, da França, Bélgica, Holanda, Espanha, Luxemburgo<sup>114</sup>.

### 3.5.2. Ex-residentes

Foi incluído em 2019 um outro regime especial destinado a atrair para Portugal os sujeitos que tenham sido residentes no país antes de 31 de dezembro de 2015 e não tenham sido residentes nos anos 2016, 2017 e 2018, conforme o art. 12º-A, nº 1, alíneas “a” e “b”, do CIRS. É um regime destinado à atração de indivíduos ativos para o trabalho, já que o seu benefício é limitado aos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais, que são excluídos de tributação em 50%, de acordo com o nº 1 do referido artigo. Logo, quanto à amplitude dos tipos de rendimentos incluídos, difere do regime de residência não habitual, visto que este engloba todos os tipos de rendimentos. Mas, por outro lado, o regime dos ex-residentes não exige que os rendimentos decorram de atividades de elevado valor acrescentado, servindo para atrair trabalhadores com vários níveis de qualificação, desde que já tenham tido vínculo com país, dada a exigência de anterior residência. Havendo a possibilidade de um mesmo sujeito preencher os requisitos para se beneficiar tanto do regime de residência não habitual como do regime de ex-residência<sup>115</sup>, o art. 12º-A, nº 2, do CIRS, determina a impossibilidade de o sujeito se beneficiar dos dois regimes.

### 3.5.3. Residência e não residência temporárias

---

<sup>113</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 62-63; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 52; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 130.

<sup>114</sup> Para uma análise comparativa entre o regime português e os regimes destes cinco países citados, cfr. AMORIM, José de Campos. A vantagem comparativa do regime fiscal do residente não habitual em Portugal. In: **Dos Algarves**: a multidisciplinary e-journal. n. 31. Universidade do Algarve, 2017, p. 1-14.

<sup>115</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 70.

No Reino Unido também existe um regime especial de tributação para os sujeitos que se tornam temporariamente não residentes do Reino Unido, o que se inclui aqui as situações em que os sujeitos deixam de ter a única residência fiscal no Reino Unido. É configurada a não residência temporária quando, em suma, o sujeito deixa de ser residente fiscal ou deixa de ter a única residência fiscal no Reino Unido por um período não superior ao de cinco anos corridos, desde que, antes de ter deixado de ser residente ou de ter a única residência no Reino Unido, tenha tido residência fiscal única lá, ao menos, em quatro, no todo ou em parte, dos sete anos fiscais imediatamente anteriores a saída. Configurada a não residência temporária, alguns rendimentos obtidos durante a não residência temporária, não tributáveis para os não residentes (“definitivos”), serão submetidos a tributação no Reino Unido<sup>116</sup>.

Já no Japão existe um regime especial de residência temporária, na qual o sujeito que não pretende viver permanentemente no Japão e não fique por mais de cinco anos no país é tributado pelos rendimentos de fonte japonesa e pelos rendimentos de fonte estrangeira remetidos para o Japão. Distingue-se a residência temporária da não residência, pois neste último caso não há tributação sobre os rendimentos remetidos para o Japão<sup>117</sup>.

### 3.6. Tempos da residência

Relativamente ao período de residência fiscal, existem atualmente dois regimes de residência fiscal em Portugal, um regime anual, em que o sujeito, quando considerado residente, é sempre residente durante todo o ano, e um regime parcial, em que o sujeito, quando considerado residente, pode ser residente durante todo o ano ou parte do ano. Para a compreensão destes dois regimes é essencial, antes, uma abordagem sobre os três períodos que se relacionam ao instituto da residência fiscal.

#### 3.6.1. Os três períodos

Os três períodos que se relacionam com o instituto da residência fiscal são: a) o período base de tributação; b) o período de contagem da residência; e c) o período de

---

<sup>116</sup> Cfr. HM REVENUE & CUSTOMS. **Guidance note**: Statutory Residence Test (SRT), 2016, p. 71-79; FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 139-140.

<sup>117</sup> Cfr. MILLER, Angharad; OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 3. ed. Hampshire: Bloomsbury Professional, 2012, p. 39-40 e 42-43.

residência. Cabendo adiantar que o primeiro deles, o período base de tributação, não se altera pela mudança do regime anual para o regime parcial e vice-versa, sendo certo, porém, que a alternância entre estes regimes interfere nos outros dois períodos, o de contagem e o de residência.

### *3.6.1.1. Período de tributação*

Todo tributo tem na hipótese de incidência alguma coordenada, implícita ou explícita, de tempo, responsável por determinar o momento em que o fato gerador ocorrerá<sup>118</sup>. Inclusive, como já dito, existe uma classificação que divide os impostos em instantâneos e periódicos a depender do momento, com relação a realização do elemento material, em que ocorre a incidência tributária.

Se fala em imposto instantâneo (ou de obrigação única) quando a incidência ocorre no mesmo momento em que ocorre o elemento material do fato tributário, sem haver, portanto, ficcionamento da incidência para momento posterior. Já no imposto periódico, determina-se que todos os elementos materiais que ocorrerem dentro de um determinado período, designado de período de tributação, sofrerão a incidência tributária em uma data predefinida. Assim, em um imposto periódico, há uma definição artificial do momento da incidência tributária que independe do momento da ocorrência do elemento material do fato tributário.

A incidência instantânea é a mais esperável, pois parece natural que o tributo incida logo que ocorra o elemento material do fato tributário, no entanto algumas razões se apresentam em defesa da existência de impostos periódicos. Em primeiro lugar, a incidência periódica permite que o Estado tribute um mesmo patrimônio repetidas vezes, bastando que preveja um estado ou situação como elemento material do fato tributável (p. ex., ser proprietário de imóvel) e determine a incidência periódica.

Em segundo lugar, a incidência periódica é mais adequada a uma tributação com taxas progressivas, como no caso do imposto sobre o rendimento, na medida em que dificulta

---

<sup>118</sup> No Brasil, sobre o núcleo, os elementos adjetivos e as coordenadas da hipótese de incidência cfr. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 350-358. Em Portugal, sobre os elementos do fato (facto) tributário cfr. XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal**. vol. I, Lisboa, 1974 (reimp. 1981), p. 249-254.

o particionamento artificial dos rendimentos a receber para fins de conseguir a aplicação de taxas mais baixas.

A título exemplificativo, imaginemos um imposto instantâneo sobre o rendimento com taxa de 10% para os rendimentos recebidos até o valor de até € 1.000,00, e taxa de 20% para os rendimentos recebidos a partir do valor de € 1.000,01. Um sujeito que fosse receber € 2.000,00 de rendimento poderia, facilmente, entrar em acordo com o pagador para que o rendimento fosse pago em duas parcelas, cada uma de € 1.000,00, a fim de ser tributado a uma taxa de 10%, em vez de 20%. A manipulação das taxas se torna tão simples que, na prática, o imposto progressivo equivaleria a um imposto com taxa única, ressalvado para os sujeitos que não conseguissem tal acordo com o seu pagador.

Aliás, essa manipulabilidade não se aplica apenas aos casos em que as taxas são progressivas, mas também, mesmo que tenha apenas uma taxa, na situação em que é previsto um rendimento mínimo de existência sobre o qual não incide nenhuma taxa. Basta o sujeito receber o rendimento em partes que não superem o patamar do rendimento mínimo para que fique livre de qualquer tributação sobre o rendimento.

Por fim, a periodicidade é, se não necessária, mais adequada para que se possa permitir deduções de custos na tributação, seja porque o custo dificilmente ocorreria no mesmo momento da ocorrência do elemento material, seja porque o sujeito teria que efetuar constante planejamento no sentido de tentar coincidir o momento do custo com o momento do elemento material, seja porque alguns custos presumem-se de situações que se prolongam no tempo, como o custo presumido por dependente.

O imposto periódico não impede o particionamento artificial dos rendimentos a receber, mas aumenta a dificuldade deste particionamento na mesma proporção em que se aumenta o período de tributação. Se se estabelece um período de um dia, no qual a incidência ocorra ao final do dia sobre todos os rendimentos recebidos naquele dia, o sujeito terá de particionar o rendimento e receber em dias distintos, mas se se estabelece um período anual, o sujeito terá de particionar o rendimento e receber em anos distintos.

Torna-se muito mais complicado distribuir os rendimentos sobre vários anos, do que, por exemplo, em vários dias, para diminuir a tributação. Primeiro, que o sujeito pode precisar do rendimento naquele ano; segundo, que o rendimento pode deixar de ser pago no ano seguinte por alguma eventualidade; terceiro, que é difícil saber quais serão os demais

rendimentos a receber nos anos seguintes, tornando complicada a decisão sobre qual será o melhor ano para receber tal rendimento.

À luz das razões expostas, em Portugal, como regra geral para os sujeitos residentes, o imposto sobre o rendimento incide sobre o conjunto dos rendimentos recebidos dentro de cada ano fiscal, que inicia em 01 de janeiro e termina em 31 de dezembro. A incidência ocorre no último momento do dia 31 de dezembro, quando já não há mais tempo para o recebimento de nenhum rendimento. Desconsiderando os múltiplos e submúltiplos dos segundos, a incidência ocorre às 23h59m59s do dia 31 de dezembro, quando, teoricamente, já é possível saber, ao menos sob o ponto de vista teórico, quais foram todos os rendimentos recebidos em todo o respectivo período tributário.

Porém, o período de tributação anual pressupõe que o sujeito seja residente fiscal durante todo o ano, porque o período de tributação é limitado ao período da residência fiscal, de modo que se o sujeito só for residente por seis meses, este será o período de tributação, não sendo possível a tributação universal alcançar o sujeito para além do período que este tem ligação com o território do país.

#### *3.6.1.2. Período de contagem da residência*

O período de contagem da residência fiscal, como um dos elementos que compõem o instituto da residência fiscal, é o intervalo de tempo dentro do qual o sujeito pode preencher algum critério normativo previsto que o caracterize como residente fiscal. A utilização de um período de contagem de residência fiscal serve, basicamente, para a aplicação de uma regra em que se considera residente um sujeito que permanece tantos dias no território dentro de um determinado período (de contagem).

#### *3.6.1.3. Período de residência*

Agora cabe distinguir o período de contagem da residência fiscal, que serve como um dos elementos para descobrir se determinado sujeito preencheu algum critério para ser considerado residente, do período de residência, que, pressupondo o preenchimento de algum critério configurador da residência, refere-se ao intervalo de tempo em que o sujeito será considerado residente para fins de ser tributado como tal. Enquanto o período de

contagem da residência fiscal é um período fixo (12 meses ou um ano), dentro do qual, por exemplo, o sujeito terá de permanecer por um tempo mínimo no território para ser considerado residente fiscal, o período de residência fiscal é variável, tendo em vista que, após se tornar residente fiscal, o sujeito pode se manter residente por qualquer período, seja, por exemplo, seis meses ou seis anos.

Vale um exemplo para deixar bem clara a distinção. Determinado país, como é o caso de Portugal, tem uma regra que estabelece como residente o sujeito que permanece mais de 183 dias no seu território, dentro de um período de 12 meses. Suponha, agora, que a legislação determine que o período de residência, quando configurada a residência de acordo com o critério exposto acima, iniciará da data da chegada do sujeito ao território e terminará na data da saída. Um sujeito que chegue 01 de janeiro e saia 31 de julho de um mesmo ano, significando uma permanência de 213 ou 212 dias, a depender do ano ser bissexto ou não, respectivamente, terá um período de residência de sete meses, muito embora o período de contagem da residência tenha sido de 12 meses, iniciado em 01 de janeiro e finalizado em 31 de dezembro.

### 3.6.2. Regime anual

Em um regime anual de residência fiscal, existente em muitas das jurisdições fiscais do mundo<sup>119</sup>, o período de contagem da residência é sempre anual, o que significa que a caracterização de um sujeito como residente dependerá do preenchimento dos critérios de residência dentro do período correspondente a um ano fiscal, que em Portugal, de acordo com o art. 143º do CIRS, e na maioria dos países<sup>120</sup>, coincide com o ano civil, de modo que se inicia no dia 01 de janeiro e se encerra em 31 de dezembro.

---

<sup>119</sup> Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 98; FAUSTINO, Manuel. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de fiscalidade**: vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 220.

<sup>120</sup> Ao menos nos Estados de matriz greco-romana. Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 136-137; FAUSTINO, Manuel. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de fiscalidade**: vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 220. Exemplo de exceção é o Reino Unido, onde o ano fiscal inicia 6 de abril e termina 5 de abril. Cfr. MILLER, Angharad; OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 3. ed. Hampshire: Bloomsbury Professional, 2012, p. 38; HM REVENUE & CUSTOMS. **Guidance note for residence, domicile and the remittance basis**. Updated 19 July 2018; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 68.



Além do mais, quando a residência é configurada em um regime anual, o período de residência é sempre anual, de modo que o período de residência coincide com o ano fiscal e com o período de contagem<sup>121</sup>. Isso significa que quando o sujeito é caracterizado como residente fiscal o é para todo o ano fiscal, não podendo o período de residência fiscal ser inferior a este<sup>122</sup>.

Pode se dizer que em um regime anual é tudo ou nada, pois ou o sujeito é considerado não residente durante todo o ano ou o sujeito é considerado residente durante todo o ano, sem possibilidade de meio termo. Como expõe Gustavo Courinha, “uma vez obtida e independentemente do momento em que tal ocorra, a qualidade de residente expande-se para todo o ano, contaminando os rendimentos auferidos pelo sujeito nesse ano, antes ou depois de outorga daquela qualidade”<sup>123</sup>.

### 3.6.3. Regime parcial

As causas principais de todas as diferenças existentes entre o regime anual e o regime parcial estão no diferente período de contagem da residência fiscal e nos diferentes termos iniciais e finais do período de residência<sup>124</sup>.

Em um regime parcial de residência o período de contagem da residência deixa de ser anual para ser um período qualquer de 12 meses, com termo inicial na data de chegada do sujeito ao território. Assim, ao contrário do que acontece no regime anual, no regime parcial cada sujeito que chega a Portugal tem um período de contagem próprio, pressupondo-se as chegadas em dias distintos.

Também diferentemente do regime anual, em um regime parcial a residência configurada não se estende necessariamente por todo o ano, mas tão somente pelo período de efetiva manutenção da residência. Assim, o período de residência pode englobar apenas uma parte do ano, e, neste caso, o sujeito será um residente fiscal parcial, lhe sendo aplicadas

---

<sup>121</sup> Podendo-se ressaltar apenas a situação de morte do sujeito. SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 26, nota 3.

<sup>122</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 64.

<sup>123</sup> Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 102.

<sup>124</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 78.

as regras dos residentes e dos não residentes em um mesmo ano fiscal<sup>125</sup>. Portanto, em um regime parcial, para além de se apurar a configuração da residência, é necessário se apurar o período de residência<sup>126</sup>.

Todavia, no âmbito de um regime parcial, é de se perceber que a possibilidade de a residência ser parcial não a obriga a ser, já que o sujeito pode permanecer residente por tempo indefinido, sendo considerando residente integralmente durante um ou vários anos. Então, em um regime de residência parcial a residência de um sujeito pode ser anual ou parcial a depender da data do início da residência e da data do fim da residência, se tiver se encerrado. Pode-se concordar com Manuel Faustino quando este diz que “Residência parcial, no plano conceptual, mais não é que uma ‘brecha’ na residência unitária”<sup>127</sup>.

### 3.7. Princípios

A fim de defender a sistematicidade e a articulação coerente das normas de residência fiscal, passamos a tratar de alguns princípios da residência fiscal<sup>128</sup>. Princípio é um tipo de norma jurídica caracterizada pelo(a): I) papel estruturante no ordenamento jurídico, pois serve de diretriz e fundamento na criação e interpretação de regras jurídicas (função normogénica fundamentante); e II) vaguidade e indeterminabilidade para aplicação direta em casos concretos, dado o alto grau de abstração<sup>129</sup>.

Embora muitos princípios aqui tratados tenham o mesmo nome de princípios basilares do ordenamento fiscal como um todo, aqui serão tratados com âmbito próprio.

---

<sup>125</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 78; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 104. É de se observar que o ano fiscal permanece o mesmo, independentemente de a residência ser anual ou parcial, pois o que pode variar é o período de tributação como residente e não o ano fiscal. Assim, discordamos do entendimento de que a legislação deveria prever a possibilidade de o ano fiscal ser inferior ao ano civil nos casos de residência fiscal parcial, como afirma Anabela Silva. Cfr. SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 32.

<sup>126</sup> Cfr. NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 65.

<sup>127</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, n° 1, 2015, p. 136.

<sup>128</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 358.

<sup>129</sup> Sobre princípio e regra cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003 (reimp. 21), p. 1159-1162.

### 3.7.1. Princípio da legalidade

A Constituição portuguesa determina que as normas de incidência fiscal, dentre outras, devem ser criadas por lei, nos termos do seu art. 103º, nº 2, que diz: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”<sup>130</sup>. Como expõe Casalta Nabais, a reserva de lei sobre a incidência “abarca todos os pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto e, bem assim, os elementos da mesma obrigação, o que reconduz à definição normativa: [...] dos sujeitos activo e passivos (contribuinte, responsáveis, substitutos) da obrigação de imposto”<sup>131</sup>. Como já foi abordado, a residência fiscal é decisiva para a definição do sujeito passivo, isto é, para a determinação da incidência subjetiva<sup>132</sup>, e, por conseguinte, é um dos elementos fundamentais ao nascimento da obrigação de pagar imposto. Assim, decorre da Constituição portuguesa que as regras sobre os elementos essenciais da residência fiscal estão submetidas a reserva de lei, a resultar que, em consonância com o art. 165º, nº 1, alínea “i”, da CRP, estas regras devem ser criadas por lei da Assembleia da República ou por decreto-lei autorizado pela Assembleia da República, e não por instrumentos normativos de nível inferior<sup>133</sup>. Devem ser considerados como elementos essenciais da residência fiscal os pontos que tratam da aquisição e da perda da residência, o que não inclui questões meramente procedimentais<sup>134</sup>.

---

<sup>130</sup> Cfr. também o art. 8º da LGT.

<sup>131</sup> Cfr. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998 (reimp. 2015), p. 362. Sobre o princípio da legalidade, cfr. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 141-149; FERREIRA, Eduardo Paz. in: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. **Constituição portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 217-223, comentário ao art. 103º; DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2019). Há países, como o Canadá, onde a legislação não fixa os critérios para a configuração da residência fiscal, ficando a cargo da administração fiscal definir as regras. Cfr. MILLER, Angharad; OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 3. ed. Hampshire: Bloomsbury Professional, 2012, p. 40.

<sup>132</sup> Para Pedro Roma as normas de residência fiscal não são verdadeiras normas de incidência subjetiva, pois apenas são relevantes para determinar a amplitude da tributação. Discordamos, pois a residência é essencial à tributação de sujeito que não obtém nenhum rendimento em Portugal. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 187.

<sup>133</sup> Cfr. GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 20.

<sup>134</sup> Mas, se é certo que as regras elementares sobre a residência fiscal devem constar na lei, também é certo que alguns detalhes procedimentais não irão constar na lei, pois que o legislador possui dificuldades de dominar totalmente a versátil realidade fiscal, devendo ser atribuída uma margem de livre decisão à administração fiscal. Sobre a limitação da lei para reger o apuramento da capacidade tributária real, cfr. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998 (reimp. 2015), p. 335.

Portanto, em Portugal não pode acontecer o que, como referido por Richard Vann, ocorre em muitos países, nos quais os critérios para a configuração da residência fiscal não são definidos na legislação devida, ficando tais definições a cargo da administração fiscal e dos tribunais<sup>135</sup>. Exemplo concreto disso acontece no Brasil, onde algumas regras elementares da residência fiscal são definidas por uma instrução normativa do órgão responsável pela administração fiscal<sup>136</sup>, ao arripio do princípio da legalidade subjacente no art. 150, I, da Constituição brasileira<sup>137</sup>.

Em Portugal, em harmonia com o princípio da legalidade e com os arts. 103º, nº 2, e 165º, nº 1, alínea “i”, da CRP, as regras de residência fiscal foram fixadas por meio de lei da Assembleia da República ou por decreto-lei autorizado pela Assembleia da República e constam no art. 16º do CIRS.

### 3.7.2. Princípio da não retroatividade

Sobre o princípio da não retroatividade da lei, a Constituição portuguesa dispõe, desde a revisão de 1997, no art. 103º, nº 3, que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroativa. Essa norma proíbe a retroatividade das normas fiscais de incidência que onerem ou agravem a situação jurídica dos contribuintes<sup>138</sup>.

A caracterização da residência fiscal é um dos elementos decisivos para a imposição aos sujeitos da obrigação de pagar impostos, de modo que as regras de residência fiscal, ao menos quanto aos seus elementos essenciais, devem se submeter ao princípio da não retroatividade. Isso significa que as mudanças nas regras elementares de residência só devem ter efeitos a partir da publicação da norma, não sendo permitido que as regras modificadas se apliquem a um período de contagem que já se encerrou.

---

<sup>135</sup> Cfr. VANN, Richard J. International aspects of income tax. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**. vol. II. International Monetary Fund, 1998, p. 12.

<sup>136</sup> Precisamente nos arts. 2º ao 4º da Instrução Normativa nº 208/2002, da Receita Federal, onde somente algumas regras encontram base legal, de modo confuso, no art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844/1943, no art. 5º da Lei nº 9.250/1995 e no art. 12 da Lei nº 9.718/1998. Cfr. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 482-487; BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 60-61; XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 254-259.

<sup>137</sup> Cfr. PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 153-155; VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 206, nota 478.

<sup>138</sup> Cfr. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 149-153; XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal**. vol. I, Lisboa, 1974 (reimp. 1981), p. 190-203; COSTA, José Manuel M. Cardoso da. **Curso de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1972, p. 242-243.

Serve como exemplo de mudança nas regras de residência fiscal uma lei que altera a exigência de permanência de mais de 183 dias no território para a configuração da residência por uma exigência de permanência de mais de 150 dias ou de mais de 200 dias. Uma mudança dessa não poderia valer para um período de contagem que já se encerrou. Assim, em um regime anual, não poderia valer para o período de contagem do ano anterior, e, em um regime parcial, não poderia valer para o período de doze meses que se encerrou no dia anterior.

Mas o princípio da proteção da confiança vai mais além e impede também que as mudanças nas regras tenham efeitos sobre os períodos de contagem que tenham se iniciado antes da publicação da alteração<sup>139</sup>. Assim, para se compatibilizar com este princípio, não basta a não retroatividade das normas, pois exige-se a manutenção das regras que estavam em vigor no início do período de contagem da residência fiscal. Em um regime anual, a alteração precisaria valer apenas para o próximo período de contagem, a iniciar no dia 01 de janeiro. Em um regime parcial, a mudança deveria valer apenas para os períodos de contagem iniciados a partir da publicação da alteração.

Na Lei nº 82-E/2014, que inclui o regime parcial no CIRS, foi inserida uma disposição no art. 17º, nº 2, no sentido ora defendido, com a seguinte redação: “O novo regime de determinação da residência é aplicável apenas a situações de alteração de residência que ocorram após a entrada em vigor da presente lei”.

Não é possível dizer em abstrato se a configuração da residência fiscal em Portugal é favorável ou desfavorável aos indivíduos, pois a sua configuração em Portugal pode permitir a perda de uma residência desfavorável em outro país, assim como pode impor a perda de uma residência favorável em outro país. O mesmo se dá com a perda da residência, em que, a depender do caso concreto, por exemplo, o sujeito pode se beneficiar de uma apatridia fiscal ou perder o direito a uma tributação pelo regime dos residentes (com deduções e taxas progressivas), eventualmente mais vantajosa. À vista disso, o princípio da praticabilidade exige que a não retroatividade seja aplicada a todos os sujeitos, independentemente de no caso concreto lhe ser benéfica a retroatividade.

---

<sup>139</sup> Cfr. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 150-151; VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 358, nota 98.

### 3.7.3. Princípio da não apatridia

As regras de residência fiscal devem impedir que um sujeito não tenha nenhuma residência fiscal configurada (apatridia fiscal), pois é a residência fiscal que permite um regime de tributação com algum nível de pessoalidade e com taxas progressivas. Um sujeito apátrida fiscal fica sujeito apenas a tributação fundada no elemento fonte de rendimento, pautada, como regra, pela aplicação de taxas fixas sobre o rendimento bruto<sup>140</sup>.

Para os Estados, a apatridia fiscal tende a representar uma erosão da base tributária, pela redução na arrecadação que a perda de residentes fiscais representaria, tendo em vista o controle limitado sobre os não residentes e o nível de tributação tendencialmente inferior que recaem sobre estes, enquanto, para os sujeitos, pelos mesmos motivos, a apatridia fiscal tende a significar uma economia fiscal.

A possibilidade da apatridia fiscal poderia levar a duas situações: a) poderia ocorrer a ausência de tributação, no mundo, com base no elemento de conexão residência fiscal, na situação hipotética em que todos os sujeitos afastassem a residência fiscal; e b) poderia ocorrer de alguns sujeitos afastarem a residência fiscal e outros não.

Na primeira hipótese, uma tal situação levaria a ineficácia do instituto da residência fiscal, não havendo razão para a sua existência, enquanto na segunda hipótese, haveria uma violação aos princípios da igualdade e da capacidade tributária, pois alguns sujeitos seriam tributados como residentes enquanto outros apenas como não residentes. Além de que, a apatridia fiscal afetaria também a tributação dos não residente, quanto aos rendimentos pagos por pessoas singulares, pois um dos principais critérios para a fixação do país da obtenção do rendimento é a residência fiscal do sujeito que paga<sup>141</sup>, o que poderia levar a situações em que o sujeito não seria tributado nem com base na residência fiscal nem com base na fonte de rendimento quando o beneficiário do rendimento fosse um apátrida e recebesse o rendimento de outro apátrida.

Tudo isso demonstra a incompatibilidade do instituto da residência fiscal com a permissão de os sujeitos não terem nenhuma residência fiscal, devendo todos estarem

---

<sup>140</sup> Cabe observar que os regimes dos não residentes, em tese, são mais suaves que os regimes dos residentes, principalmente para os sujeitos beneficiários de alta quantia de rendimentos. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 122-123. Sobre a apatridia no direito internacional privado, cfr. MARTINS, Catarine Marques. **Elemento de conexão a aplicar aos apátridas na falta de residência habitual**: a problemática. Dissertação de mestrado. Universidade de Coimbra, 2012.

<sup>141</sup> Cfr. o item “1.4.1. Fonte de rendimento”.

vinculados a um ordenamento jurídico fiscal. Decorre do princípio da não apatridia, por exemplo, que um sujeito só pode deixar de ser residente fiscal em um país caso se torne, em ato contínuo, residente fiscal em outro país<sup>142</sup>.

#### 3.7.4. Princípio da unicidade

O princípio da unicidade da residência impõe que cada sujeito só deve ter uma residência fiscal por vez, dado que a dupla residência tende a provocar a dupla tributação<sup>143</sup>. Este princípio está subjacente no art. 4, n.º 2, do MCOCDE, que prevê regras para determinar a residência fiscal prevalecente nos casos em que houver duplicidade<sup>144</sup>. Como afirma Paula Pereira: “O funcionamento das CDT assenta, deste modo, num princípio da unicidade da residência, nos termos do qual cada pessoa só pode ter residência fiscal num único Estado”<sup>145</sup>. Mas este princípio não se limita as regras das convenções, antes impõe que as regras internas de residência fiscal de cada Estado devem ser de tal modo que diminuam as possibilidades de um sujeito ser considerado residente em mais de um país.

#### 3.7.5. Princípio da coerência

O princípio da coerência compele a uma uniformidade nas regras de residência fiscal, de modo que não existam incompatibilidades ou contradições entre elas, seja a nível nacional seja a nível internacional. A nível nacional, as regras de residência fiscal portuguesas devem ter coerência entre si e com as demais normas do sistema fiscal português. Enquanto a nível internacional, as regras de residência fiscal portuguesas devem ter coerência com as regras de residência fiscal e com os sistemas fiscais dos demais países<sup>146</sup>.

---

<sup>142</sup> Cfr. o item “4.4.2.6. Prova da nova residência”.

<sup>143</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 108.

<sup>144</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 292; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 34 e 39.

<sup>145</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 102.

<sup>146</sup> Sobre o princípio da coerência do sistema, do qual nos utilizamos aqui, cfr. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998 (reimp. 2015), p. 599-619.

### 3.7.5.1. Entre as regras de residência fiscal portuguesas

Quanto a coerência que as normas devem ter entre si, colocam-se algumas incongruências decorrentes da mudança legislativa de 2015 que implementou a residência fiscal parcial em Portugal. O caput do n° 1, do art. 16°, do CIRS, utiliza o ano como período paradigma para a fixação da residência, enquanto as alíneas “a” e “b” utilizam um qualquer período de 12 meses, nestes termos, com grifos nosso:

“1 - 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, **em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;**
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, **num qualquer dia do período referido na alínea anterior**, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;”

Da leitura das regras ficam as seguintes dúvidas: 1) será residente se permanecer mais de 183 no ano ou em qualquer período de 12 meses? 2) será residente se dispor de residência habitual no ano ou em qualquer dia dentro de um qualquer período de 12 meses? As normas, na literalidade, utilizam os dois períodos (ano e 12 meses qualquer), porém é incompatível a utilização conjunta, pois, da forma que está, um período afasta a aplicação do outro. Se é um período anual, com termos coincidentes com o ano civil, não pode ser 12 meses quaisquer, com termos que não coincidem com os do ano civil.

A resposta pode partir do aspecto cronológico de cada regra, pois as alíneas “a” e “b”, do n° 1, do art. 16°, do CIRS, foram modificadas em 2015 para incluir a referência a qualquer período de 12 meses, o que demonstra o intuito do legislador de substituir o sistema de ano para um sistema de qualquer período de 12 meses. Além de que, uma previsão de um qualquer período de 12 meses é uma regra alinhada a um sistema de residência fiscal parcial. Vejamos a redação em vigor até 2014:

“1 - 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 intenção de a manter e ocupar como residência habitual;”

O legislador não alterou o caput do n° 1, do art. 16°, do CIRS, e apenas incluiu um novo período nas alíneas “a” e “b”. De qualquer modo, o erro do legislador não foi ter esquecido de alterar o caput do n° 1, do art. 16°, do CIRS, mas sim não ter retirado os termos “nele”, presente na alínea “a”, e “aí”, previsto na alínea “b”, pois são estes termos que fazem menção ao ano como período para a contagem dos mais de 183 dias ou para a disposição de residência habitual, respectivamente.

A referência a “ano a que respeitam os rendimentos”, no caput, está correta, pois a tributação sobre o rendimento, como imposto periódico, deve ter como objeto os rendimentos recebidos em determinado período, como é o caso do ano fiscal, dada a necessidade de se estabelecer ciclos de tributações com prazos gerais para os cumprimentos das obrigações tributárias principal e acessórias. Seria caótico se cada sujeito tivesse um ciclo próprio de tributação.

#### *3.7.5.2. Com o sistema fiscal português*

Quanto à coerência das regras de residência fiscal com as demais normas do sistema fiscal português, coloca-se o problema, por exemplo, das situações em que o sujeito tem de efetuar retenções na fonte ou pagamentos antecipados sem saber se deverá fazer como residente ou não residente, como será abordado no item “5.1.1. Retenções e pagamentos antecipados”. O princípio da coerência também se evidencia quando se implementa um regime parcial de residência fiscal no ordenamento fiscal, pois esta é uma mudança que exige a adaptação de várias outras regras do imposto sobre o rendimento a fim de manter a coerência.

#### *3.7.5.3. Com as regras e sistemas estrangeiros*

O impedimento ou mitigação da dupla residência fiscal depende, em boa parte, da coerência entre as regras de residência fiscal dos diferentes países. Se um país, por exemplo, como é o caso de Portugal, tem uma regra que define a residência anual dos tripulantes à luz

do dia 31 de dezembro e outro país Z define a residência anual dos tripulantes com base no dia 01 de julho, é potencializada a possibilidade de dupla residência fiscal entre estes dois países, dada a chance de o sujeito estar a serviço de uma entidade residente no país Z no dia 01 de julho e a serviço de entidade residente em Portugal no dia 31 de dezembro. Bastaria que ambos utilizassem a mesma data como paradigma para a constatação da residência fiscal, o que excluiria uma causa potencial de duplas residências.

### 3.7.6. Princípio da neutralidade

O princípio da neutralidade impõe que a residência fiscal não seja um elemento influenciador sobre as decisões de investimento e afetação dos fatores de produção no plano internacional, distorcendo o fluxo economicamente mais eficiente de capitais<sup>147</sup>. Como a residência fiscal é um dos elementos essenciais do fato tributário, a maior dificuldade ou facilidade na caracterização da residência fiscal, levará a maior ou menor probabilidade de tributação.

A residência fiscal não é um elemento útil para graduar a tributação, como o são a matéria coletável e a taxa, mas serve para evitar ou não a tributação. Assim um país poderia criar regras para dificultar a caracterização da residência fiscal e, assim, estimular que pessoas fossem morar no país, por saberem que lá não seriam residentes fiscais, e conseqüentemente, nem tributados. Mas a eficácia dessa medida dependeria de o sujeito conseguir deixar de ser residente no país de origem, para assim ficar livre de qualquer residência fiscal. Aqui reforça-se a importância do princípio da não apatridia, na perspectiva em que impede que o sujeito deixe de ser residente fiscal no país de origem até que se torne residente fiscal em outro país.

### 3.7.7. Princípio da praticabilidade

---

<sup>147</sup> Sobre o princípio da neutralidade no direito fiscal internacional, do qual nos utilizamos, cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011, p. 67-76.

Pelo princípio da praticabilidade as regras de residência fiscal devem ser exequíveis<sup>148</sup>, de modo que tanto o contribuinte como a autoridade tributária tenham meios de verificar e comprovar a ocorrência ou não dos seus pressupostos legais. Um exemplo de regra pouco praticável, se interpretada literalmente, é a do art. 16º, nº 2, que prevê “como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo”. A exigência de dormida no território levanta questões quanto à viabilidade de o sujeito e a administração tributária conseguir fazer prova da dormida, como abordaremos melhor no item “4.2.1.3. Dia de presença”.

---

<sup>148</sup> Sobre o princípio da praticabilidade tributária, cfr. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, parte II, item 3.2.2.4. Ebook.

## 4. Residência fiscal e sua parcialidade

### 4.1. Surgimento da parcialidade

#### 4.1.1. Antecedentes

Portugal adotava exclusivamente regimes anuais de residência fiscal, pelo menos, desde o ano de 1922, quando surgiu o primeiro imposto sobre o rendimento com caráter geral em Portugal, o Imposto Pessoal de Rendimento<sup>149</sup>. O art. 47º da Lei nº 1.368/1922, que institui o referido imposto, dizia: “Todas as pessoas que habitualmente residam em Portugal ficam sujeitas em cada ano a um imposto pessoal do rendimento nos termos desta lei”<sup>150</sup>. A configuração da residência fiscal, denominada a época como residência habitual<sup>151</sup>, resultava em uma residência anual, sem a previsão de qualquer exceção que pudesse permitir uma residência fiscal parcial.

Todavia, este imposto durou pouco tempo, pois foi suspenso em 1926 e substituído em 1929 por impostos parcelares (na linha do que existia antes de 1922) e um imposto complementar<sup>152</sup>. Os impostos parcelares tributavam por tipo de rendimento e eram fundamentalmente quatro: contribuição predial, contribuição industrial, imposto profissional e imposto sobre a aplicação de capitais. Já o imposto complementar, em sobreposição aos parcelares, era responsável por tributar todos os rendimentos, independentemente do tipo<sup>153</sup>. Estes impostos sofreram várias alterações ao longo do tempo. A residência fiscal não tinha relevância para os impostos parcelares, já que a tributação por estes ocorria exclusivamente com base no elemento de conexão fonte de rendimento<sup>154</sup>, mas tinha importância para o

---

<sup>149</sup> Cfr. FRANCO, António Sousa. Fiscalidade. In: **Dicionário enciclopédico da história de Portugal**. vol. I. Lisboa: Alfa, 1990, p. 259-260; XAVIER DE BASTO, José Guilherme. **IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 20-21.

<sup>150</sup> Disponível em: <<https://dre.pt/application/file/167163>>. Acesso em 18/06/2019.

<sup>151</sup> Como também o faz a legislação espanhola atual. Cfr. o art. 8, nº 1, alínea “a”, da Lei do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (Lei nº 35/2006).

<sup>152</sup> Cfr. FRANCO, António Sousa. Fiscalidade. In: **Dicionário enciclopédico da história de Portugal**. vol. I. Lisboa: Alfa, 1990, p. 259-260; XAVIER DE BASTO, José Guilherme. **IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 21-23; SANCHES, José Luís Saldanha. O imposto complementar como imposto de rendimento. In: **Revista Jurídica**. nº 4. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1984, p. 206-208.

<sup>153</sup> Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **A reforma fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1989, p. 12.

<sup>154</sup> É o que se pode observar no art. 2º do Código do Imposto Profissional (Decreto-Lei nº 44.305/1962), no art. 5º do Código do Imposto de Capitais (Decreto-Lei nº 44.561/1962) e no art. 6º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (Decreto-Lei nº 45.104/1963).

imposto complementar, que, por sua vez, manteve a exclusividade do regime anual para a residência fiscal<sup>155</sup>.

Em 26 de setembro de 1974, o Estado português assinou uma convenção para evitar a dupla tributação com a Suíça, que veio a entrar em vigor no dia 18 de dezembro de 1975<sup>156</sup>, onde previu-se, no art. 4º, nº 4, a aplicação de um regime parcial de residência para os sujeitos que transferissem a residência entre estes Estados, no seguintes termos<sup>157</sup>:

“Sempre que uma pessoa singular tenha transferido definitivamente o seu domicílio fiscal de um Estado Contratante para o outro Estado Contratante, ela deixará de estar sujeita no primeiro Estado Contratante aos impostos exigidos com base no domicílio fiscal, a partir do termo do dia em que se verificar essa transferência. A partir da mesma data, ficará sujeita no outro Estado Contratante aos impostos exigidos com base no domicílio fiscal”.

Esta norma previa a aplicação de um regime parcial nas transferências de residências que envolviam os dois países, pois dizia que a residência fiscal, referida como domicílio fiscal, se interrompia no fim do dia da mudança.

Da reforma fiscal de 1988/89 nasceu o atual imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o qual manteve a exclusividade do regime anual<sup>158</sup>.

Em 2005, Ricardo Borges publicou um texto onde, dentre outras medidas, propôs a inclusão de um regime parcial em Portugal no escopo de promover o investimento

---

<sup>155</sup> Como consta no art. 4º do Código do Imposto Complementar (Decreto-Lei nº 45.399/1963).

<sup>156</sup> Cfr. a Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, do ano 2019. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 27/06/2019.

<sup>157</sup> Cfr. CDT disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doelib/Documents/suica.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/suica.pdf)>. Acesso em: 27/06/2019. Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 101. Todavia, em 25 de junho de 2012, foi assinado um protocolo modificativo, que começou a vigorar no dia 21 de outubro de 2013, onde o nº 4 do art. 4º foi suprimido da convenção, consoante o art. III, nº 2, do protocolo. Protocolo modificativo disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doelib/Documents/Protocolo%20Modificativo%20SUICA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/Protocolo%20Modificativo%20SUICA.pdf)>. Acesso em: 27/06/2019. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 47-48. Pedro Roma também refere as convenções celebradas com a Áustria e a Dinamarca em 1971 e 1973, respectivamente, como tendo disposições sobre residência fiscal parcial nos seus arts. 4, nº 4. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 45-50; SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 26-27.

<sup>158</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 64 e 101; COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 101-102; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 17 e 105-107.

estrangeiro no país, do qual destacamos o seguinte trecho: “Este regime de residência fraccionada permitiria evitar o cúmulo de pretensões de tributação de dois ou mais Estados pelo princípio da universalidade, ao evitar duplas residências, e, mais uma vez, facilitaria a circulação internacional de trabalhadores”<sup>159</sup>.

Em 2009, um grupo para o estudo da política fiscal elaborou um relatório propondo, dentre outras medidas, estudos sobre a possibilidade de inclusão da figura da residência fiscal parcial no ordenamento jurídico português, sob o argumento de que este regime permitiria “evitar o cúmulo de pretensões de tributação de dois ou mais Estados pelo princípio da universalidade”<sup>160</sup>.

#### 4.1.2. A reforma do IRS de 2014

No início do ano de 2014, após mais de 20 anos da denominada reforma fiscal de 1988/89<sup>161</sup>, que criou o IRS, foi constituída uma comissão presidida por Rui Duarte Morais com o objetivo de elaborar um projeto de reforma do IRS<sup>162</sup>. Dentre as várias mudanças propostas pela comissão estava a inclusão de um regime parcial de residência fiscal. Os motivos apresentados foram cinco<sup>163</sup>: a) se adequar aos comentários da Convenção Modelo da OCDE; b) solucionar a insegurança jurídica quanto à qualificação do sujeito no primeiro semestre de cada ano fiscal; c) impedir o conflito negativo de residência fiscal ocasionado pela saída, em determinadas condições, para países de regime parcial; d) diminuir os conflitos positivos de residência fiscal e) proporcionar resolução equilibrada dos conflitos

---

<sup>159</sup> BORGES, Ricardo Henriques da Palma. Em torno do “investimento estrangeiro e contratos fiscais”: uma visão sobre a competitividade fiscal portuguesa. In: Obra Coletiva. **15 anos da reforma fiscal de 1988/89**: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha. Coimbra: Almedina, 2005, p. 403.

<sup>160</sup> Cfr. SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António M. Ferreira (coord.). **Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal**: relatório do grupo para o estudo da política fiscal. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 209. Lisboa: Centro de Estudos fiscais, 2009, p. 301; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 71, nota 88, e p. 85, nota 99; COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 106, nota 237.

<sup>161</sup> Cfr. Obra Coletiva. **15 anos da reforma fiscal de 1988/89**: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha. Coimbra: Almedina, 2005.

<sup>162</sup> Cfr. ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 5.

<sup>163</sup> Cfr. Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS**: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social. 2014, p. 17, 49-51 e 96-97; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 70 e 102; Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 17-18.

de residência, tendo em consideração o local onde o sujeito efetivamente reside em determinado período de cada ano<sup>164</sup>.

A proposta de mudança foi acolhida pelo Poder Legislativo e foi efetivada, juntamente com outras propostas da comissão<sup>165</sup>, através da Lei n° 82-E/2014, de 31 de dezembro, com entrada em vigor no dia 1 de janeiro de 2015. Várias normas de residência fiscal foram alteradas para a inclusão do regime parcial de residência no IRS<sup>166</sup>, sem, no entanto, extinguir o regime anual, embora este tenha sido um tanto mitigado<sup>167</sup>. Como será visto em seguida, incluiu-se o regime parcial para os sujeitos considerados residentes pelas regras dos mais de 183 dias e da residência habitual, e manteve-se o regime anual para os sujeitos caracterizados residentes pelas regras do tripulante e do funcionário no estrangeiro. Não obstante, para aqueles submetidos ao regime parcial, também foram previstas duas exceções em que lhe são aplicáveis o regime anual.

#### 4.2. Critérios de caracterização de residência parcial

Como ocorre em geral, Portugal utiliza vários critérios alternativos para a caracterização da residência fiscal, bastando, portanto, que o sujeito preencha um deles para ser qualificado como residente. Os dois critérios gerais, também considerados os principais<sup>168</sup>, são o da permanência por mais de 183 dias e o da disposição de residência

---

<sup>164</sup> Vamos analisar cada um destes objetivos, bem como outras questões relacionadas à inclusão do regime de residência fiscal parcial, no item “5. Ponderações sobre a parcialidade”.

<sup>165</sup> Outra alteração importante desta reforma, quanto ao instituto da residência fiscal, foi a extinção da residência por agregado familiar, prevista no então art. 16°, n° 2, do CIRS, segundo a qual todo o agregado seria considerado residente em Portugal caso qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do agregado tivesse a residência no país. Atualmente, o art. 16°, n° 5, do CIRS, dispõe o seguinte: “A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado”. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 72-74; Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS**: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social. 2014, p. 51.

<sup>166</sup> As alterações diretamente relacionadas à inserção do regime parcial ocorreram, nomeadamente, no art. 16°, n° 1, alínea “a” e “b”, 3, 4, 14, 15 e 16, do CIRS. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 54-59. Mas a norma incluída no art. 15°, n° 3, do CIRS, é a única que fala explicitamente em “residência parcial”, quando diz que nos casos de residência parcial são aplicáveis os regimes dos residentes e dos não residentes nas respectivas partes do ano. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 103-104.

<sup>167</sup> O regime da residência fiscal parcial foi introduzido em Portugal por meio da conhecida Reforma do IRS de 2014, quando foram efetuadas diversas mudanças neste imposto. Dentre as mudanças, a alteração no regime de residência foi a de maior destaque. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 106.

<sup>168</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 115; Comissão para a Reforma

habitual. Já os dois critérios especiais são o do tripulante a serviço de entidade residente e o do funcionário a serviço do Estado no estrangeiro<sup>169</sup>.

Os critérios podem ser classificados em objetivos e subjetivos, sendo todos objetivos a exceção do critério da residência habitual, por apenas este exigir condições relacionadas à intenção do sujeito<sup>170</sup>. Outra classificação é a que divide entre critério de residência efetiva, que exige presença real do sujeito no território, e critério de residência não efetiva, que não exige presença real do sujeito no território<sup>171</sup>. Incluem-se no primeiro caso os critérios dos mais de 183 dias e da residência habitual<sup>172</sup>, e no segundo caso os critérios do tripulante e do funcionário no estrangeiro, nos quais a presença não é exigida ou é fictícia<sup>173</sup>.

Mais importante, no entanto, é a classificação que divide os critérios entre os de regime anual e os de regime parcial. O regime anual de residência fiscal que existia em Portugal não foi totalmente substituído, o que se deve, como dito, pela manutenção do regime anual para os dois critérios especiais, o do tripulante e o do funcionário no estrangeiro, e pela previsão de exceções à aplicação do regime parcial aos dois critérios gerais, embora, por regra, tenha sido estabelecido para estes últimos a aplicação do regime parcial.

#### 4.2.1. Permanência por mais de 183 dias

---

do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS**: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social. 2014, p. 50; ROMA, Pedro. *Residência fiscal parcial em IRS*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 124.

<sup>169</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 58.

<sup>170</sup> Cfr. ROMA, Pedro. *Residência fiscal parcial em IRS*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 124; PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011, p. 100-101.

<sup>171</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 126-127. Diz Pedro Roma que “quanto menos conexão efetiva ao território for exigida pela legislação interna, mais provável é que os sujeitos aí sejam considerados residentes fiscais, o que pode potenciar conflitos positivos de residência fiscal”. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 35.

<sup>172</sup> Quanto à necessidade de presença física no critério da residência habitual, cfr. o item “4.2.2.3. Permanência”.

<sup>173</sup> Concordamos com Manuel Faustino quando diz que os critérios de residência não efetiva não são casos de presença presumida. Do contrário a caracterização da residência poderia ser afastada pela comprovação da ausência de presença no território, à luz do art. 73º da LGT, o que não parece ser o caso. Diz o referido artigo: “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”. Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 127, nota 42. Nos critérios de residência não efetiva, a residência pode ser caracterizada ainda que a pessoa singular não permaneça um só dia do período de tributação em Portugal. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 62.



Tendo quem considere como o critério principal, dentre todos, para a determinação da residência fiscal<sup>174</sup>, o art. 16º, nº 1º, alínea “a”, do CIRS, caracteriza como residente em Portugal o sujeito que permanece, de modo seguido ou interpolado, mais de 183 dias no território do país, dentro de um período de 12 meses. Esta é a redação:

“1 - 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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa”.

Como adiantado, é um critério puramente objetivo, pois não se exige que a permanência tenha este ou aquele fim, bastando a permanência do sujeito no território pelo tempo previsto<sup>175</sup>.

A Convenção Modelo da OCDE, no art. 15, nº 2, alínea “a”, coloca a não permanência por mais de 183 dias no país da fonte como um dos requisitos para que a tributação dos rendimentos do trabalho dependente ocorra exclusivamente pelo país da residência, nos seguintes termos<sup>176</sup>:

“Não obstante o disposto no número 1 [que permite a tributação na fonte caso lá seja exercido o emprego], as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante são tributáveis exclusivamente no primeiro Estado mencionado se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa”.

#### *4.2.1.1. Mais de 183 dias*

---

<sup>174</sup> Cfr. MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares anotado**. Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 206.

<sup>175</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 60; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 149, nota 321.

<sup>176</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 49.

Conforme o já abordado princípio da unicidade, as regras de residência fiscal devem ser de tal forma que não permita a um sujeito ser considerado residente em mais de um país, em um mesmo período, com base na mesma regra de residência fiscal, tendo em consideração a hipótese de a mesma regra existir em todos os países.

É por isso que em Portugal previu-se como requisito para a residência fiscal, ainda sob o regime de residência anual, um período maior do que 183 dias de permanência no território<sup>177</sup>. Como o ano pode ter no máximo 366 dias, no caso de ano bissexto, não é possível que um sujeito seja considerado residente fiscal, dentro de um mesmo ano, em dois países diferentes por ficar mais de 183 dias em cada um dos dois países<sup>178</sup>. Isso porque quando o sujeito completa 184 dias de permanência em um país só restam outros 182 dias no ano, de modo que não consegue completar 184 dias de permanência no outro país. Em caso de ano não bissexto, que possui 365 dias, quando o sujeito completa 184 dias em um país, só restam outros 181 dias para permanecer em outro país<sup>179</sup>.

Mas, mesmo sob um regime anual, este entendimento não se sustenta caso o sujeito possa permanecer, para efeitos de residência fiscal, em mais de um país dentro de um mesmo dia, como, por exemplo, no caso de um sujeito ter a sua permanência no dia X reconhecida no país A, porque lá ficou durante a manhã e a tarde, e também ter a sua permanência no mesmo dia X reconhecida no país B, porque lá ficou durante a noite, o que pode se colocar mais facilmente em países fronteiriços<sup>180</sup>. De modo que a utilização do critério dos dias de permanência (mais de 183 dias) deve ser acompanhada por regras que impeçam o

---

<sup>177</sup> No imposto pessoal de rendimento de 1922 requeria-se um período não inferior a seis meses, nos termos do art. 48º da Lei nº 1.368/1922. No imposto complementar de 1963 exigia-se mais de 180 dias, de acordo com o art. 4º, nº 1, do Código do Imposto Complementar (Decreto-Lei nº 45.399/1963).

<sup>178</sup> Pedro Roma chegou à conclusão de que seria possível a dupla residência por ficar 183 dias em cada um dos dois países, dentro de um mesmo ano, porém isso não gera a dupla residência, pois a norma exige mais de 183 dias, o que só ocorre a partir de 184 dias. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 134.

<sup>179</sup> Não obstante, a Índia prevê, tão somente, uma permanência de mais de 181 dias para a configuração da residência fiscal, conforme a Seção 6 (1) (a) do Income-tax Act de 1961. Cfr. MILLER, Angharad; OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 3. ed. Hampshire: Bloomsbury Professional, 2012, p. 43.

<sup>180</sup> Cfr. VANN, Richard J. International aspects of income tax. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**. vol. II. International Monetary Fund, 1998, p. 14. Na Espanha e na Alemanha, o potencial de permanência em mais de um país dentro de um mesmo dia é agravado pelas regras que determinam a contagem das ausências esporádicas como período de permanência, previstas, na Espanha, no art. 9, nº 1, “a”, da Lei 35/2006, e, na Alemanha, no § 9 do Código Tributário. Cfr. CARRETERO, Belén García. La residencia de las personas físicas en la legislación interna. In: CÁMARA, Pablo Chico de la (coord.). **Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos**. Pamplona: Aranzadi, 2013, cap. I, item II, letra B. Ebook; BRÄHLER, Gernot. **Internationales Steuerrecht**. 6. ed. Gabler, 2010, p. 11. E-book.

reconhecimento da permanência, referente a um mesmo dia, em mais de um país, como será analisado no item “4.2.1.3. Dia de presença”, em seguida.

De todo modo, o critério da permanência por mais de 183 dias não impede a dupla residência quando o período de contagem da residência fiscal deixa de coincidir com o período anual e passa a ser um período de 12 meses quaisquer, como aconteceu com a legislação portuguesa a partir do ano 2015. Considerando que, como prevê a atual legislação portuguesa, a residência fiscal se caracteriza com a presença por mais de 183 dias no território, dentro de um período de 12 meses, que se inicia com a primeira presença do sujeito no território, imaginemos a situação do parágrafo seguinte.

Um sujeito com residência fiscal no país A saiu definitivamente deste país e foi para o país B no dia 01/02/2016, data em que começou a contagem do período de 12 meses no país B. Ficou no país B três dias seguidos, do dia 01 ao dia 03/02/2016, e depois começou a alternar a sua permanência entre o país B e C no dia 04/02/2016, data em que começou a contagem do período de 12 meses no país C. Alternância esta que ocorreu até o dia 31/01/2017, e que resultou, do dia 04/02/2016 ao dia 31/01/2017, uma permanência de 182 dias no país C e 181 dias no país B. Depois o sujeito permaneceu no país C de modo seguido do dia 01 ao dia 03/02/2017, quando, por fim, voltou definitivamente para o país A no dia 04/02/2017. Neste exemplo, o período de contagem de 12 meses para o país B foi de 01/02/2016 até o dia 31/01/2017, onde o sujeito somou 184 dias de permanência (3 no início + 181 no período de alternância), enquanto o período de contagem de 12 meses para o país C foi de 04/02/2016 até o dia 03/02/2017, onde o sujeito somou 185 dias de permanência (182 no período de alternância + 3 no final). Assim, o sujeito preencheu o critério dos mais de 183 dias em ambos os países, configurando dupla residência fiscal do dia 04/02/2016 até o dia 31/01/2017.

O exemplo demonstra que o critério dos mais de 183 dias já não impede a dupla residência quando o período de referência deixa de ser anual e passa a ser de 12 meses, pois o sujeito terá em cada país um período de 12 meses diferente, com início no primeiro dia de presença no respectivo país, o que proporciona a sobreposição, ao menos parcial, de residências fiscais. No caso, o sujeito ficou com uma sobreposição de residências fiscais de 363 dias, muito próxima de uma sobreposição total, que seria de 366 dias, já que o ano de 2016 é bissexto.

#### 4.2.1.2. Seguidos ou interpolados

Como já ocorria no regime anual, a permanência por mais de 183 dias pode ser seguida, sem qualquer dia de ausência do território, ou interpolada, com algum ou alguns dias de ausência do território. Os dias de ausência, mesmo que curtos, não são computados como de permanência para o preenchimento dos mais de 183 dias. Diferente é na Espanha, onde a legislação, no art. 9, n.º 1, “a”, da LIRPF<sup>181</sup>, prevê o cômputo das ausências esporádicas como permanência no território espanhol, salvo se o sujeito provar que tem residência fiscal em outro país<sup>182</sup>.

#### 4.2.1.3. Dia de presença

Como a regra dos mais de 183 dias se baseia na quantidade de dias que o sujeito permanece no território, é essencial a definição do que se deve entender por dia de permanência. Ainda mais em um regime parcial, em que a perda da residência um dia antes ou um dia depois pode ser determinante para a definição da tributação incidente sobre o rendimento obtido em um determinado dia. Porém, até a reforma de 2014 não havia nenhuma regra na lei sobre isso, o que era uma fonte de insegurança jurídica e de litígios entre os contribuintes e a administração fiscal no âmbito da definição dos dias de permanência nos casos concretos<sup>183</sup>.

O art. 16.º, n.º 2.º, do CIRS, considera como dia de permanência qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no território português, nos seguintes termos: “Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território

---

<sup>181</sup> Lei 35/2006, de 28 de novembro (Lei sobre o Imposto de Renda de Pessoas Físicas). Cfr. CARRETERO, Belén García. La residencia de las personas físicas en la legislación interna. In: CÁMARA, Pablo Chico de la (coord.). **Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos**. Pamplona: Aranzadi, 2013, cap. I, item II, letra B. Ebook. Mesma diferença que também se encontra na Alemanha. Cfr. BRÄHLER, Gernot. **Internationales Steuerrecht**. 6. ed. Gabler, 2010, p. 11. E-book.

<sup>182</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 122, nota 39.

<sup>183</sup> Afirma Helena Magno: “Antes da inscrição deste critério no Código do IRS, a administração fiscal seguia diversos critérios para que fosse feita prova da permanência em Portugal, critérios que incluíam a dormida, mas iam mais além da dormida, como, por exemplo, a exibição de um bilhete de transporte para Portugal (por exemplo, um bilhete de avião, barco ou comboio), uma fatura de hotel ou outro alojamento em nome da pessoa singular (o que mais não é que a prova da dormida)”. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 61; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 132; SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 32.

português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo”<sup>184</sup>. Mitigando a omissão legislativa, por um lado, esta norma traz dificuldades que decorrem da exigência de dormida, por outro lado, como veremos adiante. Causaria menos dificuldades uma norma como a do Reino Unido, em que o dia de permanência é caracterizado pela presença do sujeito ao fim do dia, precisamente às 24h<sup>185</sup>.

Explorando as dificuldades da norma portuguesa, Pedro Roma coloca a seguinte questão<sup>186</sup>: “no caso em que o sujeito passivo chega a Portugal no dia 2 de janeiro de 2017 e fica a dormir em Portugal na noite de 2 para 3 de janeiro de 2017 (voltando a viajar para o estrangeiro no dia 3 de janeiro de 2017), considera-se que o dia de permanência é o dia 2 de janeiro de 2017 ou o dia 3 de janeiro de 2017?”.

À primeira vista, considerando que o sujeito dormiu na noite do dia 2 e, em ato contínuo, na madrugada do dia 3, isto é, dormiu nos dois dias, mesmo que parcialmente, poderia se concluir que a permanência deveria ser reconhecida para ambos os dias. Mas é preciso interpretar a regra à luz do princípio da praticabilidade, pois é inconcebível exigir que o contribuinte prove a dormida, primeiro porque o momento da dormida é algo privado e íntimo, segundo porque não se vislumbra como o poderia fazê-lo para além de filmar-se dormindo. Assim, a não ser pela declaração do sujeito passivo, a autoridade tributária jamais saberia se o sujeito dormiu ou não no território (ressalvada a eventualidade de o sujeito ser flagrado a dormir em um local público), ficando o sujeito livre para declarar ou não a sua dormida, a depender do seu interesse de ser caracterizado como residente fiscal.

Sem dúvida que a norma exige a presença do sujeito no território, pois a dormida em algum lugar pressupõe a presença no lugar. Mas a norma não se satisfaz com a presença, ela vai além e fala em dormida. O ponto fulcral é o que se deve entender por dormida, que parece ser incompatível, por impraticabilidade, com a exigência do ato de dormir, embora deva guardar relação. Quando a norma exige a dormida, na verdade, parece exigir que a presença no território se dê no período de descanso que, como se sabe, em geral, coincide com o

---

<sup>184</sup> Embora a norma faça referência, de um modo geral, ao art. 16º, nº 1, é de se concluir que a norma só é aplicável às alíneas “a” e “b” do nº 1. Cfr. o item “4.2.2.3. Permanência”. No sentido de ser aplicável apenas à alínea “a”, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 125-126. Foi estabelecida uma concepção mais restrita de dia de permanência com relação ao art. 15 do MCOCDE. Cfr. VELOSO, Teresa; PEDRO, Nelson. Determinação da residência fiscal em Portugal e a presença física em território português. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 154-156.

<sup>185</sup> Cfr. HM REVENUE & CUSTOMS. **Guidance note for residence, domicile and the remittance basis**. Updated 19 July 2018, p. 33.

<sup>186</sup> O citado autor não responde a sua questão. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 131, nota 292.

período da noite e da madrugada. Então, o sujeito e a autoridade tributária não precisariam provar a dormida, mas apenas a presença no território durante o período de descanso (ou período de dormida). Provada a presença neste período seria caracterizada a permanência, pois que o fato de dormir ou não, em si, é irrelevante para a norma.

Outro ponto, é que não parece da melhor técnica que a permanência em um período de descanso caracterize dois dias de permanência, pois que, o período de descanso sendo um, deve ser suficiente para caracterizar apenas um dia de permanência, sob pena de se potencializar as situações em que o sujeito tenha a permanência, com relação a um mesmo dia, reconhecida por mais de um país (dupla permanência diária). Assim, embora o período de descanso englobe parte de dois dias (noite de um e madrugada do outro), deve ser suficiente para caracterizar apenas um dia de permanência. Podendo caracterizar o dia da noite ou da madrugada, mostra-se sugerível a caracterização da permanência no dia da noite, pois que no dia a dia já existe uma compreensão de que o período de descanso é o fim do dia (não o início), sendo, à título de exemplo, a noite o termo utilizado pelos hotéis para designar o dia da diária. Assim, provada a presença no território durante o período de descanso, seria contabilizado o dia da noite como o de permanência.

Fica a questão de se saber qual os termos do período de descanso. Pensando em um período de 12h, poderia ser definido como termo inicial 20h e termo final 8h. Não precisaria o sujeito comprovar que esteve durante todo o período de dormida, mas, tão somente, que esteve em algum momento do período.

Indiscutivelmente, estes termos devem ser definidos em normas por questões, dentre outras, de segurança jurídica, aliás como deve ocorrer com todas as questões tratadas acima, já que a norma que trata do dia de presença dá margem para muitas interpretações divergentes.

Retornando e respondendo à questão colocada por Pedro Roma, o sujeito que ficasse a dormir em Portugal na noite de 2 para 3 de janeiro de 2017, saindo de Portugal neste dia (supomos antes das 20h), deveria ter a permanência reconhecida para o dia 2 de janeiro de 2019.

O mesmo autor, Pedro Roma, coloca outra questão, complementar a primeira. Questiona ele, qual seria o dia de permanência se o sujeito chegasse a Portugal às 00h30 do

dia 3 de janeiro e saísse às 8h do mesmo dia<sup>187</sup>? À luz do exposto, embora o sujeito não tenha, de fato, permanecido no território no dia 2 de janeiro de 2019, o período de descanso refere-se ao fim do dia 2 de janeiro, de modo que este deverá ser o dia de permanência.

#### 4.2.1.4. Território

Falando a norma de permanência em território português, imperioso se torna saber o que se compreende por território português. Para fins de residência fiscal, o antigo imposto complementar era explícito em dizer que o território abrangia o continente e as ilhas adjacentes, nos termos do art. 2º do respectivo código: “O imposto complementar, secção A, é devido pelas pessoas singulares residentes no território do continente e ilhas adjacentes e pelas que, residindo fora deste território, nele obtenham rendimentos”.

O art. 16º do CIRS, que trata da residência fiscal, não define o que se deve compreender por território português, mas o art. 18º, que trata dos rendimentos que se consideram obtidos em território português, determina, no seu nº 3, como aplicável a compreensão de território prevista no art. 4º, nº 5, do CIRC, onde consta que “o território português compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos relativamente à prospeção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes”.

Essa norma, que é aplicável à residência fiscal<sup>188</sup>, amplia a noção de território sem, no entanto, definir a noção elementar de território. Uma noção mais completa do território português, também aplicável à residência fiscal, é encontrada no art. 5º, nº 1 e 2, da CRP, para o qual o território português abrange a área historicamente definida no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira, bem como as águas territoriais, que abrangem o mar territorial e a zona contígua ao mar territorial<sup>189</sup>.

---

<sup>187</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 131, nota 292.

<sup>188</sup> Cfr. MOTA, Antonio Manuel Cardoso. **A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1990, p. 124.

<sup>189</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 109-111; MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares anotado**. Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 210-211.

Portanto, deve ser compreendido como território português, para fins de verificação da permanência do sujeito, as áreas previstas no art. 5º, nº 1 e 2, da CRP, e no art. 4º, nº 5, do CIRC.

#### 4.2.1.5. Controle

A melhor forma do Estado controlar a permanência dos sujeitos no território é por meio do controle de entrada e saída de pessoas nas fronteiras, seja ela aérea, terrestre ou marítima. Este controle, para além de servir ao Estado, também serve para que o sujeito tenha uma prova fácil e credível da sua permanência nos casos em que o controle se utiliza do procedimento de aposição de carimbo de entrada e de saída no documento de viagem<sup>190</sup>, o que não ocorre no controle automatizado<sup>191</sup>.

Porém, o controle não é possível nas fronteiras internas dos países europeus participantes do denominado Espaço Schengen<sup>192</sup>, do qual Portugal faz parte, a não ser de modo temporário e em situações excepcionais, consoante os arts. 25º e seguintes do Código de Fronteiras Schengen. Assim, os sujeitos que chegam ou saem de Portugal pela fronteira terrestre com a Espanha ou por voo ou embarcação exclusivamente provenientes ou destinados a outro país do Espaço Schengen não ficam sujeitos ao controle de fronteiras. Nestes casos, o Estado possui muitas dificuldades para controlar a residência fiscal dos sujeitos, aumentando a margem para a manipulação da residência fiscal pelos sujeitos.

Os sujeitos podem provar a permanência por qualquer meio de prova admitido no direito, como, por exemplo, fatura de alojamento, bilhete de viagem e declaração emitida pela entidade patronal com a discriminação dos dias de trabalho no país<sup>193</sup>.

---

<sup>190</sup> FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 122.

<sup>191</sup> Nas fronteiras externas, desde 2007 Portugal adota um controle automatizado de fronteira para cidadãos europeus. Disponível: <[http://www.sef.pt/portal/v10/PT/asp/noticias/Noticias\\_Detalhe.aspx?id\\_linha=7034](http://www.sef.pt/portal/v10/PT/asp/noticias/Noticias_Detalhe.aspx?id_linha=7034)>. Acesso em: 17 de junho de 2019.

<sup>192</sup> Cfr. arts. 26º, 67º e 77º, do TFUE; arts. 22º ao 24º do Regulamento (UE) 2016/399 (Código de Fronteiras Schengen); CARDOSO, Cláudio. **Da responsabilidade fiscal dos gestores de bens ou direitos de sujeitos não residentes**. Porto: Librum Editora, 2019, p. 169.

<sup>193</sup> Cfr. PAIVA, Pedro; NIZA, Pedro. Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 44.



#### 4.2.2. Disposição de residência habitual

Para além da regra anterior, a legislação portuguesa, no art. 16º, nº 1, alínea “b”, do CIRS, considera também como residente aquele que, tendo permanecido por menos de 184 dias, disponha em Portugal, num qualquer período de 12 meses<sup>194</sup>, “de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”, nos seguintes termos:

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

[...]

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Este é um critério composto por um elemento objetivo, que exige a disposição de habitação, e outro subjetivo, que requer “condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”<sup>195</sup>.

Na prática, essa regra acaba por ter uma função subsidiária<sup>196</sup> e antierosiva da base tributária, pois permite caracterizar a residência fiscal de um sujeito que, por não preencher o tempo mínimo de permanência (mais de 183 dias) em nenhum país, não seria considerado residente fiscal em nenhum país<sup>197</sup>.

---

<sup>194</sup> Pelo regime anterior a disposição deveria se dar no dia 31 de dezembro. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 140-141. A residência habitual é um elemento de conexão no direito internacional privado. Cfr. JORGE, Mariana Sebalhos. **A residência habitual no direito internacional privando**. Belo Horizonte: Arraes, 2018.

<sup>195</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 124; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 61.

<sup>196</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 61.

<sup>197</sup> MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal**: perspetiva multinível. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 265; PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 431-432. Não concordamos com os que entendem ser uma norma antifraude, pois leva a entender que a não permanência por 184 dias (ou outra quantidade prevista) em algum país é uma fraude, quando, na verdade, trata-se de uma situação lícita, decorrente da liberdade de circulação, mesmo que planejada com escopo fiscal. Consequentemente, também recusamos a aplicação condicionada da regra a verificação dos pressupostos de fraude a lei. No sentido, contrário ao nosso, de ser uma norma específica antifraude e, então, condicionada a verificação dos pressupostos de fraude a lei, cfr. MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares anotado**.

#### 4.2.2.1. Disposição de habitação

A disposição de habitação é preenchida pela possibilidade que o sujeito tem de fazer uso de um local habitável, seja essa possibilidade decorrente do direito de propriedade, usufruto, arrendamento, comodato ou qualquer outro direito<sup>198</sup>.

Quanto à habitação, ela pode ser uma casa, um apartamento, um quarto ou outra estrutura qualquer, desde que o local possa ser considerado habitável, não importando se o local faz parte de uma unidade residencial, comercial, hoteleira ou de outro tipo<sup>199</sup>. A habitação ora comentada acaba por ter um significado convergente com o da habitação prevista no MCOCDE, mais precisamente no seu art. 4, n.º 2, alínea “a”, onde se prevê a habitação permanente como um dos critérios para definir a residência fiscal prevalecente nos casos de dupla residência. No parágrafo 13 dos comentários ao art. 4 do MCOCDE, consta o seguinte: “No que se refere ao conceito de habitação, convém assinalar que pode ser tomado em consideração qualquer tipo de habitação (casa ou apartamento que constitua propriedade da pessoa singular ou por ela arrendado, quarto alugado mobiliado)”<sup>200</sup>.

#### 4.2.2.2. Condições que façam supor

Não basta a disposição de habitação, pois são necessárias “condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”. Esse requisito serve

---

Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 206-207. No sentido de não ser uma norma antifraude, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 144-145 e 179.

<sup>198</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 285-286; FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 124; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 141.

<sup>199</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 125; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 142.

<sup>200</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 135. Acompanhamos o entendimento de que os comentários do MCOCDE têm natureza não vinculativa, servindo, todavia, de auxiliar à sua interpretação. Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 152-154; RAMOS, Diogo Ortigão; MATOS, Pedro Vidal. A aplicação em Portugal das convenções para evitar a dupla tributação internacional. In: FERREIRA, Eduardo Paz. et al (coord). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. I. Coimbra: Almedina, 2013, p. 392, nota 13; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 42.

para excluir as habitações secundárias ou de férias, utilizadas em ocasiões pontuais e fortuitas<sup>201</sup>, bem como as adquiridas para investimento imobiliário (revenda ou arrendamento). Sendo expresso que a referida intenção precisa ser atual, isto é, que a intenção deve ser dirigida ao momento do presente, sendo irrelevante a intenção dirigida ao passado ou ao futuro<sup>202</sup>. A norma fala em “condições que façam supor” porque a intenção não é objeto de prova direta, mas, sim, de prova indireta, consubstanciada em condições objetivas que permitam conjecturar a intenção<sup>203</sup>. Embora a lei não esclareça que condições são estas<sup>204</sup>, podem ser exemplificados o fornecimento e consumo de água, eletricidade, gás, telefone, televisão paga, internet, para além da própria ocupação<sup>205</sup>.

Se a simples disposição de habitação fosse suficiente para configurar a residência fiscal<sup>206</sup>, facilitaria em muito a caracterização de duplas residências fiscais, principalmente nos tempos atuais, dado que é cada vez mais frequente as pessoas terem habitações em mais de um país. Então, para além da necessidade de disposição de habitação, a exigência do elemento subjetivo vem para dificultar os casos de dupla residência.

#### 4.2.2.3. *Permanência*

A configuração da residência fiscal pelo critério da residência habitual pressupõe algum tempo de permanência em território português, pois parece difícil compatibilizar a exigência de intenção atual do sujeito de manter e ocupar a habitação como residência habitual com a total ausência do sujeito no território onde se localiza a habitação<sup>207</sup>.

---

<sup>201</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 124-125; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 142.

<sup>202</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 142.

<sup>203</sup> Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 286. Manuel Faustino fala que não bastam as condições objetivas, sendo necessário averiguar as condições subjetivas, como, por exemplo, a intenção de o passar apenas o fim de ano até o carnaval ou de exercer atividade profissional com caráter permanente. Não concordamos com este autor, pois esta intenção também precisará ser provada por condições objetivas. Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 126.

<sup>204</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 62.

<sup>205</sup> CURVELO, Herculano Madeira. et al. **Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares**: comentado e anotado. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1993, p. 236; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 142-143.

<sup>206</sup> Como previa o primeiro regulamento brasileiro de imposto de renda.

<sup>207</sup> “Em conformidade com a al. b) do n.º 1 do artigo 16.º, a suposição da intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual encontra-se ligada a algum tempo de permanência em território

Nesse sentido manifestou-se Manuel Faustino, embora ainda sob o antigo regime anual<sup>208</sup>:

“Parece, pois, possível considerar desde logo que, se uma pessoa, durante um ano completo, não ocupou por nenhum dia a habitação de que continua a dispor em território português, não é legítimo considerá-la residente em Portugal. E se nela permaneceu algum tempo, tem de analisar-se a razão pela qual ele a ocupou durante esse período. Se se tratou de uma ocupação pontual, de mera passagem, ou mesmo de estada, mas em notório gozo de férias, propendemos a considerar que, nestes casos, também é ilegítimo considerar essa pessoa como residente em território português”.

O atual n.º 3 do art. 16.º do CIRS, incluído pela reforma de 2014, vem confirmar este entendimento de que a residência habitual pressupõe alguma permanência no território quando diz que a residência fiscal configurada por decorrência dos critérios dos mais de 183 dias e da residência habitual tem início desde o primeiro dia de permanência em território português. Esta é a redação: “As pessoas que preenchem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, [...]”.

Não obstante a permanência seja um pressuposto, não se exige que o Estado faça prova direta da permanência, pois esta pode ser presumida quando existam circunstâncias outras que façam supor intenção atual do sujeito de manter e ocupar a habitação como residência habitual. Aponta para este sentido o fato de a norma não exigir a permanência de forma explícita, como no critério dos mais de 183 dias. Porém, esta presunção não impede o sujeito passivo de fazer prova em contrário, já que as “presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”, consoante o art. 73.º da LGT<sup>209</sup>.

---

português”. Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 144.

<sup>208</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 144.

<sup>209</sup> Assim o sujeito poderá provar que não teve nenhuma permanência em Portugal, tendo em consideração a regra do dia de presença, prevista no art. 16.º, n.º 2, do CIRS. Cfr. o item “4.2.1.3. Dia de presença”.

#### 4.2.2.4. Controle

O sujeito pode provar que tem uma habitação a sua disposição por meio de uma certidão que comprove a propriedade do imóvel, caso seja o proprietário, ou através de um contrato de usufruto, arrendamento, comodato ou qualquer outro. Ou, ainda que não tenha como provar por meio de contrato, por outros meios admitidos no direito que demonstrem a disposição.

O Estado tem meios de acompanhar os sujeitos que passam a ter ou deixam de ter direitos reais sobre imóveis, como, por exemplo, direito de propriedade, usufruto, uso e habitação, superfície e habitação periódica<sup>210</sup>, já que a transmissão desses direitos, a serem efetuadas nas conservatórias, dependem do cumprimento das obrigações fiscais, como consta no art. 72º, nº 1, do Código do Registo Predial: “Nenhum acto sujeito a encargos de natureza fiscal pode ser definitivamente registado sem que se mostrem pagos ou assegurados os direitos do fisco”. Além da possibilidade de a Autoridade Tributária consultar o Sistema Nacional de Exploração e Gestão de Informação Cadastral (SINERGIC), que reuni informações prediais, conforme o art. 40º do Decreto-Lei nº 224/2007<sup>211</sup>.

Além de que, conforme o art. 123º do CIRS, os “notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem atos ou contratos sujeitos a registo predial [...] são obrigados a enviar à Autoridade Tributária e Aduaneira [...], até ao dia 15 de cada mês, relação dos atos por si praticados e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo que sejam suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS”.

#### 4.2.3. Parcialidade

Antes, sob o regime da residência fiscal anual, a permanência de mais de 183 dias deveria se dá dentro de um período de um ano e a disposição de residência habitual deveria se dá no dia 31 de dezembro<sup>212</sup>, e não em um período de 12 meses ou num dia qualquer

---

<sup>210</sup> Estão sujeitos a registo conforme o art. 2º, nº 1, alínea “a” e “b”, do Código do Registo Predial (Decreto-Lei nº 224/1984).

<sup>211</sup> Cfr. LOPES, Joaquim de Seabra. **Direito dos registos e do notariado**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 404-407.

<sup>212</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 64. A configuração da residência habitual com base no dia

dentro de um período de 12 meses, respectivamente. Quanto à mudança no critério dos mais de 183 dias, embora um ano tenha 12 meses, os termos inicial e final do período de contagem da residência fiscal, que coincidiam com os do ano fiscal<sup>213</sup> (01 de janeiro e 31 de dezembro), passaram a ter por termo inicial, como regra, a data da chegada do sujeito ao território. Portanto, como expõe Helena Magno<sup>214</sup>:

“A permanência passa agora a ser aferida com base num período de 12 meses que se pode estender a dois períodos de tributação, abandonando a base anual de determinação da permanência como critério único, permitindo considerar que o titular de rendimentos, no mesmo período de tributação, possa ser considerado residente e não residente, em função do tempo de residência efetiva em Portugal”.

A alteração é mais notória no critério da residência habitual, já que deixou de se limitar ao dia 31 de dezembro de cada ano para alcançar qualquer dia.

Outra questão, é que no regime anterior, configurada a permanência por mais de 183 dias ou a residência habitual, o sujeito seria considerado residente fiscal durante todo o respectivo ano<sup>215</sup>. No regime atual, preenchido algum dos dois critérios, o sujeito será considerado residente fiscal apenas durante o período em que mantenha a permanência ou a residência habitual, e não, necessariamente, durante todo o ano, o que pode resultar em uma residência fiscal parcial.

#### 4.3. Critérios de caracterização de residência anual

As regras dos tripulantes e dos funcionários a serviço do Estado não sofreram alterações na reforma de 2014, de modo que continuam sob um regime anual de residência<sup>216</sup>.

---

31 de dezembro era prevista, ao menos, desde o imposto complementar de 1963, conforme o art. 4º, nº 2, do Código do Imposto Complementar (Decreto-Lei nº 45.399/1963).

<sup>213</sup> Ano fiscal que coincide com o ano civil, conforme o art. 143º do CIRS.

<sup>214</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 74.

<sup>215</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 132.

<sup>216</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 146-148.

#### 4.3.1. Tripulante a serviço de entidade

Uma terceira regra de residência fiscal, prevista no art. 16º, nº 1, alínea “c”, do CIRS, define como residente aquele que, no dia 31 de dezembro<sup>217</sup>, seja tripulante de navio ou aeronave e esteja a serviço de entidade com residência, sede ou direção efetiva em Portugal. Esta é a redação:

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

[...]

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território”.

É um critério baseado no centro de interesses econômicos<sup>218</sup> e se justifica essa regra especial pela dificuldade deste tipo de sujeito ser enquadrado pelas regras anteriores, pois, a depender da rota em que exerça o labor, pode passar boa parte do tempo se deslocando entre vários países, inclusive com trânsito por áreas internacionais, que não pertencem a qualquer país.

A aplicação das regras dos 184 dias de permanência levaria a, quase sempre, uma ausência de residência fiscal em qualquer país. Já a configuração da residência fiscal de cada um dos tripulantes pela aplicação do critério da residência habitual também geraria um alto ônus probatório para o Estado, dada a necessidade de demonstração de habitação à disposição do sujeito e de condições que façam supor intenção atual do sujeito de a manter e ocupar como residência habitual.

Esta regra especial cria segurança jurídica para os tripulantes, que podem saber desde logo que terão residência fiscal no país em que a entidade tem residência, sede ou direção efetiva, independentemente dos países em que permanecerão durante o ano por decorrência

---

<sup>217</sup> Como observa Gustavo Courinha, a “referência exacta à data de 31 de Dezembro diz bem da irrelevância da detenção da qualidade de não residente no período anterior daquele ano e da não pretensão de fraccionamento dos rendimentos”. Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 104.

<sup>218</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 128-129.

do trabalho. Assim, se impede a sucessão, ou mesmo sobreposição, de regimes tributários sobre o tripulante que poderia decorrer da atuação em vários países.

Este critério especial está em harmonia com o art. 15, n.º 3, do MCOCDE, onde consta que “as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorado no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado no transporte em águas interiores, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa”<sup>219</sup>.

#### *4.3.1.1. Tripulante*

Deve-se entender por tripulante de navio ou aeronave, respectivamente, todo aquele que trabalha, com algum caráter de permanência<sup>220</sup>, em tempo total ou parcial, dentro de navio ou aeronave em deslocamento pela água ou pelo ar, a serviço de entidade, desde que seja necessária à execução da atividade laboral a sua presença a bordo de navio ou de aeronave.

Exclui-se da definição de tripulante o passageiro, que paga pelo serviço de transporte marítimo ou aéreo, seja qual for a atividade exercida por ele durante o transporte (p. ex., dormir, ler um livro, trabalhar no computador). Também fica de fora da definição de tripulante o funcionário que trabalha em navio ou aeronave apenas quando está atracado ou está em solo, respectivamente, pois, para este funcionário, tendo em vista a ausência de saídas do território, serve a aplicação das regras gerais (mais de 183 dias ou residência habitual).

Não obstante, exclui-se da definição o funcionário de companhia aérea que pode prestar seu trabalho de qualquer lugar, pois, por exemplo, basta que tenha um computador à disposição, e decida trabalhar dentro de uma aeronave, em um, alguns ou vários dias, no escopo de conhecer novos lugares no tempo livre. Embora trabalhe em aeronave em deslocamento e a serviço de companhia aérea, não é necessária à execução da atividade laboral a sua presença a bordo de aeronave, de modo que a sua presença no avião é equivalente a de um passageiro. Assim como, por ausência de caráter de permanência, não

---

<sup>219</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 49.

<sup>220</sup> Cfr. MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares anotado**. Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 207.



preenche a regra o funcionário da empresa aérea ou náutica que, por exemplo, embarca uma única vez no ano em avião ou em navio para executar uma atividade laboral específica, trabalhando em solo nos demais dias do ano.

#### *4.3.1.2. A serviço de entidades*

Não se exige que o tripulante esteja a bordo no dia 31 de dezembro, mas sim que o tripulante tenha um contrato de trabalho em vigor naquele dia, pois, se assim não fosse, a regra deixaria de abarcar muitos sujeitos pelo simples fato de, por exemplo, estarem de folga no dia 31 de dezembro, quando, pela interpretação teleológica da norma, deveriam estar abarcados.

O Código do Imposto Complementar de 1963, no art. 4º, nº 3, previa norma equivalente a esta, mas nela o sujeito seria considerado residente se fosse tripulante, em 31 de dezembro, de navio ou aeronave com registro ou matrícula no território português, de modo que importava o local do registro ou da matrícula do meio de transporte e não para quem o tripulante estava a serviço. Se fundava a norma na ideia de extensão territorial proporcionada pelos navios e aeronaves de bandeira portuguesa<sup>221</sup>, o que veio a ser superada, conforme a norma atual, pela maior relevância do vínculo econômico, aferido pela residência da entidade a que o tripulante está a serviço.

#### 4.3.2. Funcionário a serviço do Estado

Também são considerados residentes, consoante o art. 16º, nº 1, alínea “d”, do CIRS, os sujeitos que trabalhem no estrangeiro para o Estado Português, desempenhando funções ou comissões de carácter público. É a redação:

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

[...]

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”.

---

<sup>221</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 62.

Assim como no caso da regra dos tripulantes, este também é um critério baseado no centro de interesses econômicos<sup>222</sup> e resolve a eventual dificuldade deste tipo de sujeito ser enquadrado pelas regras anteriores, pois pode ser que tenha que se deslocar por vários países em um ano. Também cria segurança jurídica para o sujeito, que pode saber desde logo que terá residência fiscal no Estado para o qual está a serviço, independentemente dos países em que permanecerá durante o ano por decorrência do trabalho. Assim, se impede a sucessão, ou mesmo sobreposição, de regimes tributários sobre o sujeito que poderia decorrer da atuação em vários países. Além de que, protege de interferência fiscais estrangeiras algumas atividades essenciais do Estado, como, por exemplo, a da diplomacia<sup>223</sup>.

#### *4.3.2.1 Função ou comissão pública*

São exemplos de sujeitos que preenchem este critério de residência fiscal, quando exercem no estrangeiro e a serviço de Portugal: os membros de missões diplomáticas, os membros de missões consulares, os militares em missões de salvaguarda<sup>224</sup> e, conforme previsão expressa do art. 16º, nº 13, do CIRS<sup>225</sup>, os deputados do Parlamento Europeu.

Esta regra especial de residência se harmoniza com o art. 49º da Convenção de Viena sobre as Relações Consulares e com o art. 34º da Convenção de Viena sobre as Relações Diplomáticas, que preveem a isenção das respectivas missões nos países estrangeiros em que estas desenvolvem as suas atividades<sup>226</sup>. Assim, nos comentários ao art. 28 do Modelo de Convenção da OCDE, consta que: “Num grande número de países membros da OCDE, a legislação interna estipula que os membros de missões diplomáticas e de postos consulares no estrangeiro são considerados, do ponto de vista fiscal, como residentes no Estado que os

---

<sup>222</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 128-129.

<sup>223</sup> Cfr. o item “4.4.2.3.3. Nacionalidade”.

<sup>224</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 129.

<sup>225</sup> Incluída pela Lei nº 66-B/2012 (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2013). Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 53-54.

<sup>226</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 63.

acredita”<sup>227</sup>. E, inclusive, nestes comentários, é sugerida a seguinte cláusula, a ser colocada nos acordos bilaterais, para os países que pretendam que a tributação dos membros de missões diplomáticas ocorra apenas no país acreditante, em harmonia com as citadas Convenções<sup>228</sup>:

“Não obstante o disposto no artigo 4.º, uma pessoa singular membro de uma missão diplomática ou de um posto consular de um Estado Contratante ou num Estado terceiro é considerada, para efeitos da Convenção, residente do Estado acreditante, se:

a) De acordo com o direito internacional, não estiver sujeita a imposto no Estado acreditário pelo rendimento de fontes situadas fora desse Estado ou pelo património situado fora do mesmo Estado; e b) Relativamente ao imposto incidente sobre o rendimento global ou sobre o património, estiver sujeita no Estado acreditante às mesmas obrigações que os residentes desse Estado”.

#### 4.3.3. 90% dos rendimentos

O art. 17º-A, nº 1, do CIRS, permite aos sujeitos residentes fiscais em outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, que obtenham<sup>229</sup>, pelo menos, 90% dos seus rendimentos em Portugal, a opção pelo regime de tributação dos residentes em Portugal, em substituição ao regime dos não residentes. Essa é a redação:

“Os sujeitos passivos residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, quando sejam titulares de rendimentos obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90 % da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território, podem optar pela respetiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português com as adaptações previstas nos números seguintes”.

---

<sup>227</sup> Convenção-Modelo da OCDE, comentários ao art. 28. Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 738.

<sup>228</sup> Convenção-Modelo da OCDE, comentários ao art. 28. Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 738.

<sup>229</sup> Cfr. o item “1.4.1. Fonte de rendimento”.

Tanto a União Europeia como o Espaço Económico Europeu visam proporcionar a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais<sup>230</sup>, o que potencializa situações em que o sujeito tem sua habitação em um país, mas obtém a integralidade, ou quase, dos rendimentos de fonte situada em outro país. Em uma situação como essa, na ausência de uma norma como a agora analisada, o sujeito teria prejudicado o aspecto da pessoalidade do imposto sobre o rendimento na sua tributação, pois o país da fonte o tributaria como não residente, significando a aplicação de taxas fixas e a impossibilidade da utilização de deduções. O país da residência até poderia aplicar as deduções na sua tributação, mas se limitaria a creditar o imposto pago na fonte até o limite do que seria pago no Estado da residência, sem a restituição do imposto pago a mais no país da fonte<sup>231</sup>. À luz disso, esta norma, incluída em 2009, com alterações posteriores, veio permitir a tributação de um não residente como se residente o fosse, acolhendo, em alguma medida, a recomendação da Comissão da União Europeia (94/79/CE) de 21 de dezembro de 1993 e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE<sup>232</sup>.

Embora designem esta figura como residência virtual<sup>233</sup>, essa norma não caracteriza o sujeito como residente fiscal em Portugal, mesmo que ele opte pelo regime dos residentes.

---

<sup>230</sup> Cfr. Vários autores. In: PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coords.). **Tratado de Lisboa**: comentado e anotado. Coimbra: Almedina, 2012, p. 304-370.

<sup>231</sup> Podendo, na melhor das hipóteses, deduzir o imposto pago a mais nos anos seguintes. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 58. Podendo acontecer também de limitar as deduções até a proporção dos rendimentos obtidos no país da residência. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 64-65 e 68-69.

<sup>232</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 50; PIRES, Manuel. O Código do IRS face ao direito internacional fiscal. In: Obra Coletiva. **15 anos da reforma fiscal de 1988/89**: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha. Coimbra: Almedina, 2005, p. 96; COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 56-57. No Caso Schumacker (C-279/93) do TJUE, por exemplo, o tribunal decidiu que a legislação da Alemanha era discriminatória por não permitir deduções de carácter pessoal e familiar (do regime dos residentes) ao sujeito que, embora não residente, obteve a quase totalidade dos seus rendimentos na Alemanha. No caso Gschwind (C-391/97), o TJUE decidiu que a legislação da Alemanha não era discriminatória por não permitir deduções de carácter pessoal e familiar ao casal, não residente, que obteve 58% dos seus rendimentos na Alemanha, por não ser a totalidade ou quase totalidade dos rendimentos e por ser possível a tributação pessoal no país da residência, onde o sujeito havia obtido 42% dos rendimentos. Mais recentemente, no caso C-283/15, o TJUE entendeu que a legislação da Holanda era discriminatória por não permitir uma dedução de carácter pessoal e familiar ao sujeito que, embora não residente, obteve 60% dos seus rendimentos na Holanda e nenhum rendimento no seu país da residência. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 55-56, 59-60 e 62-68.

<sup>233</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 50, nota 65, e p. 60, nota 72; COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 56; SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António M. Ferreira (coord.). **Competitividade, eficiência**

Isso significa que, independentemente da opção do sujeito, Portugal permanecerá como o país da fonte, muito embora com a possibilidade de aplicação do regime tributário dos residentes<sup>234</sup>.

A opção pelo regime dos residentes levará a uma tributação do rendimento mundial pelo Estado português, o que pode ser vantajoso ou não a depender das taxas aplicáveis ao caso concreto, dentre as previstas nos arts. 68º e 68º-A do CIRS (de 14,5% a 53%), resultarem em uma taxa efetiva maior ou menor que a taxa efetiva decorrente das taxas aplicáveis aos não residentes, que são as taxas liberatórias previstas no art. 71 do CIRS (de 28% a 35%)<sup>235</sup>. Serão relevantes para determinar as taxas aplicáveis ao caso concreto o valor dos rendimentos obtidos em Portugal e o valor das deduções sobre estes rendimentos a que terá direito. A vantagem também poderá depender das deduções à coleta a que se beneficiará<sup>236</sup>. De todo modo, a possibilidade de vantagem pressupõe a não tributação efetiva do rendimento no país da residência, já que a tributação neste país anularia qualquer vantagem conseguida na fonte. Essa não tributação do rendimento no país da residência pode decorrer de CDTs, pois, em alguns casos, elas estabelecem a competência tributária exclusiva no país da fonte.

#### *4.3.3.1. Intercâmbio de informações*

A norma prevê que o residente de um país do Espaço Económico Europeu só poderá se valer do regime se existir entre o seu país e Portugal intercâmbio de informações em matéria fiscal. Isso se justifica porque apenas o país da residência tende a conhecer algumas informações relacionadas a capacidade contributiva do sujeito, de modo que se torna necessária a troca de informações para que Portugal possa aplicar o regime da tributação universal<sup>237</sup>.

---

**e justiça do sistema fiscal:** relatório do grupo para o estudo da política fiscal. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 209. Lisboa: Centro de Estudos fiscais, 2009, p. 387-388.

<sup>234</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 137; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 105.

<sup>235</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 122-123.

<sup>236</sup> LOPES, Carla. In: Obra coletiva. **Códigos anotados & comentados: IRS**. Porto: Lexit, 2019, comentários ao art. 17º-A. Ebook.

<sup>237</sup> LOPES, Carla. In: Obra coletiva. **Códigos anotados & comentados: IRS**. Porto: Lexit, 2019, comentários ao art. 17º-A, item 2. Ebook.

#### 4.3.3.2. *Adaptações ao regime*

#### 4.3.4. Anualidade

Poderia o legislador ter estabelecido regimes parciais para os critérios do tripulante e do funcionário no estrangeiro, pois não se vê impedimento. Assim, o tripulante e o funcionário no estrangeiro seriam residentes por estes critérios enquanto mantivessem estas qualidades. O mesmo não seria possível com relação ao critério dos 90% dos rendimentos, pois, primeiro, que este não é um critério de caracterização de residência e, segundo, que os rendimentos são contabilizados em uma base anual, o que exige uma anualidade na aplicação do regime.

#### 4.4. Termos inicial e final da residência

Como já dito, no regime anual os termos inicial e final coincidem com os termos do ano fiscal, sendo desnecessário maior aprofundamento. Quanto ao regime parcial, existem regras e exceções as regras quanto aos seus termos<sup>238</sup>, justificando uma análise mais apurada sobre os seus termos, que passamos a fazer.

##### 4.4.1. Início

##### 4.4.1.1. *Primeiro dia de permanência*

Quanto ao regime parcial, a regra geral determina que a residência inicia do primeiro dia de permanência, conforme consta na primeira parte do art. 16º, nº 3, primeira parte, do CIRS: “As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, [...]” É uma regra que não engloba o período anterior a chegada do indivíduo no território.

---

<sup>238</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 126-128. De um modo geral, as exceções às regras têm o objetivo de impedir práticas abusivas. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 75 e 77.

É preciso ter em conta que, no caso do critério dos mais de 183 dias, só será possível saber que o sujeito era residente no primeiro dia de permanência muito depois deste dia, tendo em vista que o sujeito só preenche o requisito para ser caracterizado como residente após o 183º dia de permanência. Ou seja, a residência só se configura no 184º dia, mas os efeitos retroagem até o 1º dia de permanência<sup>239</sup>.

#### *4.4.1.2. Primeiro dia do ano*

Em exceção à regra geral do regime parcial, existe duas situações em que a residência fiscal se inicia no primeiro dia do ano, em vez de ser no primeiro dia de permanência, e que parece decorrer de equívocos do legislativo. O art. 16º, nº 16, do CIRS, que trata do ano da saída e, em conjunto com o art. 16º, nº 3, segunda parte, do CIRS, tem o objetivo de desconsiderar a perda da residência quando o sujeito volta a adquiri-la no ano seguinte a sua perda, diz o seguinte: “Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade”.

O equívoco está em a norma prever que a residência se estenderá por todo ano quando seria necessário apenas a extensão da residência até o final do ano. Isso interfere nas situações em que o sujeito, no ano da saída, não tenha sido residente desde o início do ano, pois terá a residência estendida não só até o fim do ano, mas também até o início do ano. Imaginemos que o sujeito chegou em Portugal, pela primeira vez na vida, em março de 2017 e saiu em outubro do mesmo ano, tendo ficado mais de 183 dias, e retornou na mesma data do ano seguinte, quando ficou o mesmo período. Para evitar uma deslocalização abusiva, faria sentido que a legislação mantivesse a residência em Portugal entre a saída e o retorno do sujeito ao país, não se encontrando razão para estender o início da residência de março de 2017 para janeiro de 2017. Não encontrando esta última extensão nenhuma justificativa, ela não deveria existir, pois as dilatações da residência fiscal, em princípio, não são

---

<sup>239</sup> No critério equivalente do Brasil não há esse efeito retroativo, pois a residência se configura e se inicia no 184º dia de permanência. Cfr. o art. 12, I, alínea “b”, da Lei nº 9.718/1998, e o art. 2º, III, “b”, nº 2, da IN nº 208/2002; e também OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 482-487. A regra de Portugal parece ser mais adequada ao instituto da residência fiscal parcial, pois, tendo por princípio a consideração do período de efetiva permanência, deve a residência englobar desde o primeiro dia de permanência.

adequadas ao regime parcial, fundado na permanência efetiva. Problema idêntico ocorre na regra do art. 16º, nº 14, do CIRS, em que, no escopo de se combater a saída abusiva, se alarga o fim e o início da residência.

#### 4.4.2. Fim

##### 4.4.2.1. Último dia de permanência

A regra geral no regime parcial é que a “perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português”, conforme prevê o art. 16º, nº 4, do CIRS. Assim, a residência fiscal não engloba o período posterior a saída do indivíduo do território. Mas coloca-se a questão acerca da determinação do último dia de permanência, pois o sujeito pode ter dias de permanência em Portugal mesmo após a emigração. Nesse sentido, Pedro Roma formula duas questões:

“Por exemplo, o último dia de permanência do sujeito passivo que é residente fiscal em Portugal e emigra para o Brasil é o dia em que viaja para este país para levar parte dos seus pertences e procurar casa ou se, entretanto, regressar temporariamente a Portugal para tratar de alguns pendentes, o último dia de permanência que se deve considerar é o desse regresso temporário?

O sujeito muda efetiva e definitivamente para o outro país num determinado momento durante o ano, mas regressa a Portugal durante esse ano para passar férias – neste caso, estes dias de férias ainda poderão ser considerados para efeitos de determinação do dia em que perde a qualidade de residente fiscal?”.

Tendo em mente que a consideração de qualquer permanência pode tornar interminável a residência fiscal, é de se considerar como o último dia de residência aquele que é informado pelo sujeito à administração tributária, conforme a obrigação prevista no art. 19º, nº 5, da LGT<sup>240</sup>. E aqui se mostra a importância de o sujeito ter que comprovar, mesmo que algum tempo depois, a aquisição de residência fiscal em outro país logo após o término da portuguesa, para impedir que o sujeito se torne um apátrida fiscal<sup>241</sup>. Além de

---

<sup>240</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 159-163.

<sup>241</sup> Cfr. o item “4.4.2.6. Prova da nova residência”.



que, a administração tributária poderá desconsiderar o dia informado como o último caso tenha elementos que contrarie tal informação, seja por fraude ou não do sujeito<sup>242</sup>.

#### 4.4.2.2. *Último dia do ano*

Não obstante a regra geral para o fim da residência seja o último dia de permanência, existe na legislação portuguesa a previsão da figura da residência alargada<sup>243</sup>, na qual se mantém a sujeição do indivíduo ao ordenamento fiscal por via da criação de uma prorrogação à residência fiscal, em situações que esta, pela regra geral, se encerraria<sup>244</sup>.

O alargamento visa combater deslocalizações abusivas da residência fiscal para fins de evasão fiscal. A legislação portuguesa possui duas regras de residência fiscal alargada<sup>245</sup>, uma em que a residência é estendida até o final do ano e outra em que a residência é estendida até o final dos quatro anos seguintes. Veremos a primeira neste item e a segunda no item seguinte.

A primeira exceção<sup>246</sup> à regra do último dia de permanência está prevista no art. 16º, nº 14, do CIRS, onde é previsto que a residência se encerrará no fim do ano quando, no ano da saída, o sujeito tenha permanecido em Portugal mais de 183 dias e tenha obtido, após a

---

<sup>242</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 179-180.

<sup>243</sup> Denominação usada por Alberto Xavier. Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 397-399. Denomina-se a imposição fiscal baseada nesse alargamento da residência de imposto de perseguição (trailing tax) ou sujeição fiscal estendida (extended tax liability). Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 169.

<sup>244</sup> Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 169.

<sup>245</sup> Cfr. NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 67, nota 22.

<sup>246</sup> Cabe dizer que a regra do art. 16º, nº 16, do CIRS, que considera o sujeito residente durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que perdeu a residência, não pode ser considerada uma exceção a regra geral que determina o fim da residência no último dia de permanência. Isso porque a conjugação desta norma com a norma do art. 16º, nº 3, do CIRS resulta na continuidade da residência fiscal, que não só vai até o final do ano como adentra ao ano seguinte. Sobre este tipo de medida antiabuso, cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 106-108. Essa continuidade da residência serve para combater deslocalizações com retorno no ano seguinte, enquanto o alargamento até o final do ano, pela regra do art. 16º, nº 14, do CIRS, serve para combater as deslocalizações sem retorno no ano seguinte. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 171-172. Entendendo ser possível afastar a continuidade, por considerar uma regra de presunção de abuso ilidível. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 186-189. Cfr. também NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 76-77.

saída, rendimentos sujeitos ao IRS. São dois requisitos cumulativos<sup>247</sup>, a permanência mínima e a obtenção posterior de rendimentos.

Aqui o legislador manteve um efeito que poderia ser considerado positivo do regime anual, qual seja a ineficácia da deslocalização artificial para outro país durante o ano, após ter ocorrido a configuração da residência em Portugal naquele ano, com a vantagem de agora permitir prova em contrário.

#### *4.4.2.2.1. Mais de 183 dias*

O legislador entendeu por bem que o alargamento somente deveria ocorrer caso o sujeito permanecesse por mais de 183 dias no ano da saída, como ocorria no regime anual. Essa regra serve para prevenir as deslocalizações em que o sujeito permaneceu a referida quantidade de dias, mas é ineficaz para impedir as deslocalizações efetuadas antes de chegar a tal permanência. Essa escolha do legislador se mostra desarrazoada quando se observa que um sujeito que foi continuamente residente em Portugal por 10 anos pode ou não ficar sujeito a essa regra a depender de ele escolher sair de Portugal após permanecer mais de 183 dias ou não no ano da saída. Essa regra teria uma efetividade maior se não se limitasse a verificação da permanência no ano da saída, mas sim no período que incluísse o ano da saída e o ano anterior, até porque no regime parcial não há mais a quebra da residência fiscal a cada mudança de ano. Talvez por isso Helena Magno entenda que a norma é aplicável à seguinte situação<sup>248</sup>:

“Se a pessoa singular que sai de Portugal no ano X tiver sido residente em Portugal no ano X-1, desde que a permanência no ano X-1, somada à do ano X, perfaça mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses e essa pessoa continue a obter, após a saída de Portugal, rendimentos sujeitos e não isentos de IRS”.

Como se vê, a citada autora considera que a permanência suficiente para a incidência da norma poderia se dá num período de 12 meses que inclua o ano da saída e o ano anterior.

---

<sup>247</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 76.

<sup>248</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 88.

Porém, entendemos que a norma é expressa em referir que a permanência deve ser no ano da saída, nada falando sobre a permanência no ano anterior, mantendo um aspecto negativo do regime anual que poderia ter sido superado<sup>249</sup>. Seria o caso de uma mudança na legislação para incorporar o entendimento da referida autora.

#### 4.4.2.2.2. *Rendimentos posteriores*

Para a residência ser alargada até o fim do ano, o sujeito, após a saída e dentro do mesmo ano, deve obter qualquer rendimento, seja ele de fonte portuguesa ou não, que se enquadrem nas normas de incidência objetiva, previstas nos arts. 2º ao 11º do CIRS, e que não sejam isentos<sup>250</sup>. No caso do recebimento de rendimento de fonte portuguesa, não haverá maiores dificuldades para o Estado Português tomar conhecimento, já que a fonte pagadora, como regra geral, deverá efetuar a retenção na fonte, informando o Estado sobre o rendimento<sup>251</sup>. Caso o rendimento seja de fonte estrangeira, Portugal dependerá da informação do próprio sujeito passivo sobre rendimentos recebidos posteriormente ou da troca de informações com o país em que o sujeito adquiriu a nova residência fiscal, o que pressupõe que o sujeito informe qual é o país<sup>252</sup>.

#### 4.4.2.2.3. *Retorno à regra geral*

Mas esta norma antiabuso, que estende a residência até o final do ano, não traz uma presunção absoluta de abuso<sup>253</sup>, podendo ser afastada caso o sujeito demonstre que os rendimentos são tributados<sup>254</sup> no país de destino, onde adquiriu a qualidade de residente, a imposto idêntico ou similar ao exigido pelo IRS, nos termos do art. 16º, nº 15, do CIRS<sup>255</sup>.

---

<sup>249</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 119.

<sup>250</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 164-165, nota 346.

<sup>251</sup> Cfr. RAMOS, Diogo Ortigão; MATOS, Pedro Vidal. A aplicação em Portugal das convenções para evitar a dupla tributação internacional. In: FERREIRA, Eduardo Paz. et al (coord). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. I. Coimbra: Almedina, 2013, p. 402.

<sup>252</sup> Cfr. o item “4.4.2.6. Prova da nova residência”.

<sup>253</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 76.

<sup>254</sup> Entendendo que a tributação deve ser efetiva, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 165-167 e 169-171.

<sup>255</sup> Como diz Pedro Roma, “trata-se de uma exceção à exceção”. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 164-165, nota 346.

Se o país de destino for um Estado membro da União Europeia, não haverá nenhuma outra condicionante. Se for um país do Espaço Económico Europeu não membro da UE, o afastamento da exceção dependerá também da existência de intercâmbio de informações em matéria fiscal e cooperação administrativa no domínio da fiscalidade entre o país e Portugal. Por fim, se o país não for da UE nem do EEE, o afastamento da exceção dependerá de a tributação no país de destino ser a uma taxa não inferior a 60% daquela que seria aplicável no regime dos residentes em Portugal<sup>256</sup>.

Se não fossem previstas estas hipóteses de retorno à regra do último dia de permanência, o alargamento até o último dia do ano teria ampla aplicação, pois que não é incomum a mudança para outro país após a permanência por mais de 183 dias no ano, assim como não o é a obtenção de rendimento após a mudança e dentro do mesmo ano.

#### *4.4.2.3. Ao fim dos quatro anos seguintes*

Com uma outra regra de alargamento da residência fiscal, o art. 16º, nº 6, do CIRS, mantém a residência em Portugal, no ano da mudança e nos quatro subsequentes<sup>257</sup>, do sujeito de nacionalidade portuguesa que deslocalize a residência para país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável, listados em portaria<sup>258</sup>, quando não justificada e provada a mudança por razões atendíveis, nomeadamente pelo exercício no local de destino de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português. A redação é a seguinte:

“São ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões

---

<sup>256</sup> Entendendo que a taxa de tributação referida é a efetiva, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 172-174.

<sup>257</sup> Quanto à contagem desse período de alargamento, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 191-192.

<sup>258</sup> Atualmente na Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro. O art. 63º-D da LGT prevê um parecer da Autoridade Tributária antes da elaboração da portaria pelo Governo, e elenca critérios para a definição dos paraísos fiscais.

atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português”.

Este alargamento visa combater o que Alberto Xavier denomina de elisão fiscal subjetiva ou expatriação fiscal, que é a situação na qual uma pessoa transfere a residência fiscal para um país de menor tributação para escapar à tributação mais elevada<sup>259</sup>. É, portanto, uma figura que tem o objetivo de dificultar a fuga dos residentes para paraísos fiscais (off-shore)<sup>260</sup>.

Com poucas diferenças, esta disposição foi incluída em Portugal no ano de 2002<sup>261</sup>, poucos anos após a Espanha<sup>262</sup> e a Itália introduzirem normas similares. Neste último país, a introdução ocorreu na sequência do caso envolvendo o cantor Luciano Pavarotti, onde este foi absolvido da acusação de ter cometido infração fiscal, em circunstâncias relacionadas a mudança de sua residência fiscal da Itália para Mônaco<sup>263</sup>.

Para conter os excessos da norma antiabuso, em 2015 foi incluída a regra constante no n.º 7 do artigo 16.º, segundo a qual o alargamento da residência fiscal em Portugal só se mantém enquanto a deslocalização permanecer, de modo que se, após a deslocalização, o

---

<sup>259</sup> Outra medida para combater a elisão fiscal subjetiva está na aplicação de imposto de saída. Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 397-399; FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 133; PIRES, Manuel. O Código do IRS face ao direito internacional fiscal. In: *Obra Coletiva. 15 anos da reforma fiscal de 1988/89: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 94-95.

<sup>260</sup> Por coerência, Portugal não deve celebrar CDTs com os países que considera como paraíso fiscal, a fim de impedir que a residência fiscal alargada em Portugal seja afastada pelas regras de desempate. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 128, nota 283; NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 67, nota 21.

<sup>261</sup> Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (Lei do orçamento). Entrou em vigor em 1 de janeiro de 2002, conforme o art. 86.º. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 47.

<sup>262</sup> Art. 8, n.º 2, da Lei n.º 35/2006. Cfr. CARRETERO, Belén García. La residencia de las personas físicas en la legislación interna. In: CÁMARA, Pablo Chico de la (coord.). **Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos**. Pamplona: Aranzadi, 2013, cap. I, item II, letra D. Ebook; FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 133.

<sup>263</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 190. Expõe Alberto Xavier: “Um exemplo clássico de expatriação fiscal consiste na transferência de domicílio [leia-se residência] de países de forte tributação para a Suíça, de modo a beneficiar do regime de tributação *a forfait* dos estrangeiros domiciliados [leia-se residentes] neste país e que aí não exercem actividade lucrativa, os quais são tributados em função das suas despesas, estimadas em cinco vezes o valor locativo da sua residência [leia-se habitação]”. Cfr. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 397.

sujeito voltar para Portugal ou for para outro país, território ou região não considerado paraíso fiscal encerra-se a manutenção da residência fiscal por alargamento<sup>264</sup>.

#### 4.4.2.3.1. Da mudança

Esta norma só serve para os casos de deslocalização direta para paraíso fiscal, não abrangendo os casos em que o sujeito se muda primeiro para um país intermediário (ou ponte), não considerado paraíso fiscal, para depois se mudar para o destino final, um paraíso fiscal<sup>265</sup>. Assim, é uma norma relativamente fácil de ser contornada, ao menos em parte, pois, em vez de o sujeito ter de esperar aproximadamente cinco anos para se beneficiar da residência no paraíso fiscal, pode esperar apenas o tempo necessário para caracterizar a residência fiscal em um país intermediário<sup>266</sup>. Embora outros obstáculos possam surgir a depender da legislação do Estado intermediário, caso este também tenha norma que dificulte a transferência para off-shore. Se a norma for similar a de Portugal, de modo que exija a nacionalidade do sujeito para a incidência, bastará que o sujeito não seja nacional do Estado intermediário.

Caso a norma incluísse as deslocalizações indiretas, se colocaria a questão de como Portugal poderia saber, dentro do prazo de cinco anos, quando o sujeito, não mais seu residente, transferiu a residência do país de destino para um paraíso fiscal. Vislumbrando-se dois caminhos não livres de barreiras, ou seria necessário trocas de informações entre Portugal e o país de destino direto, de modo que este avisasse a Portugal sobre a ida do sujeito para paraíso fiscal (destino indireto) ou seria necessário exigir do sujeito a comprovação periódica da residência no país de destino, nos dois casos dentro do período de cinco anos.

#### 4.4.2.3.2. Razões atendíveis

---

<sup>264</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 48.

<sup>265</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 135-136; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 190-191.

<sup>266</sup> Cfr. NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 67, nota 21.

A presunção de que a mudança para paraíso fiscal foi abusiva pode ser ilidida, pois a norma dispõe que a residência fiscal não se prolongará “se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis”. Impõe-se a compreensão do que se deve entender por razões atendíveis. A norma não explica o que seriam estas razões, mas dá o exemplo de uma, que é o “exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português”. Manuel Faustino<sup>267</sup> diz que também seriam exemplos de razões atendíveis “o exercício de actividade por conta própria devidamente justificada” e “a mudança de residência por casamento”.

#### 4.4.2.3.3. Nacionalidade

Embora tenha sido dito que Portugal não utiliza a nacionalidade como elemento de conexão, esta é uma exceção<sup>268</sup>. Aqui a nacionalidade é elemento decisivo para a aplicação da norma, pois apenas aquele que tem a nacionalidade portuguesa fica sujeito a extensão temporal compulsória da residência fiscal<sup>269</sup>. Não se exige a nacionalidade exclusiva, sendo aplicável a sujeito que tenha dupla nacionalidade, desde que uma delas seja portuguesa<sup>270</sup>.

O sujeito deve ter a nacionalidade antes da deslocalização, não sendo aplicável ao sujeito que só vem a adquirir a nacionalidade portuguesa após a deslocalização, mesmo que dentro do período de alargamento<sup>271</sup>. E, existente a nacionalidade no momento em que o sujeito deixa Portugal, a posterior extinção da nacionalidade não afetará o alargamento iniciado.

Questionável na norma é o fato de os sujeitos não possuidores de nacionalidade portuguesa ficarem livres para deslocalizarem a residência fiscal para paraísos fiscais, criando uma desigualdade baseada na nacionalidade<sup>272</sup>. Isso coloca a questão de ser ou não a nacionalidade um elemento adequado para a determinação da tributação.

---

<sup>267</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 135.

<sup>268</sup> Cfr. item “1.4.3. Nacionalidade”.

<sup>269</sup> Cfr. NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 66, nota 19.

<sup>270</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 134.

<sup>271</sup> Em sentido contrário, cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 134.

<sup>272</sup> Cfr. SILVA, Anabela; NEVES, Mário. Deslocalização da residência fiscal por nacionais portugueses. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 147.

No âmbito da União Europeia, o art. 18º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) dispõe o seguinte: “No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”. Constando de modo mais específico no art. 45º, nº 1, do TFUE, que: “A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho”<sup>273</sup>.

No Caso Gilly (C-336/96), o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) foi instado a decidir sobre uma questão envolvendo a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada em 1959 entre a Alemanha e a França, ainda hoje em vigor, na qual a nacionalidade é um elemento determinante para a definição do Estado que tributa o sujeito, no que se refere a uma regra específica. O art. 14, nº 1, desta CDT diz que, nos casos de rendimentos pagos por um Estado a residente do outro Estado, a tributação deve ocorrer tão somente pelo Estado da fonte, exceto se o sujeito, não tendo nacionalidade do Estado da fonte, tiver nacionalidade do Estado da residência, situação esta em que a tributação se dá apenas pelo Estado da residência. Ou seja, a nacionalidade pode excepcionar a regra de que o Estado que paga dispõe do direito de tributar<sup>274</sup>.

Questionado se a utilização da nacionalidade seria compatível com os então arts. 6º e 48º, nº 2, do Tratado que instituiu a antiga Comunidade Europeia (TCE), correspondentes aos atuais artigos 18º e 45º, nº 1, do TFUE (supracitados), o TJUE decidiu, em 12 de maio de 1998, que a questão deveria ser analisada a luz do art. 48º, por mais especializado do que o art. 6º, e que aquele artigo não se opõe ao art. 14, nº 1, da CDT, que determina o Estado tributante com base na nacionalidade do sujeito, nos seguintes termos<sup>275</sup>:

“Embora o critério da nacionalidade surja, como tal, no artigo 14.º, n.º 1, segunda frase, para efeitos da repartição da competência fiscal, tais diferenciações não

<sup>273</sup> Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu>>.

<sup>274</sup> Disponível em: <<https://www.impots.gouv.fr/portail/les-conventions-internationales>>. Conforme traduzido no acórdão, o art. 14, nº 1, desta CDT diz o seguinte: “Os vencimentos, salários e remunerações análogas, bem como as pensões de reforma pagas pelos Estados contraentes, pelos *Länder* ou por pessoas colectivas de direito público desse Estado ou *Land*, a pessoas singulares residentes no outro Estado em razão de serviços administrativos ou militares actuais ou anteriores, só são tributáveis no primeiro Estado. Contudo, esta disposição não se aplica no caso de as remunerações serem pagas a pessoas que tenham a nacionalidade do outro Estado, sem serem, simultaneamente, nacionais do primeiro Estado; nesse caso, as remunerações só são tributáveis no Estado em que essas pessoas têm residência”. Disponível em: <<https://curia.europa.eu>>, p. 2827. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 58-59.

<sup>275</sup> Disponível em: <<https://curia.europa.eu>>, p. 2829-2837 e 2841-2842.



podem ser consideradas constitutivas de discriminações proibidas nos termos do artigo 48.º do Tratado. Com efeito, tais diferenciações são consequência, na ausência de medidas de unificação ou de harmonização de âmbito comunitário, designadamente, nos termos do artigo 220.º, segundo travessão, do Tratado, da competência de que gozam as partes contratantes para definir, a fim de eliminar a dupla tributação, os critérios de repartição entre si dos respectivos poderes de tributação

[...]

No caso vertente, a primeira frase do n.º 1 do artigo 14.º da convenção retoma o conteúdo da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da convenção-modelo da OCDE. É certo que a sua segunda frase afasta o princípio do Estado pagador quando o contribuinte tenha a nacionalidade de outro Estado contratante, sem ao mesmo tempo ser nacional do primeiro Estado, mas este mesmo tipo de exceção, em qualquer caso, fundada parcialmente no critério da nacionalidade, encontra-se na alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da convenção-modelo para o caso de os serviços serem prestados noutra Estado contratante e o contribuinte ser um residente neste Estado «que (i) possui a nacionalidade desse Estado ou (ii) não se tornou residente nesse Estado no intuito exclusivo de prestar esses serviços».

Se extrai desse acórdão que a nacionalidade é um elemento de conexão adequado a repartição da competência tributária, senão de um modo geral, ao menos, de um modo mitigado, a fim de eliminar as situações de dupla tributação decorrentes de dupla residência.

Para reforçar a sua fundamentação, o acórdão faz uma referência ao Modelo de Convenção da OCDE, mencionando um artigo em que a nacionalidade também é elemento determinante para a definição do Estado tributante. De fato, pelo art. 19º, nº 1 e 2, os rendimentos pagos por um Estado só devem ser tributados por este mesmo Estado, salvo se o sujeito for residente e nacional de outro Estado, situação em que somente este último Estado deve tributar os rendimentos<sup>276</sup>.

---

<sup>276</sup> “1. a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagos por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado. b) Contudo, esses salários, vencimentos e outras remunerações similares são tributáveis exclusivamente no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente desse Estado que: (i) Seja seu **nacional**; ou (ii) Não se tenha tornado seu residente unicamente com o fim de prestar os ditos serviços. 2. a) Não obstante o disposto no número 1, as pensões e outras remunerações similares pagas por um Estado Contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer diretamente, quer através de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado. b) Contudo, essas pensões e outras remunerações similares são tributáveis exclusivamente no outro Estado Contratante, se a pessoa singular um residente e um **nacional** desse Estado”. (grifamos)

Esse uso da nacionalidade no MCOCDE, por sua vez, decorre<sup>277</sup> da Convenção sobre Relações Diplomáticas, onde é exigida a ausência de residência permanente e/ou nacionalidade no país acreditador para que os agentes diplomáticos, os membros do pessoal administrativo, técnico e de serviço da missão, os criados particulares dos membros da missão e os familiares dos agentes diplomáticos possam gozar de isenção tributária sobre os rendimentos, conforme os arts. 34º, 37º e 38º. É uma isenção concedida para que eles fiquem sujeitos apenas ao poder tributário do Estado acreditante<sup>278</sup>.

A utilização nesta convenção da nacionalidade como elemento determinante para a tributação não está destinada à eliminação da dupla residência, mas, sim, à promoção de proteções diplomáticas, o que afasta em muito da função da utilização da nacionalidade na CDT entre a Alemanha e a França. Além de que, a utilização da nacionalidade na convenção diplomática parece ser uma decorrência natural do papel central que esta assume em toda a convenção, onde a pertença de nacionalidade do agente diplomático e dos demais membros da missão no Estado acreditante é requisito para várias prerrogativas<sup>279</sup>.

Mas tem outro artigo da Convenção-modelo da OCDE que coloca a nacionalidade como elemento determinante para a definição do Estado tributante, tendo por escopo a eliminação da dupla residência. De acordo com o art. 4º, nº 2, “c”, em caso de dupla residência fiscal e não sendo suficiente outros critérios prioritários previstos para a definição da residência fiscal prevalecente, o sujeito deverá ser considerado residente apenas no Estado em que seja nacional<sup>280</sup>.

---

<sup>277</sup> Cfr. o parágrafo 4 dos comentários ao art. 19 do MCOCDE; DENZA, Eillen. **Diplomatic law: commentary on the Vienna Convention on Diplomatic Relations**. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2016, comentário ao art. 34º, item “The general exemption”. Ebook.

<sup>278</sup> Em síntese, a isenção concedida ao agente diplomático se justifica por, ao menos, três motivos: a) pelo princípio de que um soberano não tributa outro; b) para afastar interferências do Estado acreditador no desempenho das funções diplomáticas; e c) impedir uma sucessão, ou mesmo sobreposição, de regimes tributários sobre o diplomata, dada a atuação em vários Estados. Os dois últimos motivos também justificam a extensão da isenção para os familiares, criados e demais membros da missão. Cfr. DENZA, Eillen. **Diplomatic law: commentary on the Vienna Convention on Diplomatic Relations**. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2016, comentários aos arts. 34º, item “General background”, e 37º. Ebook; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 63.

<sup>279</sup> Como, à título de exemplo, pode se perceber pelo art. 8º, onde consta o seguinte: “Os membros do pessoal diplomático da missão deverão, em princípio, ter a nacionalidade do Estado acreditante. 2. Os membros do pessoal diplomático da missão não poderão ser nomeados de entre pessoas que tenham a nacionalidade do Estado acreditador, excepto com o consentimento do referido Estado, que poderá retirá-lo em qualquer momento. 3. O Estado acreditador pode reservar-se o mesmo direito a nacionais de terceiro Estado que não sejam igualmente nacionais do Estado acreditante”.

<sup>280</sup> O termo nacional inclui o sujeito que tem nacionalidade ou cidadania, conforme o art. 3, nº 1, alíneas “g” e “i”, do MCOCDE.

Portanto, pode-se concluir que o uso da nacionalidade como critério para a definição da residência é justificável quando se destina a eliminar ou mitigar a dupla tributação ou quando se relaciona a questões em que a nacionalidade tem papel central, como nas relações diplomáticas. Mas a discriminação feita por Portugal no sentido de aplicar regra antiabuso apenas aos seus nacionais parece ferir o princípio da igualdade, pois, embora seja aceitável que o Estado imponha deveres específicos aos seus nacionais, a permissão/proibição de prática abusiva não pode ser direcionada para determinadas nacionalidades. Ao que parece, Portugal excluiu os que não tem sua nacionalidade da regra antiabuso como uma medida de atração dos estrangeiros.

#### 4.4.2.4. Retorno no ano seguinte

A norma do art. 16º, nº 3, segunda parte, do CIRS, em conjunto com a prevista no art. 16º, nº 16, do CIRS<sup>281</sup>, fazem com que a residência fiscal não seja afastada quando o sujeito readquire a residência em Portugal no ano seguinte ao ano em que a perdeu<sup>282</sup>. É como se o sujeito não tivesse deixado o país, pois há uma continuidade da residência por imposição legal. A norma do nº 16 do art. 16 trata da extensão da residência fiscal do ano da saída, enquanto a norma do nº 3 do mesmo artigo trata da extensão da residência fiscal do ano do retorno. Estas duas normas acabam por manter um efeito antiabusivo do regime anual que é referido por Gustavo Courinha, quando este fala do regime português anterior a reforma de 2014<sup>283</sup>:

“Ao gerar a extensão a todos os rendimentos anuais dos efeitos da detenção prévia ou da aquisição tardia da qualidade de residente, a lei erige um prolongamento da

---

<sup>281</sup> Cujá redação é: “Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade”. Para Manuel Faustino os nº 3, segunda parte, e 16 do art. 16º do CIRS se sobrepõem totalmente, de modo a considerar inútil a existência simultânea das duas regras. Não concordamos com este autor, mas sim com Pedro Roma, segundo o qual a primeira regra trata do ano da saída, enquanto a segunda do ano do retorno (o ano seguinte ao da saída). Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 139; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 154-157.

<sup>282</sup> Não é qualquer estadia no ano anterior que atrai a aplicação dessa regra, mas a caracterização da residência no ano anterior. Em sentido contrário, ao qual não concordamos, cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 75, nota 92.

<sup>283</sup> Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 108.

obrigação tributária; [adquirindo ou] readquirindo a dita condição de residente, o contribuinte passará a ter de englobar os ganhos obtidos desde o início do ano ou até ao final do ano, o que neutraliza, em larga medida, o efeito da deslocalização elisiva temporária da residência”.

Assim o legislador tentou manter os efeitos entendidos como positivos do regime anual criando exceções ao regime parcial, a fim de encontrar uma harmonia entre a facilidade de mobilidade internacional e o combate à evasão fiscal por deslocalizações artificiais. O problema desta medida está na presunção absoluta de que a mudança é abusiva, pois não permite ao sujeito provar que a mudança se deveu por razões atendíveis, como é previsto no caso do art. 16º, nº 6, do CIRS.

#### *4.4.2.5. Funcionários da União Europeia*

O art. 13º, § 1º, do Protocolo (nº 7) relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia dispõe que o funcionário da União Europeia que, no momento da sua entrada ao serviço da União e exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, se mude de um Estado-Membro para outro permanecerá como residente fiscal do primeiro. É um critério de alargamento da residência fiscal. A redação é a seguinte:

“Para efeitos da aplicação dos impostos sobre o rendimento ou sobre o património e do imposto sucessório, bem como para efeitos da aplicação das convenções concluídas entre os Estados-Membros da União, destinadas a evitar a dupla tributação, os funcionários e outros agentes da União que, exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, fixem a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o do país onde tenham o domicílio fiscal no momento da sua entrada ao serviço da União, são considerados, quer no país da residência, quer no país do domicílio fiscal, como tendo conservado o domicílio neste último Estado, desde que se trate de membro da União. Esta disposição é igualmente aplicável ao cônjuge, desde que não exerça qualquer actividade profissional própria, e aos filhos a cargo e à guarda das pessoas referidas no presente artigo”.

Embora a norma fale em domicílio fiscal, o assunto tratado é o da residência fiscal, pois a questão está relacionada a conexão com ordenamento jurídico, e não a ligação com

região do território de um ordenamento jurídico<sup>284</sup>. A norma diz, por outras palavras, que a mudança para outro país não altera a residência fiscal, embora denomine esta por domicílio fiscal<sup>285</sup>.

Conforme esta regra, a residência fiscal não poderá findar enquanto o sujeito que preencheu os requisitos desta norma continue a exercer a função a serviço da União Europeia. Encerrada a função na União, a residência fiscal alargada também se encerrará, devendo o sujeito retornar ao país de origem se quiser, ainda, manter àquela residência fiscal. Caso o sujeito não volte a Portugal, coloca-se a questão de saber se a residência em Portugal se encerrará com o último dia do sujeito como funcionário da União ou se se findará no último dia do ano em que o sujeito foi funcionário da União. Por outras palavras, coloca-se a questão de saber se esse alargamento se rege por um regime anual ou parcial.

A resposta deve ser buscada na legislação interna de cada país da União Europeia, já que o Protocolo se limita a estender a residência fiscal fixada pelas normas internas de cada Estado membro. Como existe em Portugal tanto o regime parcial como o anual de residência fiscal, a resposta a questão dependerá de qual regime o sujeito estava enquadrado antes de se tornar funcionário da UE, se era residente pelos critérios dos mais de 183 dias ou da residência habitual, a residência se encerrará no último dia da função, se era residente pelos critérios do tripulante ou do funcionário no estrangeiro, a residência se findará no último dia do ano.

Vale salientar, todavia, que o país da residência fiscal não poderá tributar os rendimentos pagos pela União Europeia, já que o art. 12º, § 2º, do mesmo Protocolo, fixa que: “Os funcionários e outros agentes da União ficam isentos de impostos nacionais que incidam sobre os vencimentos, salários e emolumentos pagos pela União”. Isso porque, conforme o § 1º do mesmo artigo, a própria União Europeia já tributa o rendimento por ela pago. Situação que não retira a relevância da residência fiscal alargada, já que outros rendimentos eventualmente recebidos poderão ficar sujeitos à tributação no país da residência fiscal.

#### *4.4.2.6. Prova da nova residência*

---

<sup>284</sup> Cfr. o item “3.2.1. Domicílio fiscal”.

<sup>285</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 129-130.

Como decorre do princípio da não apatridia fiscal<sup>286</sup>, as regras de residência fiscal devem impedir que um sujeito seja um apátrida fiscal, isto é, fique sem qualquer residência fiscal em um período qualquer. A melhor forma de se efetivar esse imperativo é exigir, além do fim do cumprimento dos critérios que caracterizam a residência, que o sujeito comprove a aquisição de residência fiscal em outro país<sup>287</sup>.

Em harmonia com o citado princípio, a administração portuguesa vem exigindo que o sujeito comprove a nova residência fiscal como um dos requisitos para a mudança do seu status de residente para não residente em Portugal<sup>288</sup>. O problema é que a legislação portuguesa não prevê tal exigência, senão de modo implícito e com amplitude limitada, como é possível extrair do art. 16º, nº 6, do CIRS<sup>289</sup>.

Como já abordado<sup>290</sup>, a norma citada, em suma, mantém a residência fiscal em Portugal, no ano da mudança e nos quatro subsequentes, do sujeito de nacionalidade portuguesa que deslocalize a residência para país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável. O Estado Português somente poderá saber se o sujeito deslocalizou a residência para paraíso fiscal se o sujeito informar (e comprovar) em que país adquiriu a nova residência fiscal, estando implícito nesta norma a obrigação de o sujeito fazer prova da nova residência, pois de modo contrário haveria total ineficácia da norma. Assim, o sujeito deve comprovar a nova residência, sob pena de continuar a ser considerado residente em Portugal pelo tempo previsto na norma. Essa norma também combate a possibilidade de o sujeito se tornar um apátrida fiscal, pois, se a norma combate a mudança para paraíso fiscal, por igual ou maior razão combate a deslocalização da residência fiscal para lugar nenhum, de modo que o sujeito não poderá se livrar do alargamento desta norma sob o argumento de que não tem residência fiscal em país algum. Ressalvadas as situações

---

<sup>286</sup> Cfr. o item “3.7.3. Princípio da não apatridia”.

<sup>287</sup> Em sentido contrário ao nosso, José Guerra defende a inexistência de qualquer princípio de direito fiscal internacional que imponha a comprovação da aquisição de nova residência fiscal ou que seja contra a figura do apátrida fiscal. Cfr. GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 21-22.

<sup>288</sup> Sobre a exigência da administração fiscal, embora não acompanhem todos os seus entendimentos, como demonstramos no texto, cfr. GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 20-22; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 120-124.

<sup>289</sup> Portanto, não concordamos com Pedro Roma quando este diz “que o legislador não pode obrigar um sujeito passivo a ser considerado residente fiscal noutra território para que deixe de ser considerado residente fiscal em Portugal”. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 171.

<sup>290</sup> Cfr. o item “4.4.2.3. Ao fim dos quatro anos seguintes”.

em que não exista a figura da residência fiscal no país de destino, como era o caso da Angola a pouco tempo<sup>291</sup>. Sendo este o caso, não podendo o sujeito comprovar a residência no destino, deverá ser comprovada ligações com o país de destino.

A limitação deste dispositivo está na sua aplicação restrita aos sujeitos de nacionalidade portuguesa, não podendo ser invocada como fundamento legal para exigir prova da nova residência fiscal aos sujeitos que não tenham nacionalidade portuguesa, para além de que o sujeito poderia se tornar apátrida após o período previsto de extensão da residência.

Uma norma que poderia justificar a exigência da prova da nova residência também para o sujeitos de nacionalidade não portuguesa seria a do art. 16º, nº 14, do CIRS, onde é previsto que a residência se encerrará no fim do ano quando, no ano da saída, o sujeito tenha permanecido em Portugal mais de 183 dias e tenha obtido, após a saída, rendimentos sujeitos ao IRS. Para saber se, após a saída, o sujeito recebeu rendimentos de fonte estrangeira, Portugal dependerá da informação do próprio sujeito passivo sobre rendimentos recebidos posteriormente ou da troca de informações com o país em que o sujeito adquiriu a nova residência fiscal (embora essa troca possa também não ser suficiente), o que pressupõe, neste último caso, que o sujeito informe (e comprove) qual é o país<sup>292</sup>. Ou, então, porque a regra do art. 16º, nº 15, do CIRS, permite afastar o alargamento previsto no nº 14 quando o sujeito prove que foi tributado no país de destino com base na residência (ou domicílio), o que pressupõe a configuração da residência do sujeito no país de destino<sup>293</sup>. De todo modo, a exigência de comprovação da nova residência com base nestas duas normas seria pouco persuasiva, tendo em vista que a única consequência da não apresentação seria o alargamento até o final do ano, quando, a partir de então, o sujeito poderia gozar do status de apátrida fiscal.

Quanto à forma de provar a nova residência fiscal, a administração tributária portuguesa exige que o sujeito apresente um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades do outro país<sup>294</sup>.

---

<sup>291</sup> Cfr. PAIVA, Pedro; NIZA, Pedro. Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 43.

<sup>292</sup> Cfr. o item “4.4.2.6. Prova da nova residência”.

<sup>293</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 168-169.

<sup>294</sup> Cfr. PAIVA, Pedro; NIZA, Pedro. Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 41-45.

É de se concluir que o princípio da não apatridia impõe a exigência de comprovação da nova residência fiscal, porém, à luz do princípio da legalidade, esta exigência deve ser prevista na lei, o que ainda não ocorre em Portugal, senão de modo limitado.

#### 4.4.3. Obrigação de informação

Ao sujeito é imposta a obrigação de informar a sua mudança de situação de residente para não residente (e vice-versa) à administração tributária, como consta no art. 19º, nº 5, da LGT: “Sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à administração tributária”<sup>295</sup>. Porém, a norma nada fala sobre os efeitos decorrentes da ausência dessa informação, diferentemente do que ocorre quanto ao domicílio fiscal, ao qual o art. 19º, nº 4, da LGT diz: “É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária”. Regra similar deveria constar para a residência fiscal. Não obstante, por decorrência do descumprimento da obrigação prevista no nº 5 do supracitado artigo, Helena Magno informa que a administração fiscal tem vindo a presumir a continuação da residência fiscal<sup>296</sup>. Não haveria de ser diferente já que a administração fiscal, em princípio, não sabe da mudança de residência fiscal até que o sujeito a informe.

O prazo de 60 dias inicia no dia em que o sujeito pode descobrir o último dia de residência em Portugal, pois, em algumas situações, a perda da residência dependerá de fatos que só serão conhecidos no futuro<sup>297</sup>. Um exemplo é a situação em que o sujeito não sabe se vai ficar tempo suficiente para ser configurado residente fiscal no outro país de destino. Assim, a comunicação da alteração deve ter efeitos retroativos para a o dia em que começou a residência fiscal no outro país<sup>298</sup>.

---

<sup>295</sup> Sobre o procedimento de comunicação de alteração de residência para fora de Portugal, cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 173; CONSTANTINO, Susana; VERÍSSIMO, Tiago. Alterações do estatuto de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 37-40.

<sup>296</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 32.

<sup>297</sup> Cfr. SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 32.

<sup>298</sup> Informando que a Autoridade Tributária não reconhece os efeitos retroativos, cfr. CONSTANTINO, Susana; VERÍSSIMO, Tiago. Alterações do estatuto de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 40.



O art. 13º, nº 12, do CIRS, diz o seguinte: “O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário”. Embora esta norma fale em domicílio fiscal, Rui Morais a utiliza para efeitos de residência fiscal, dizendo este autor que o sujeito, que deixa de preencher os requisitos para ser considerado residente fiscal e não altera a sua inscrição registral para não residente, continuará como residente fiscal até que venha a provar a sua não residência fiscal no país<sup>299</sup>. Ao que parece, então, o referido autor interpreta a norma do seguinte modo: o domicílio fiscal faz presumir a residência fiscal do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.

Não parece adequado utilizar o domicílio fiscal para presumir residência fiscal, pois este último instituto exige requisitos muito mais rigorosos para a sua configuração, para além das diferenças entre eles já abordadas no item “3.2.1. Domicílio fiscal”. Acompanhamos o entendimento de Manuel Faustino, segundo o qual a norma serve para definir se o imóvel vendido e o comprado era e é, respectivamente, para habitação própria e permanente, para fins de aplicação da isenção que a mais-valia decorrente da venda nestas circunstâncias goza, com previsão no art. 10º, nº 5 e 6, do CIRS. Não tendo esta norma, portanto, relação com residência fiscal<sup>300</sup>.

Para além da obrigação de informação prevista no art. 19º, nº 5, da LGT, no âmbito da aplicação das CDTs, a administração fiscal portuguesa exige que o não residente preencha informações em um formulário sobre seus vínculos com Portugal para que seja possível a dispensa da retenção na fonte, no todo ou em parte, sobre os rendimentos obtidos em Portugal<sup>301</sup>. Dentre outras questões, o quadro IV do Formulário Modelo 21-RFI<sup>302</sup>, indaga sobre a existência de habitação permanente e a quantidade estimada de dias de permanência em Portugal. Desse modo, Portugal condiciona o exercício do direito previsto em convenção para os não residentes ao cumprimento de um dever declarativo, no escopo de aferir a real situação do sujeito.

---

<sup>299</sup> Cfr. MORAIS, Rui Duarte. A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 7. 2015, p.18; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 32.

<sup>300</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 134-136.

<sup>301</sup> Cfr. RAMOS, Diogo Ortigão; MATOS, Pedro Vidal. A aplicação em Portugal das convenções para evitar a dupla tributação internacional. In: FERREIRA, Eduardo Paz. et al (coord). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. I. Coimbra: Almedina, 2013, p. 407, nota 45.

<sup>302</sup> Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 26/06/2019.



## 5. Ponderações sobre a parcialidade

Cabe agora analisar as questões solucionadas, mitigadas ou criadas pela inclusão do regime parcial de residência fiscal em Portugal no ano de 2015. Não obstante todas estas questões terem, em alguma medida, reflexos nacionais e internacionais para o país, classificamos as questões em internas e internacionais, colocando nestas últimas, nomeadamente, as de dupla residência e de dupla não residência.

### 5.1. Questões internas

#### 5.1.1. Retenções e pagamentos antecipados

Um dos inconvenientes do regime de residência fiscal anual é o que Paula Pereira<sup>303</sup> chama de difícil previsibilidade, pois o sujeito precisa, a partir do início de cada ano, preencher os critérios para ser considerado como residente fiscal, de modo que ele não saberá se é residente até alcançar 184 dias no território ou ter residência habitual no dia 31 de dezembro, ano após ano<sup>304</sup>.

Tendo em vista que as retenções na fonte e os pagamentos antecipados são obrigações a serem cumpridas desde o início do ano e que variam a depender da qualidade de residente ou não residente do sujeito, haverá uma insegurança jurídica na execução daquelas retenções e daqueles pagamentos até a definição da qualidade do sujeito. É uma situação em que o conhecimento das obrigações a que está sujeito desde logo depende de evento futuro, nomeadamente a caracterização ou não da residência fiscal. É uma evidente falta de coerência a obrigação ser exigida antes de se poder conhecer as circunstâncias necessárias para a determinação da obrigação.

Podem ocorrer duas situações, a não configuração da residência após o sujeito cumprir as obrigações como residente<sup>305</sup> ou, inversamente, a configuração da residência após

---

<sup>303</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 78.

<sup>304</sup> Manuel Faustino entende que um novo período de contagem se inicia, com a chegada do novo ano, apenas se o sujeito não tiver uma residência habitual. Entendimento que não acompanhamos. Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 124.

<sup>305</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 78;

o cumprimento das obrigações como não residente. Se, em uma ou em outra situação, o sujeito tiver pago valor a maior, deverá ser restituído, se tiver pago valor a menor, deverá complementar o pagamento<sup>306</sup>. No caso do pagamento a menor, o sujeito não poderá ser penalizado por não ter adivinhado o futuro<sup>307</sup>.

Na prática, o que acontecia até a reforma de 2014, conforme afirma Paula Pereira<sup>308</sup>, é que “a pessoa singular era, com frequência, sujeita a retenções na fonte às taxas aplicáveis a residentes, por exemplo relativas a rendimentos do trabalho dependente, durante os primeiros meses do ano, para depois se concluir que, ao deixar o país ainda no primeiro semestre, era afinal considerada não residente fiscal para todo o ano em causa”. Como as retenções sobre residentes tendem a ser mais gravosas do que as retenções sobre os não residentes, restaria para o sujeito a restituição do que foi pago a maior.

O regime de residência parcial resolve esse problema, pois que, após configurada a residência fiscal, independentemente da sucessão dos anos, o sujeito só deixará de ser residente quando findar a permanência ou a residência habitual, sendo desnecessário preencher a cada ano algum critério para que seja caracterizado como residente<sup>309</sup>. Desse modo, o sujeito que já era residente no ano anterior sabe desde o início do ano seguinte a sua situação jurídica, sendo desnecessária a espera de uma condição futura. Fala-se aqui das situações em que o sujeito era residente em Portugal no ano anterior, pois, caso contrário, seja no regime anual seja no parcial, quando da sua chegada, tem de preencher os requisitos para começar a ser considerado residente, ficando na situação de insegurança quanto ao

---

MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 68-69; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 111.

<sup>306</sup> Sobre o procedimento de ajuste do que foi pago para o não residente, cfr. o item “5.1.2. Declaração”.

<sup>307</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009, p. 122-123.

<sup>308</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 78. Na mesma linha do que afirmou a Comissão para a Reforma do IRS: “Em termos práticos temos, atualmente, que, durante o primeiro semestre de cada ano fiscal, a maioria dos sujeitos passivos atua no pressuposto da sua qualificação como residentes fiscais em Portugal, cumprindo as obrigações fiscais exigidas em tal situação. Contudo, sempre que um sujeito passivo muda de residência no primeiro semestre, passa a qualificar como não residente fiscal para a totalidade do ano. Isto significa a alteração de todas as obrigações fiscais que foram cumpridas até então, incluindo retenções na fonte de imposto (por alteração das taxas aplicáveis) e obrigações declarativas das entidades pagadoras”. Cfr. Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS**: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social. 2014, p. 49-50.

<sup>309</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 60; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 136-137.

modo que deve cumprir as retenções e pagamentos, não sendo este um problema exclusivo de nenhum dos regimes<sup>310</sup>.

Porém, no regime parcial há uma outra situação específica em que o sujeito também fica em uma situação de insegurança. Ela decorre das normas previstas no art. 16º, nº 3 e 16, do CIRS, que preveem a caracterização do sujeito como residente no período entre o momento em que deixou de ser residente e o momento em que voltou a adquirir a qualidade de residente, quando este retorno ocorra no ano seguinte a saída. Foi uma opção do legislador desconsiderar a perda de residência por este período, no escopo de evitar abusos, mas que tem esse efeito colateral.

Assim, em geral, o regime parcial é mais benéfico com relação as retenções e pagamentos antecipados, ressalvada a situação em que incide as regras do art. 16º, nº 3 e 16, do CIRS.

#### 5.1.2. Declaração

Uma das obrigações instrumentais do IRS constitui-se no dever de o residente fiscal apresentar uma declaração, a cada ano, relativa aos seus rendimentos e patrimônio, no escopo de fazer a autoridade tributária conhecer as informações necessárias à liquidação do imposto, consoante o art. 57º, nº 1, do CIRS. A declaração deve ser entregue de 1 de abril a 30 de junho do ano seguinte ao ano da obtenção dos rendimentos, como dispõe o art. 60º, nº 1, do CIRS.

No regime anual não há nenhum problema quanto ao prazo, pois, embora não soubessem no início, ao fim do ano da obtenção dos rendimentos todos os sujeitos já sabem se preencheram ou não algum dos critérios para serem considerados residentes, tendo, por isso, o conhecimento necessário para apresentar a declaração de 1 de abril a 30 de junho do ano seguinte. Já no regime parcial o sujeito pode iniciar a permanência em outubro de um ano e só preencher o critério dos mais de 183 dias em setembro do ano seguinte, quando já encerrado o prazo para a entrega da declaração relativa ao ano anterior.

Para impedir esse problema no regime parcial, Richard Vann entende que a residência fiscal só pode ser configurada para o ano em que o período de 12 meses tenha o

---

<sup>310</sup> Pedro Roma dá um exemplo envolvendo o regime parcial, mas situação análoga poderia ocorrer no regime anual. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 149-150.

termo final<sup>311</sup>, diferentemente do que é previsto em Portugal. Assim, segundo o citado autor, utilizando o exemplo anterior, embora o sujeito tenha chegado em outubro do ano anterior, o início da residência só seria em janeiro do ano seguinte. O período de permanência em ambos os anos seria contabilizado para o preenchimento do critério dos mais de 183 dias, mas a residência só se iniciaria no início do ano seguinte ao da chegada.

A proposta do autor não parece ser a melhor, pois mitiga o princípio do regime parcial de que o sujeito deve ser considerado residente pelo período de efetiva residência, pois desconsidera o período de permanência do ano da chegada. E, principalmente, porque é possível resolver a questão sem mitigar este princípio, nomeadamente pela concessão de um prazo especial para a apresentação da declaração. É o que prevê a legislação portuguesa, que permite ao sujeito a apresentação da declaração nos 30 dias imediatos à caracterização da residência, conforme a regra do art. 60º, nº 2, do CIRS, e sem a incidência de juros compensatórios ou outro ônus pela declaração atrasada, tendo em vista que o sujeito não deu causa ao atraso<sup>312</sup>. Pode acontecer também de o sujeito ter apresentado uma declaração como residente parcial e depois ser considerado residente anual por decorrência do art. 16º, nº 16, do CIRS<sup>313</sup>. Nesta hipótese o sujeito também pode se valer do art. 60º, nº 2, do CIRS, para modificar a declaração nos 30 dias imediatos à mudança do período de residência. Sobre esta questão vale o exemplo de Helena Magno<sup>314</sup>:

“Armando saiu de Portugal em 15 de abril do ano N, tendo ido trabalhar para o Estado XX. Assim, é considerado residente em Portugal, no ano N, de 1 de janeiro a 15 de abril e não residente de 16 de abril a 31 de dezembro desse ano N, ou seja, é residente fiscal parcial no ano N. Para que os rendimentos obtidos de 1 de janeiro a 15 de abril sejam tributados, apresenta uma declaração Modelo 3 de IRS, referente a esse período de residência, não carecendo de entregar outra pelo período de não residência porque não obteve rendimentos em Portugal. Porém, em 10 de abril do ano N + 1 volta para Portugal e torna-se residente nesse ano N + 1.

---

<sup>311</sup> Cfr. VANN, Richard J. International aspects of income tax. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**, vol. II. International Monetary Fund, 1998, p. 13.

<sup>312</sup> Nesse sentido, cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 139-140; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 140.

<sup>313</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 139.

<sup>314</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 77-78.

Por aplicação da cláusula do artigo 16.º, n.º 16, do CIRS, é considerado residente por todo o ano N e terá, em consequência, que apresentar uma declaração Modelo 3 de substituição relativamente ao ano N (no qual passará a ser considerado residente todo o ano), devendo declarar os rendimentos obtidos no Estado XX no anexo J, para serem objeto de tributação em Portugal”.

Além de que, no caso de o sujeito ter direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nas situações em que tenha recebido rendimento de fonte estrangeira durante a residência em Portugal e seja tributado pelo país da fonte, o fim do prazo de entrega da declaração é prorrogado até o dia 31 de dezembro, quando o montante pago no Estado da fonte não esteja determinado até o dia 30 de junho, como prevê o art. 60º, nº 3, do CIRS<sup>315</sup>.

Outra questão é que, a partir da reforma de 2014, o sujeito não residente pode ficar obrigado a apresentar declaração em Portugal caso obtenha rendimento no país. Assim, o sujeito que seja considerado residente e não residente com relação a um mesmo ano, em exceção à regra geral de entrega de uma única declaração Modelo 3 por ano fiscal<sup>316</sup>, pode ficar obrigado a apresentar duas declarações em Portugal, uma para o período de residência e outra para o de não residência, conforme a regra do art. 57º, nº 6, do CIRS. Dizemos pode, porque apenas ficará obrigado a apresentar declaração referente ao período de não residência caso obtenha rendimento em Portugal neste período<sup>317</sup>.

A inclusão da obrigação de apresentação de declaração para os não residentes teve por escopo substituir a antiga forma de reembolso das retenções na fonte excessivas. Antes, conforme previa o Ofício-Circulado nº 20103/2005 da então DGCI, o não residente deveria apresentar uma reclamação graciosa para solicitar o reembolso, o que tendia a gerar mais custos para o contribuinte e para a administração tributária. Pelo procedimento atual, mais eficiente, o sujeito apresenta uma declaração que é recebida e processada de forma automática pelo sistema de liquidação da AT<sup>318</sup>.

---

<sup>315</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 93; ALVES, Nuno; NETO, Marta. O crédito de imposto: alguns problemas práticos. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 57-59.

<sup>316</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 93.

<sup>317</sup> MORAIS, Rui Duarte. A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 7. 2015, p.18-19.

<sup>318</sup> Cfr. Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS**: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social. 2014, p. 78; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 68-69; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 111-115; FREITAS, Joana Aranda; AMPARO, Gabriel. Dispensa/reembolso de

Pelo exposto, o regime parcial não demonstra nenhum prejuízo com relação ao cumprimento da obrigação acessória de declaração.

### 5.1.3. Capacidade contributiva

Os limites quantitativos das deduções, sejam as específicas ou à coleta, e a progressividade das taxas são elaboradas tendo por referência um período anual de obtenção de rendimento. À luz disso, se coloca a questão sobre como deve se dar a aplicação destes institutos nos casos de residência fiscal parcial, tendo em vista que o período de residência é menor que o período anual.

#### 5.1.3.1. Deduções

A aplicação dos mesmos limites anuais de deduções aos residentes parciais acaba por favorecer estes residentes em detrimento dos residentes anuais, pois o sujeito com residência parcial em dois países, uma em cada parte do ano, poderia usufruir dos limites anuais de cada um dos Estados, de modo a ter um limite de dedução global no ano superior ao que teria se fosse residente em apenas um dos países<sup>319</sup>.

Para impedir essa desigualdade injustificada em favor dos residentes parciais é necessária a aplicação dos limites de deduções de modo proporcional ao tempo de residência do sujeito<sup>320</sup>. Assim, por exemplo, considerando que o limite anual de uma dedução fosse 365 euros, o sujeito que tivesse residência por 100 dias poderia deduzir até 100 euros. Supondo o mesmo limite no outro país, em que teve residência por 265 dias, poderia deduzir neste até o limite de 265 euros, totalizando uma dedução total igual a que teria direito se fosse residente anual em apenas um dos países.

---

retenções na fonte efectuadas a não residentes. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 137-141.

<sup>319</sup> Quanto à dedução de perdas, Helena Magno entende que é inaplicável aos residentes parciais, “uma vez que não existirão rendimentos produzidos em Portugal que permitam a sua aplicação”. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 96 e 104.

<sup>320</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 94-95 e 104; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 193-200.



O problema, como observa Manuel Faustino, é que a lei portuguesa não prevê nenhuma aplicação proporcional das deduções, o que impõe a concessão integral dos limites de deduções anuais aos residentes parciais<sup>321</sup>. Concordando, Helena Magno expõe que o regime parcial cria uma desvantagem para o Estado português decorrente de uma tributação despropositadamente menor sobre os residentes parciais<sup>322</sup>. Já Pedro Roma vai mais além e entende pela inconstitucionalidade das normas de cálculo do regime parcial, por violação ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, decorrentes dos arts. 13º e 104º da CRP<sup>323</sup>.

De fato, o legislador poderia ter incluído uma norma expressa no sentido de prever a aplicação proporcional das deduções, porém entendemos que tal ausência não impede uma aplicação proporcional dos limites, à luz de uma interpretação sistemática, pois se um limite é estabelecido com base em um período, decorre que a mudança do período interfere no limite.

De todo modo, entenda-se que as normas atuais permitem ou não uma aplicação proporcional, o certo é que o regime parcial, pela sua natureza, não causa nenhum prejuízo ao regime de deduções, desde que haja uma proporcionalidade na aplicação dos limites das deduções.

### 5.1.3.2. *Taxas*

As taxas aplicáveis são determinadas com base na quantidade de rendimentos recebidos no ano, de modo que elas aumentam na medida em que os rendimentos ampliam, característica esta a que se designa de progressividade. Sendo a residência parcial é certo que os rendimentos a serem tributados (matéria coletável) serão os obtidos durante a residência, pois a residência delimita o período de tributação, mas coloca-se a questão de

---

<sup>321</sup> Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 138; FAUSTINO, Manuel. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de fiscalidade**: vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 222; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 104; NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 73, nota 36.

<sup>322</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 103.

<sup>323</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 200.

como adequar a tabela anual de taxas aos rendimentos obtidos em um período inferior ao anual<sup>324</sup>.

Se for aplicada a tabela anual aos rendimentos recebidos durante o período da residência parcial, haverá uma significativa vantagem em dividir a residência fiscal entre dois países, dentro de um ano, pois que a divisão dos rendimentos entre os países diminuirá o nível das taxas a que ficará sujeito<sup>325</sup>. Assim, hipoteticamente, considerando que em dois países as taxas são de 10% para rendimentos de até 10.000 euros e de 20% para rendimentos de até 20.000 euros, o sujeito que, dentro de um ano, tivesse residência parcial em cada um desses países e obtivesse 10.000 euros em cada um seria tributado a uma taxa de 10%, diferentemente da tributação a uma taxa de 20% a que ficaria sujeito se tivesse residência em apenas um país.

Poderia se propor então que fosse considerado todos os rendimentos recebidos no ano para fins de determinação das taxas aplicáveis, inclusive os que foram obtidos no período de não residência, no escopo de manter a igualdade entre os residentes anuais e os parciais<sup>326</sup>. Situação análoga a esta ocorre na figura da isenção com progressividade, que é um dos métodos utilizados para evitar a dupla tributação entre o país da fonte e da residência, em que este último isenta de tributação o rendimento obtido no estrangeiro, isto é, o exclui da matéria coletável, mas utilizada este rendimento para definir as taxas aplicáveis<sup>327</sup>. O problema de se considerar todo o rendimento anual para a definição da taxa no caso da residência parcial é que o Estado ultrapassa os limites do período da residência do sujeito,

---

<sup>324</sup> Cfr. NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 74.

<sup>325</sup> Esse foi o argumento aduzido por Luxemburgo, no Caso Biehl (C-175/88) do TJUE, para justificar a impossibilidade de um sujeito que deixou de ser residente durante o ano poder ser restituído dos valores retidos na fonte a mais. No entanto, corretamente, o TJUE não acolheu a defesa de Luxemburgo, pois o argumento não justificaria um tratamento dos residentes parciais de modo mais desfavorável do que o dos residentes anuais, nomeadamente no caso em que o residente parcial não tivesse recebido nenhum rendimento além dos obtidos em Luxemburgo durante a residência, pois não obteria nenhum benefício pela mudança da residência, mas, pelo contrário, levaria o prejuízo de não poder ser restituído. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 54-55.

<sup>326</sup> Como defende Pedro Roma. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 193-200; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 104.

<sup>327</sup> É de se ressaltar que o método a isenção com progressividade cria uma igualdade apenas quanto às taxas aplicáveis na residência, porque os rendimentos estrangeiros são tributados pelas taxas do país da fonte e não entram no rendimento coletável da tributação na residência. Assim, a tributação com taxas igualitárias no país da residência não compensa a tributação favorável no país da fonte. Como diz Pedro Roma, “em certos casos há uma vantagem, para os sujeitos passivos, na sujeição dos rendimentos a uma taxa fixa (enquanto não residentes fiscais no Estado da fonte), dado que essa parte do rendimento pode escapar à progressividade do imposto no Estado da residência”. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 66-67.

utilizando rendimentos obtidos antes ou depois da residência<sup>328</sup>. No caso do método da isenção com progressividade não há esse problema, pois o Estado não ultrapassa o período da residência, apenas isenta alguns rendimentos recebidos no período da residência, mantendo a sua contabilização para a definição das taxas.

A solução seria a aplicação da tabela anual de taxas de modo proporcional a quantidade de dias da residência parcial do sujeito, em uma sistemática que pode ser denominada de *pro rata temporis*<sup>329</sup>. Com a utilização de regra de três é possível proporcionalizar a tabela anual prevista no art. 68º do CIRS para qualquer outro período diferente do anual. Por exemplo, o primeiro patamar de tributação em uma residência fiscal de 100 dias consubstanciaria em uma tributação com uma taxa de 14,50% sobre o rendimento de até 1.942,73, com base no seguinte cálculo<sup>330</sup>:

$$\frac{365}{100} = \frac{7.091}{x} \quad 365x = 709.100 \quad x = \frac{709.100}{365} \quad x = 1.942,73$$

Mas para o contribuinte não ficar a calcular a proporcionalidade, caberia a Autoridade Tributária a disponibilização das tabelas proporcionais ou de um software que simplifique o cálculo, de modo que o contribuinte apenas precise incluir a quantidade de dias para descobrir as taxas.

Aqui também poderia se colocar a impossibilidade de aplicação desta proporcionalidade por ausência de disposição legal neste sentido. Porém, no sentido do que afirmamos quanto às deduções, entendemos que tal ausência não impede uma aplicação proporcional dos patamares das taxas, à luz de uma interpretação sistemática, pois se um patamar é estabelecido com base em um período, decorre que a mudança do período interfere no patamar.

---

<sup>328</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 95. Também se poderia encontrar alguma dificuldade na obtenção de informações por outros países sobre o período que o sujeito não era residente. Cfr. art. 1º, nº 3, da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 29/06/2019.; AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. In: **Cadernos de direito actual**. n. 5. Universidade de Santiago de Compostela, 2017, p. 306-311.

<sup>329</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 94-95 e 104.

<sup>330</sup> Considerando que na tabela anual o rendimento de até 7.091 euros é tributado a uma taxa de 14,50%. Em um ano bissexto deve se colocar 366 dias em vez de 365.

### 5.1.3.3. Dupla residência benéfica

É pelo maior limite das deduções e pela redução das taxas aplicáveis que um indivíduo pode, indevidamente, se beneficiar de uma dupla residência<sup>331</sup>. Essa situação ocorre quando o sujeito é considerado residente fiscal em dois países em um mesmo período, mas declara apenas uma parte dos rendimentos em cada país. São exemplos, como expõe Pedro Roma<sup>332</sup>:

“os casos em que um trabalhador (“expatriado”) muda de país a meio do ano fiscal (preenchendo os critérios de residência no país de origem e no país de destino) e acaba por apresentar uma declaração de rendimentos em cada um dos países, na qualidade de residente, nas quais declara apenas os rendimentos do trabalho obtidos em cada um dos países, em cada um dos referidos períodos”.

Essa é uma situação que pode ocorrer com duplas residência anuais ou parciais, ou mesmo envolvendo uma residência anual e outra parcial, não sendo um problema exclusivo de nenhum dos regimes. Essa divisão manipulada dos rendimentos constitui crime ou contraordenação fiscal, conforme os art. 103º e 119º do Regime Geral de Infrações Tributárias (Lei nº 15/2001), mas pode ser difícil os países descobrirem que o sujeito omitiu rendimentos obtidos em outro país. O aperfeiçoamento no combate a estas atividades ilícitas passa pelo desenvolvimento da troca de informações entre os Estados.

### 5.1.4. Tributação conjunta

Embora a regra seja a tributação separada de cada sujeito<sup>333</sup>, o art. 13º, nº 3, do CIRS, prevê a possibilidade dos cônjuges e unidos de fato optarem pela tributação conjunta dos seus rendimentos. A tributação conjunta se realiza, em suma, com a divisão por dois do total dos rendimentos do casal, com a aplicação das taxas correspondentes ao resultado desta

---

<sup>331</sup> Outra possível motivação para o sujeito se utilizar desta prática está na eventual simplicidade proporcionada no reembolso do imposto que foi pago, evitando-se passar pelo procedimento próprio dos não residentes. Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 116-117.

<sup>332</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 116, nota 257. Cfr. também NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 73.

<sup>333</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 296.

divisão e com a multiplicação por dois do resultado da aplicação das taxas. É um mecanismo para conter o agravamento da progressividade resultante da soma do rendimento de duas pessoas<sup>334</sup>, e seu uso se mostra especialmente benéfico nos casos de casais em que apenas um obtém rendimentos ou quando seja grande a disparidade dos rendimentos recebidos por cada um<sup>335</sup>.

Paula Pereira observa o seguinte problema decorrente de um regime de residência fiscal parcial: “caso os dois cônjuges se tornem residentes para efeitos fiscais em território português em datas diferentes, parece ficar inviabilizada, para esse ano, a sua opção pela tributação conjunta, dado a falta de coincidência entre os períodos passados por cada um dos cônjuges em cada estatuto de residência”<sup>336</sup>.

De fato, a diferença entre o período de residência dos cônjuges ou unidos de fato, seja no início ou no fim da residência, pode inviabilizar a tributação conjunta. Mas esse impedimento decorre da diferença na quantidade de dias de residência, dentro do ano, de cada um, e não da coincidência dos termos de início e fim da residência. Estes termos podem ser diferentes, desde que, ao fim, os cônjuges ou unidos de fato tenham tido residências com uma mesma quantidade de dias. Assim, por exemplo, se um teve 100 dias de residência no início do ano e o outro teve 100 dias de residência no fim do ano, a proporcionalidade dos limites das deduções e das taxas serão as mesmas, viabilizando a tributação conjunta. Nestes termos, concordamos com Helena Magno quando diz que o residente parcial tem a desvantagem de estar impedido de optar pela tributação conjunta<sup>337</sup>.

Os n° 2 e 3 do art. 63° do CIRS, que determinam 31 de dezembro como o dia para aferição do agregado familiar, deveriam ser modificados para se adaptar aos casos de residência parcial, de modo a prever o último dia de residência no ano para a aferição<sup>338</sup>.

#### 5.1.5. Rendimentos acumulados

---

<sup>334</sup> Cfr. Preâmbulo, item 18, do CIRS.

<sup>335</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 298, nota 362.

<sup>336</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 82.

<sup>337</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 103.

<sup>338</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 95.

Quanto à regra para rendimentos acumulados, prevista no art. 74º do CIRS, Helena Magno entende que é inaplicável aos residentes parciais, “uma vez que não existirão rendimentos produzidos em Portugal que permitam a sua aplicação”<sup>339</sup>. O nº 1 do referido artigo diz o seguinte:

“Se forem englobados rendimentos que comprovadamente tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo e este fizer a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respetivo valor é dividido pela soma do número de anos ou fração a que respeitem, incluindo o ano do recebimento, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no próprio ano”.

Discordamos do entendimento da citada autora, pois a norma não exige que os rendimentos tenham sido produzidos em Portugal, e mesmo que exigisse não haveria inaplicabilidade ao regime parcial. O que importa é que os rendimentos recebidos no momento da residência em Portugal, seja ela anual ou parcial, tenham sido produzidos em anos anteriores, não havendo nenhum obstáculo que o sujeito seja residente fiscal parcial. A própria norma fala que os rendimentos de anos anteriores serão divididos “pela soma do número de anos ou fração”, demonstrando sua compatibilidade com períodos inferiores ao anual.

#### 5.1.6. Prazo de caducidade

Quanto ao prazo para a administração tributária liquidar o IRS, o art. 45º, nº 4, da LGT, dispõe que a sua contagem inicia “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”. Poderia ser questionado se o início da contagem seria antecipado para o sujeito que tem a residência fiscal parcial encerrada antes do final do ano, como o faz Helena Magno<sup>340</sup>. Entendemos que não, pois só será possível ter conhecimento sobre a data do fim da residência fiscal do sujeito após o fim do ano, tendo em vista que o sujeito pode readquirir

---

<sup>339</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 96.

<sup>340</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 99.

a residência após a sua perda. Além de que, não se alinharia ao princípio da praticabilidade a constatação caso a caso dos termos iniciais do prazo, sobretudo quando inexistem razões relevantes para que seja assim.

## 5.2. Questões internacionais

### 5.2.1. Aproximação da realidade

Acerca da regra dos mais de 183 dias, Richard Vann diz que os termos fixos, que é uma das características do regime anual, são desvantajosos na medida em que um sujeito pode permanecer 364 dias consecutivos em um país sem se tornar residente fiscal nele, quando distribuída a permanência em dois anos fiscais<sup>341</sup>. De fato, o sujeito que permanece em um país os últimos 182 dias de um ano e, em ato contínuo, os primeiros 182 dias do ano seguinte não terá completado 184 dias em nenhum dos dois anos. Concordamos com a crítica do referido autor, principalmente à luz da desigualdade entre um sujeito que se enquadre na situação acima e outro que seria considerado residente se os 364 dias não fossem distribuídos entre dois anos fiscais. Ou seja, no regime anual, por decorrência dos termos fixos, o momento da mudança de país pode ser determinante para a configuração ou não da residência fiscal, o que não se mostra razoável.

Os termos variáveis do regime de residência parcial resolvem essa desvantagem, pois, independentemente do momento da mudança de país, iniciará um período de 12 meses, não interrompível com a mudança do ano fiscal, em que o sujeito poderá preencher os requisitos para a caracterização da residência fiscal no novo país. Caso a situação exemplificada fosse em um regime parcial, o sujeito teria se tornado residente com a permanência por mais de 183 dias, mesmo que essa permanência começasse em um ano e terminasse no outro, desde que fosse dentro do período de 12 meses, contados da chegada. Assim, é possível dizer que o regime parcial tem uma aproximação maior com a real permanência do sujeito, já que impede a referida distorção do regime anual.

Como afirma Gustavo Courinha, o regime de residência anual é compreensível em atenção às exigências de simplificação jurídica do sistema fiscal, mas se revela injusto e

---

<sup>341</sup> Cfr. VANN, Richard J. International aspects of income tax. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**. vol. II. International Monetary Fund, 1998, p. 12-13.

prejudicial quanto à consideração da justiça material do caso concreto<sup>342</sup>. Já Paula Pereira expõe que o regime parcial “assenta no estabelecimento, tanto quanto possível, de uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e a atribuição do estatuto de residente fiscal. Desta forma, tendencialmente, o sujeito passivo é residente fiscal em Portugal pelo período durante o qual efetivamente esteja em território português, criando-se uma maior coerência entre o estatuto de residência e a realidade”<sup>343</sup>.

No entanto, distanciando-se da realidade, o regime parcial permite que um sujeito seja considerado residente fiscal durante dois anos por ter permanecido um dia em cada um dos anos. Isto pode se dar na situação em que o sujeito perde a residência em Portugal no dia 1 de janeiro e volta a adquirir a residência em Portugal no dia 31 de dezembro do ano seguinte, pois, pelo art. 16.º, n.ºs 3, segunda parte, e 16, do CIRS, é desconsiderada a perda da residência quando o sujeito a readquire no ano seguinte<sup>344</sup>. Esta previsão no regime parcial português acaba por mitigar a aproximação da realidade proporcionada por um regime parcial. Mas, mesmo assim, o regime parcial continua tendo uma aproximação da realidade maior que o regime anual, já que o início e o fim da residência no regime parcial, como regra geral, se dão no primeiro e no último dia de permanência, respectivamente.

É de se ressaltar que essa aproximação da realidade, em tese, não alarga o espectro potencial de situações de residência fiscal no território<sup>345</sup>, pois, se de um lado antecipa a configuração da residência do sujeito que chega, por outro lado adianta o fim da residência do sujeito que sai<sup>346</sup>. Por isso, discordamos do entendimento de que a implementação do regime parcial é uma medida para aumentar a tributação por meio do aumento dos residentes.

Helena Magno afirma que a residência parcial “será de aplicação muito residual se atendermos às muitas presunções e cláusulas antiabuso que atualmente estão inscritas no artigo 16.º do CIRS”<sup>347</sup>. Não concordamos com a autora, pois as exceções estão relacionadas

---

<sup>342</sup> Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal: do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 98-99.

<sup>343</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 80; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 87.

<sup>344</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 153-158.

<sup>345</sup> E aqui discordamos de José Guerra. Cfr. GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 19.

<sup>346</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 136-137.

<sup>347</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 84 e 104.



a situações consideradas abusivas, especificamente a deslocalização por curto período ou com destino a paraíso fiscal ou a país com tributação inferior a 60%, ficando todas as demais situações de mudanças consideradas não abusivas englobadas pelo regime da residência parcial.

### 5.2.2. Solução do conflito negativo

No regime anterior a reforma de 2014, caso o sujeito sáísse, antes de completar 184 dias de permanência no ano, para um país de residência fiscal parcial<sup>348</sup>, haveria uma situação de dupla não residência fiscal (ausência de residência fiscal), pois o sujeito ficaria sem residência do início do ano até o dia anterior a chegada no país de destino. Paula Pereira dá o seguinte exemplo<sup>349</sup>:

“Uma pessoa singular que sáísse de Portugal durante o primeiro semestre (por exemplo, em maio), não preenchendo o critério de permanência de mais de 183 dias em Portugal no ano em causa, seria considerada como não residente em Portugal durante todo o ano. Caso fosse para um dos muitos Estados onde se tinha adotado a residência fiscal parcial, essa pessoa seria aí residente apenas a partir da sua chegada. Deste modo, durante os primeiros meses do ano, não seria residente para efeitos fiscais nem em Portugal nem no outro Estado”.

As CDTs não possuem disposições para resolver este conflito negativo de residência fiscal<sup>350</sup>, até porque, como elas são aplicáveis aos residentes dos países contratantes, as disposições não surtiriam efeitos, já que, a partir do momento que o sujeito deixa de ser residente, deixa de se submeter as disposições da CDT. Logo, em um caso de ausência de residência fiscal, não haveria CDT aplicável. A única solução que se poderia vislumbrar por meio das CDTs, seria caso elas alterassem a legislação interna dos Estados contratantes para

---

<sup>348</sup> Esse problema não existiria se nenhum país tivesse regime parcial.

<sup>349</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 79; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 71, nota 87; SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 29.

<sup>350</sup> Cfr. GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014, p. 18.

prevenir o conflito negativo de residência. Todavia, isso contrariaria a regra de que as convenções não se ocupam de estabelecer normas de incidência nas legislações nacionais<sup>351</sup>.

A via mais propícia para resolver esse conflito negativo seria a interna, e, nesse sentido, o legislador português teria, ao menos, dois caminhos. O primeiro, mantendo o regime anual, seria criar uma regra de alargamento da residência, como, por exemplo, estender a residência até o fim do ano anterior ao ano em que o sujeito prove ter residência em outro país a partir de 01 de janeiro. O problema desse caminho seria o aumento dos casos de dupla residência fiscal, mas que poderia ser solucionado pelas convenções.

O segundo, escolhido pelo legislador, é o de estabelecer um regime parcial, de modo que a residência fiscal configurada em ano anterior se entende até a saída do sujeito, impedindo um vácuo de residência. Porém, embora este caminho acabe com o conflito negativo envolvendo Portugal e outros países de regime parcial<sup>352</sup>, existem outros países de regime anual, fazendo com que continue ocorrendo conflitos negativos envolvendo Portugal<sup>353</sup>. O que houve na verdade foi uma mudança de polo, antes Portugal teria o conflito negativo com os países de regime parcial, agora terá com os países de regime anual.

Esse tipo de conflito negativo só será totalmente solucionado quando todos os países tiverem regime parcial ou quando todos os países de regime anual implementarem regras de alargamento da residência.

### 5.2.3. Comentários do Modelo de Convenção da OCDE

O Modelo de Convenção da OCDE não faz nenhuma referência a anualidade ou parcialidade da residência fiscal, no entanto, desde 1995, o parágrafo 10 dos comentários ao

---

<sup>351</sup> Cfr. o art. 4, n° 1, do MCOCDE, onde consta que a residência é determinada pela legislação de cada Estado contratante. Conforme consta no parágrafo 4 dos comentários ao art. 4 do MCOCDE: “As convenções de dupla tributação, em regra, não se ocupam das legislações nacionais dos Estados Contratantes, definindo as condições segundo as quais uma pessoa deve ser tratada, do ponto de vista fiscal, como “residente” de um Estado, ficando, por conseguinte, plenamente sujeita a imposto nesse Estado. As referidas convenções não precisam os critérios a que devem submeter-se os preceitos das legislações nacionais sobre a “residência” a fim de os Estados Contratantes reconhecerem a um deles o direito a sujeição plena. A este respeito, os Estados assumem uma posição exclusivamente com base na sua legislação interna”. Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 130; VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 120-121; XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017), p. 291.

<sup>352</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 136-138.

<sup>353</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 85-86 e 103.

art. 4 do MCOCDE, que fala sobre as regras de definição da residência fiscal prevalecente, possui uma referência à residência fiscal parcial, nos seguintes termos<sup>354</sup>:

“Os factos a que se aplicam as regras especiais são os que prevalecem no decurso do período durante o qual a residência do contribuinte afeta a sujeição a imposto, período esse que poderá ter uma duração inferior à de um período fiscal completo. Por exemplo, num ano civil, um indivíduo reside no Estado A, segundo a legislação fiscal desse Estado, de 1 de janeiro a 31 de março, transferindo-se em seguida para o Estado B. Como reside no Estado B mais de 183 dias, é considerado nos termos da legislação fiscal do Estado B residente desse Estado em relação ao ano inteiro. Se se aplicarem as regras especiais ao período de 1 de janeiro a 31 de março, o indivíduo era residente do Estado A. Por conseguinte, quer o Estado A que o Estado B deveriam tratar o indivíduo como residente do Estado A em relação a esse período de tempo e como residente do Estado B desde 1 de abril até 31 de dezembro”.

Em suma, o comentário diz que o conflito positivo de residência pode envolver residências parcial e anual, e que, nestes casos, se as regras de desempate forem aplicadas apenas sobre a parte do período de sobreposição das residências e a residência parcial for a prevalecente, ambos os países devem considerar o sujeito como residente fiscal parcial. A questão está em interpretar o significado desta previsão nos comentários, a fim de compreender o seu alcance. No projeto de reforma da comissão de 2014, defendeu-se a inclusão do regime parcial, dentre outros motivos, por entender que o comentário ao MCOCDE prevê uma recomendação, nos seguintes termos:

“A legislação interna portuguesa não tem uma disposição que incorpore os comentários da Convenção Modelo da OCDE em matéria de resolução de conflito de residências fiscais. Nos termos destes comentários, sempre que existe um conflito de residências fiscais, a solução deve ser aferida relativamente a diferentes momentos do ano, podendo assim o estatuto de residente, relativamente a determinado sujeito passivo, ser diferente em diversos períodos do mesmo ano. Ou seja, de acordo com tais comentários, a resolução deste conflito de residências fiscais faz-se com recurso ao conceito conhecido como ‘residência fiscal parcial’”.

---

<sup>354</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 135.

Em sentido convergente é o entendimento de Helena Magno, que afirma ter ocorrido a harmonização da legislação portuguesa com a recomendação prevista nos comentários do MCOCDE<sup>355</sup>, e o entendimento de Gustavo Courinha, que, ainda antes da reforma, já dizia que o regime parcial seria o preferido pela OCDE, referindo-se ao supracitado comentário<sup>356</sup>.

De fato, o referido comentário ao MCOCDE parece fazer uma recomendação à implementação de regimes parciais quando refere a aplicação das regras de desempate no período parcial e que, prevalecendo a residência parcial, o sujeito deveria ser considerado residente parcial em ambos os Estados, inclusive no Estado que, a partida, o teria considerado como residente anual<sup>357</sup>. Ora, a consideração de um sujeito como residente parcial pressupõe a existência de legislação interna neste sentido, pois um sistema fundado na residência anual precisa ser adaptado para viabilizar a caracterização de residências parciais. Logo, quando o comentário fala que ambos os países deveriam considerar o sujeito como residente parcial, está a dizer, de modo subjacente, que ambos devem ter legislações que prevejam o regime parcial de residência, nem que seja para invocar apenas nas situações que envolvam dupla residência parcial.

A Espanha fez uma observação ao comentário, afirmando da sua impossibilidade de reconhecimento de residências parciais por incompatibilidade com o seu direito interno, nestes termos<sup>358</sup>:

“A *Espanha*, pelo facto de, em virtude do seu direito interno, o ano fiscal coincidir com o ano civil e não haver qualquer possibilidade de cessar o ano fiscal devido a mudança de residência do contribuinte, não poderá agir em conformidade com o parágrafo 10 dos Comentários ao artigo 4.º. Neste caso, será necessário recorrer ao procedimento amigável a fim de determinar a data a partir da qual o contribuinte é considerado residente de um Estado Contratante”.

---

<sup>355</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 74, 84-87.

<sup>356</sup> Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 101.

<sup>357</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 40-45.

<sup>358</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 140.

Tendo em vista que o referido comentário é apenas uma recomendação para que os países prevejam regimes parciais, não havia necessidade de a Espanha fazer esta observação<sup>359</sup>, pois todos os países que não possuem a figura da residência parcial no direito interno, naturalmente, não poderão aplicar esta figura no momento da resolução dos conflitos de residência<sup>360</sup>.

Dada a relevância e o alcance internacional dos comentários ao MCOCDE<sup>361</sup>, pode ser considerado que a implementação de regimes parciais é uma tendência nos sistemas fiscais e que Portugal deu um passo importante no sentido de se harmonizar com os demais países, mesmo que muitos ainda não tenham efetuado tal modificação.

#### 5.2.4. Diminuição dos conflitos positivos

Um dos principais objetivos, se não o principal, da inclusão de um regime parcial é a diminuição dos conflitos positivos de residência fiscal<sup>362</sup>, como passamos a analisar.

No regime anual, o sujeito era considerado residente fiscal durante todo o ano quando permanecesse por mais de 183 dias no território ou dispusesse de residência habitual no dia 31 de dezembro. Como refere Paula Pereira, esta sistemática gerava muitos conflitos positivos de residência, porque, por exemplo, o sujeito era considerado residente durante todo o ano no outro país por lá ter permanecido mais de 183 dias e, cumulativamente, era considerado residente durante todo o mesmo ano em Portugal por lá ter residência habitual no dia 31 de dezembro<sup>363</sup>. Seria o caso de uma mudança envolvendo Portugal, antes da reforma, e a Espanha, já que este país, onde vigora um regime exclusivamente anual, também

---

<sup>359</sup> Em sentido contrário, cfr. SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 28.

<sup>360</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 38-45.

<sup>361</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 25-26.

<sup>362</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 83.

<sup>363</sup> Cfr. PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 78; MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares**: em particular a residência parcial. Porto: Vida Económica, 2019, p. 65; COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 99-100 e 102; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 107-108.

prevê a configuração da residência fiscal pela permanência por mais de 183 dias no seu território, consoante o art. 9, n.º 1, alínea “a”, da LIRPF<sup>364</sup>.

A solução para a dupla residência poderia existir ou não a depender da existência ou não de convenção contra a dupla tributação envolvendo os países em que o sujeito teve a dupla sujeição configurada. E aqui está o primeiro problema desta solução, que é a própria dificuldade à celebração de convenções contra a dupla tributação entre os países, seja a convenção bilateral ou multilateral<sup>365</sup>. Este último tipo, embora desejável, é de difícil celebração, principalmente porque, como cada país tem um sistema fiscal próprio, é demais complexa a tarefa de reunir em uma única convenção regras que tragam soluções para os problemas causados pela desarmonia de múltiplos sistemas fiscais<sup>366</sup>.

Logo, por serem mais factíveis<sup>367</sup>, os países buscam resolver a questão por meio de tratados bilaterais, que, todavia, também enfrentam alguns desafios às suas celebrações, sobretudo no caso de legislações muito diferentes, em que fica difícil alcançar-se um acordo<sup>368</sup>. Não por acaso, existindo 193 países no mundo, Portugal celebrou estas convenções, até o momento, com apenas 79 países, dentro do qual 77 estão em vigor<sup>369</sup>.

Mas a escassez é mitigada pelo fato de as convenções celebradas incluírem os países que são os principais destinos e origens dos portugueses emigrantes e dos estrangeiros imigrantes. Dos 18 principais destinos<sup>370</sup>, divulgados pelo Observatório da Emigração, à luz dos dados existentes até 2016, Portugal possui convenções com todos os 18 países<sup>371</sup>. Das

---

<sup>364</sup> Lei do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (Lei n.º 35/2006).

<sup>365</sup> Podendo a multilateralidade ser mitigada caso a convenção multilateral seja acompanhada de instrumentos bilaterais complementares. Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 482.

<sup>366</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 479-483.

<sup>367</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 477-479.

<sup>368</sup> Cfr. PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984, p. 432-433. Sobre o processo de elaboração e entrada em vigor das CDTs, cfr. BORGES, António de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 109-123.

<sup>369</sup> Cfr. a Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, do ano 2019. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 24/06/2019.

<sup>370</sup> Os principais destinos são, em ordem alfabética: Angola, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, França, Alemanha, Itália, Luxemburgo, Moçambique, Holanda, Noruega, Espanha, Suíça, Reino Unido, Estados Unidos da América e Venezuela. Cfr. Observatório da Emigração. **Portuguese Emigration Factbook 2017**. Lisboa, 2018, p. 35. Disponível em: <<http://observatorioemigracao.pt>>. Acesso em: 24/06/2019.

<sup>371</sup> Ressalvada a não entrada em vigor, até o momento, da convenção celebrada com a Angola. Cfr. a Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, do ano 2019. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 24/06/2019.

10 principais origens do ano de 2017<sup>372</sup>, Portugal possui convenções com todos os 10 países<sup>373</sup>. Com relação à União Europeia<sup>374</sup>, onde as migrações internas são facilitadas por decorrência do princípio da livre circulação de pessoas, Portugal tem convenções com todos os demais 27 países integrantes<sup>375</sup>. Não se deve desprezar a importância de se celebrar convenções com todos os países do mundo, mas o fato de Portugal ter celebrado com apenas 79 países não é tão grave quando percebido que aí estão incluídos os principais países no âmbito das migrações que envolvem Portugal.

No caso de haver CDTs entre os Estados, um segundo problema é que as convenções, e aqui tomamos por base o MCOCDE, não possuem a capacidade de prevenir as situações de dupla residência fiscal, mas, tão somente, desfazer a dupla residência fiscal já configurada, conforme a regra prevista no art. 4, n° 2, do MCOCDE, o que levanta algumas questões. Primeiro, a solução da dupla residência depende de uma convergência entre as administrações fiscais, tendo em vista que, mesmo à luz das regras de desempate da CDT, ambas podem continuar a considerar o sujeito como residente do seu respectivo Estado<sup>376</sup>. Segundo, se a questão for levada aos tribunais de cada Estado, pode acontecer de os tribunais terem decisões diferentes sobre a residência prevalecente, não resolvendo a situação, ou, até mesmo, decidirem que o sujeito não é residente nos seus respectivos Estados, resultando em uma dupla não residência<sup>377</sup>. Terceiro, enquanto não é desfeita a dupla residência, o sujeito sofre as consequências da dupla sujeição, notadamente por ter que cumprir as obrigações do

---

<sup>372</sup> O SEF divulga as 10 nacionalidades estrangeiras predominantes dentre os imigrantes, de modo que podemos inferir quais são, aproximadamente, os 10 principais países de origem imediata dos imigrantes. Dizemos aproximadamente porque, por exemplo, no caso de um imigrante de nacionalidade francesa ter morado cinco anos na Espanha antes de vir a Portugal, o seu país de origem imediata é a Espanha e não a França. As principais origens são, em ordem alfabética: Angola, Brasil, Cabo Verde, China, França, Guiné Bissau, Itália, Reino Unido, Romênia e Ucrânia. Cfr. Serviço de Estrangeiros e Fronteiras. **Relatório de imigração, fronteiras e asilo 2017**. Oeiras, 2018, p. 13.

<sup>373</sup> Cfr. a Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal - 2019. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 24/06/2019.

<sup>374</sup> Cfr. site da UE. Disponível em: <<https://europa.eu>>. Acesso em: 24/06/2019

<sup>375</sup> Ressalvada a recente denúncia unilateral da Finlândia, por meio do Aviso n° 146/2018, de 20/12/2018. Cfr. a Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, do ano 2019. Disponível em: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>. Acesso em: 24/06/2019.

<sup>376</sup> Sobre o procedimento amigável e a execução do acordo amigável, cfr. SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 178-214 e 249-258.

<sup>377</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 36-38; BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 94-95. Sobre a criação de um tribunal tributário internacional, cfr. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 36-37; SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 236-246.

regime de residente fiscal de cada um dos dois países. Quarto, após a resolução da dupla residência, o sujeito terá de buscar a restituição do que tiver pago a maior por decorrência da duplicidade.

O principal benefício do regime parcial de residência fiscal é que ele tem um efeito preventivo acerca da dupla residência fiscal<sup>378</sup>, pois impede a sua configuração e, conseqüentemente, qualquer efeito negativo que poderia advir<sup>379</sup>. Mas este benefício só ocorre nas situações que envolvem dois países com regimes parciais, como passamos a ver.

No caso citado acima, envolvendo uma pessoa que, dentro de um mesmo ano, fica mais de 183 dias em um país e depois dispõe de residência habitual em outro, não haveria dupla residência caso os dois países adotassem regimes parciais de residência, pois a residência começaria no segundo país após ela ser encerrada no primeiro. Outros países que, assim como Portugal, também adotam regimes parciais de residência fiscal são, por exemplo, França, Bélgica, Brasil e os países do Reino Unido<sup>380</sup>.

Se a mudança envolver um país que tem um regime anual e outro que tem regime parcial, como, por exemplo, Espanha e Portugal, seja a mudança da Espanha para Portugal ou vice-e-versa<sup>381</sup>, não é impedida a dupla residência, mas há uma diminuição do período de duplicidade, com relação ao que ocorreria se ambos tivessem regimes anuais<sup>382</sup>. Essa diminuição no período de duplicidade é benéfica para o sujeito passivo, afinal diminui o período em que tem de cumprir as obrigações fiscais como residente em dois países, porém não afasta a necessidade de aplicação das CDTs para solucionar a dupla residência parcial e os efeitos daí decorrentes.

---

<sup>378</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 52.

<sup>379</sup> Como disse Antônio Borges: “Uma possível solução para o problema [da dupla tributação] poderia ser a eliminação das suas causas, com que o efeito – a dupla tributação internacional – deixaria de existir”. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992, p. 96.

<sup>380</sup> Para uma abordagem sintética da residência fiscal parcial nestes países, cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 75-94 e 96-99. Cfr. também NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 71, nota 30; SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014, p. 28-30; Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social**. 2014, p. 50.

<sup>381</sup> Ocorre a sobreposição da residência na situação em que a mudança ocorre de um regime anual para um parcial e vice-e-versa. Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 71, nota 87.

<sup>382</sup> Cfr. MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019, p. 84, nota 97; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 108 e 132-133.



O problema é que o regime parcial acaba por aumentar os conflitos positivos em outras situações, como nas situações que o sujeito deixa Portugal no início do ano (antes de permanecer 184 dias) e vai para um país de regime anual, onde tem a residência configurada para o mesmo ano. Pelo regime português anual anterior, o sujeito não seria considerado residente fiscal em Portugal no ano da saída, o que não geraria uma dupla residência com o país de destino. No regime português parcial, o sujeito é considerado residente parcial em Portugal em parte do ano da saída, gerando uma dupla residência, embora parcial, com o país de destino<sup>383</sup>.

O regime parcial não impede, também, o sujeito de ser caracterizado residente em um país por lá permanecer mais de 183 dias e, no mesmo período, ser caracterizado residente em outro por lá ter a residência habitual, mesmo em uma situação envolvendo dois regimes parciais. Isso porque, como já abordado<sup>384</sup>, para configuração da residência habitual não é necessária uma permanência determinada do sujeito no território, para além de que a permanência poder ser presumida por decorrência de outras condições que façam supor intenção atual do sujeito de manter e ocupar uma habitação como residência habitual. Assim, por exemplo, um sujeito que, no mesmo período permanecesse mais de 183 dias no Reino Unido<sup>385</sup> e tivesse uma residência habitual em Portugal, teria a dupla residência configurada, não obstante ambos os países tenham regimes parciais. Mas, a dupla residência tende a ser mais gravosa em um regime anual, pois a duplicidade será sempre anual, enquanto em um regime parcial a dupla residência pode ser por tempo inferior.

Pode-se concluir que o regime parcial é adequado para a diminuição dos casos de dupla residência fiscal nas situações que envolvem outros países com regimes parciais. O mesmo não se pode dizer quanto às situações que envolvem outros países com regimes anuais, pois enquanto em alguns aspectos a dupla residência é atenuada em outros ela é mantida e até mesmo agravada.

#### 5.2.5. Aplicação das convenções

---

<sup>383</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 136-137

<sup>384</sup> Cfr. O item “4.2.2.3. Permanência”.

<sup>385</sup> Cfr. HM REVENUE & CUSTOMS. **Guidance note for residence, domicile and the remittance basis**. Updated 19 July 2018, p. 8.

Quanto à aplicação das convenções, primeiro, colocam-se os casos em que a mudança do indivíduo envolve Portugal e outro país que não tem regime de residência fiscal parcial, como, por exemplo, Espanha, Ucrânia, China, Angola, Guiné Bissau e São Tomé e Príncipe<sup>386</sup>. Nestas situações haverá dupla residência fiscal durante parte do ano, nomeadamente na parte do ano em que Portugal o considerará como seu residente fiscal, pois se cumulará, neste ponto, com a residência fiscal anual considerada pelo outro país. Havendo dupla residência fiscal, mesmo que em parte, haverá duas situações: a) não havendo tratado contra a dupla tributação, o contribuinte será duplamente tributado na parte em que houver dupla residência; b) havendo tratado contra dupla tributação, deverão ser aplicadas as disposições que afastam uma residência, a fim de desfazer a dupla tributação decorrente da dupla residência.

Na primeira situação a implementação do regime parcial pode ter sido benéfica ou não para o sujeito, a depender do caso concreto, pois este regime pode configurar a residência fiscal, embora parcial, em situações que no regime anual não seria configurada, assim como, por outro lado, pode reduzir o período da residência configurada em situações que no regime anual corresponderia a todo o ano. Por exemplo, um sujeito que, para além de ter residência fiscal anual no país X, tivesse residência habitual em Portugal por 150 dias que não incluísse o dia 31 de dezembro, evitaria a dupla residência durante esses 150 dias pelo anterior regime anual, o que não ocorreria no atual regime parcial. Mas se tivesse residência habitual por 150 dias que incluísse o dia 31 de dezembro, reduziria o período de dupla residência em um regime parcial.

Quanto à segunda situação, primeiro é de se questionar se as convenções são passíveis de serem aplicadas em situações que envolvem residência fiscal parcial. Não se encontra nenhuma restrição no Modelo de Convenção da OCDE quanto ao tipo de regime de residência fiscal (se parcial ou anual) dos Estados contratantes. Nos comentários ao MCOCDE consta expressamente a aplicabilidade: “Os fatos a que se aplicam as regras especiais são os relativos ao período em que a residência do contribuinte o sujeita fiscalmente, período este que pode ser inferior ao período tributário total”<sup>387</sup>.

Questão subsequente seria saber qual o período a ser considerado para a análise de qual a residência fiscal prevalecente, podendo ser apenas o período em que as duas

---

<sup>386</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 102.

<sup>387</sup> OCDE. **Model tax convention on income and on capital 2017 (full version)**. Commentary on article 4, paragraph 10 (p. 266). Tradução livre.

residências se cumulam ou o período da residência fiscal anual<sup>388</sup>. Havendo dupla residência apenas durante uma parte do período de tributação parece natural que as regras especiais se apliquem tendo em consideração apenas esta parte, como é recomendado no parágrafo 10 dos comentários ao art. 4 do MCOCDE. O problema é que o país possuidor do regime anual pode não aceitar a limitação da análise ao período parcial, assim como o país possuidor do regime parcial pode não concordar com a extensão da análise ao período anual. A conclusão sobre o melhor período a ser considerado tem que ser alcançada pela observação das consequências de cada alternativa.

Considerando que a análise seja limitada ao período parcial, não há problema se da aplicação da convenção resulta que a residência prevalecente é a do Estado com regime anual, pois fica resolvido o problema da dupla tributação sem afetar o regime de nenhum país. Neste caso, apenas afasta-se a residência fiscal do Estado com regime parcial, mantendo-se a residência anual no país que já o considerava como residente anual.

O problema surge quando da aplicação da convenção resulta que a residência prevalecente é a do Estado com regime parcial, pois o Estado perdedor (de regime anual) ficaria obrigado a reconhecer a residência parcial do sujeito sobre a outra parte do ano em que não houve conflito ou, o que é mais provável, não reconhecer a residência fiscal em nenhuma parte do ano, por impossibilidade de ser reconhecida uma residência parcial em um regime de residência anual<sup>389</sup>. Neste último caso resultaria em uma dupla não residência fiscal na parte do ano em que apenas a residência anual alcançava.

---

<sup>388</sup> Cfr. ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 134-136. De certo modo, essa questão é levantada nos comentários ao art. 4, no parágrafo 19, quando, se referindo ao critério da permanência habitual, diz que “a alínea b) não especifica qual o período de tempo a que se deve reportar a comparação. Esta deverá abranger um período de tempo suficientemente lato, que permita determinar se a residência em cada um dos Estados é habitual, assim como a periodicidade das estadias”. Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 129.

<sup>389</sup> Manuel Faustino afirma que a introdução do regime parcial em Portugal foi pioneira e precoce por entender que a maioria dos países não aceitarão aplicar a residência parcial por não possuírem regimes parciais. No entanto, Pedro Roma demonstra que boa parte das migrações envolvendo Portugal abrangem países com residência fiscal parcial. Cfr. FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015, p. 136, nota 28; ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 100-102 e 133. Cfr. também NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018, p. 71, nota 30.

No parágrafo 10 dos comentários ao art. 4 do Modelo de Convenção da OCDE é dado um exemplo de aplicação da convenção envolvendo países com regimes distintos, no qual se defende que o Estado com regime anual se adapte ao regime parcial, vejamos<sup>390</sup>:

“Por exemplo, num ano civil, um indivíduo reside no Estado A, segundo a legislação fiscal desse Estado, de 1 de janeiro a 31 de março, transferindo-se em seguida para o Estado B. Como reside no Estado B mais de 183 dias, é considerado nos termos da legislação fiscal do Estado B residente desse Estado em relação ao ano inteiro. Se se aplicarem as regras especiais ao período de 1 de janeiro a 31 de março, o indivíduo era residente do Estado A. Por conseguinte, quer o Estado A que o Estado B deveriam tratar o indivíduo como residente do Estado A em relação a esse período de tempo e como residente do Estado B desde 1 de abril até 31 de dezembro”.

Porém, como já dissemos, a consideração de um sujeito como residente parcial pressupõe a existência de legislação interna neste sentido, pois um sistema fundado na residência anual precisa ser adaptado para viabilizar a caracterização de residências parciais, não sendo possível que um país aplique um regime parcial sem um conjunto de regras legais preestabelecidas.

Considerando que a análise seja estendida ao período anual, também não há problema se da aplicação da convenção resultar que a residência prevalecente é a do Estado com regime anual, pois fica resolvido o problema da dupla tributação sem afetar o regime de nenhum país. Neste caso, apenas afasta-se a residência fiscal do Estado com regime parcial, mantendo-se a residência anual no país que já o considerava como residente anual.

E se da aplicação da convenção resultar que a residência prevalecente é a do Estado com regime parcial, também não haverá problema, desde que o país do regime parcial passe a considerar o sujeito residente durante todo o ano, a fim de impedir a dupla não residência na parte do ano em que a residência parcial não alcançava. Para isso teria que se incluir uma regra de alargamento da residência parcial nas CDTs.

Quanto à aplicação das convenções para os casos em que a mudança do indivíduo envolve Portugal e outro país que tem regime de residência fiscal parcial, é aplicável o

---

<sup>390</sup> Cfr. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015, p. 135.

entendimento exposto no parágrafo 10 dos comentários ao MCOCDE, no sentido de aplicar as regras de desempate apenas sobre o período da dupla residência.

## Conclusão

Analisado os argumentos apresentados para a inclusão do regime parcial e outras questões, foi possível chegar às seguintes conclusões.

1. O regime parcial diminui a insegurança no cumprimento das retenções na fonte e nos pagamentos antecipados que era causada pela necessidade, existente no regime anual, de preencher os critérios de residência fiscal a cada ano.

2. O regime parcial ocasiona situações em o sujeito só terá a residência fiscal do ano anterior caracterizada após o termo final do prazo geral de declaração, o que exige a previsão de prazos especiais para a declaração, como o previsto no art. 60º, nº 2, do CIRS.

3. Os limites das deduções anuais e a tabela anual de taxas devem ser aplicados de modo proporcional ao tempo de residência do residente fiscal parcial, para impedir vantagem fiscal injustificada aos residentes parciais.

4. A residência parcial impede a opção pela tributação conjunta quando os cônjuges ou unidos de fato não possuam uma mesma quantidade de dias de residência fiscal no ano.

5. O regime parcial não impede a aplicação da regra dos rendimentos produzidos em anos anteriores, prevista no art. 74º do CIRS, e nem interfere na aplicação da regra do termo inicial do prazo de caducidade de liquidação, constante no art. 45º, nº 4, da LGT.

6. O regime parcial permite uma distribuição das residências fiscais pelos Estados mais próxima do princípio da permanência efetiva, permitindo uma aproximação da configuração da residência com a efetiva permanência.

7. O regime parcial soluciona o problema do conflito negativo com outros regimes parciais, mas não soluciona com outros regimes anuais, de modo que só será totalmente solucionado quando todos os países tiverem regime parcial ou quando todos os países de regime anual implementarem regras de alargamento da residência.

8. Dada a relevância e o alcance internacional dos comentários ao MCOCCDE, pode ser considerado que a implementação de regimes parciais é uma tendência nos sistemas fiscais e que Portugal deu um passo importante no sentido de se harmonizar com os demais países, mesmo que muitos ainda não tenham efetuado tal modificação.

9. O regime parcial é adequado para a diminuição dos casos de dupla residência fiscal nas situações que envolvem outros países com regimes parciais. O mesmo não se pode dizer quanto às situações que envolvem outros países com regimes anuais, pois, neste caso,

enquanto em alguns aspectos a dupla residência é atenuada em outros ela é mantida e até mesmo agravada.

10. Nos casos de duplas residências parciais, envolvendo um regime anual e outro parcial, as regras de desempate das CDTs devem ser aplicadas sobre o período anual, a fim de impedir períodos de dupla não residência como resultado. Caso envolva dois regimes parciais, as regras de desempate devem ser aplicadas apenas sobre o período da dupla residência.

11. A inclusão do regime parcial traz mais complexidade para o IRS, mas, por outro lado, tem o potencial de trazer benefícios para o contribuinte no que se refere à prevenção da dupla residência fiscal, porém na medida em que os demais países também tenham regimes parciais.

## **Bibliografia**

- ALVES, Nuno; NETO, Marta. O crédito de imposto: alguns problemas práticos. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.
- AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. In: **Cadernos de direito actual**. n. 5. Universidade de Santiago de Compostela, 2017.
- AMORIM, José de Campos. A vantagem comparativa do regime fiscal do residente não habitual em Portugal. In: **Dos Algarves: a multidisciplinary e-journal**. n. 31. Universidade do Algarve, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.
- BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI. São Paulo: IBDT, 1992.
- BORGES, Ricardo Henriques da Palma. Em torno do “investimento estrangeiro e contratos fiscais”: uma visão sobre a competitividade fiscal portuguesa. In: **Obra Coletiva. 15 anos da reforma fiscal de 1988/89: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha**. Coimbra: Almedina, 2005.
- BRÄHLER, Gernot. **Internationales Steuerrecht**. 6. ed. Gabler, 2010. E-book.
- CAMPOS, Diogo Leite de. et al. **Lei geral tributária: anotada e comentada**. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003 (reimp. 21).
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da república portuguesa anotada**. vol. I. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.
- CARDOSO, Cláudio. **Da responsabilidade fiscal dos gestores de bens ou direitos de sujeitos não residentes**. Porto: Librum Editora, 2019.



CARRETERO, Belén García. La residencia de las personas físicas en la legislación interna. In: CÁMARA, Pablo Chico de la (coord.). **Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos**. Pamplona: Aranzadi, 2013. Ebook.

CARVALHO, M.<sup>a</sup> da Graça Simões. **Aplicação das convenções sobre a dupla tributação**. Porto: Rei dos Livros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

CERIONI, Luca. Tax residence conflicts and double taxation: possible solutions? **Bulletin for international taxation**. vol. 66. n. 12. IBFD, 2012.

Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - 2014. **Projeto da reforma do IRS**: uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social. 2014.

CONSTANTINO, Susana; VERÍSSIMO, Tiago. Alterações do estatuto de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. **Curso de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1972.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.

COURINHA, Gustavo Lopes. **A residência no direito internacional fiscal**: do abuso subjectivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015.

CURVELO, Herculano Madeira. et al. **Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares**: comentado e anotado. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1993.

DENZA, Eillen. **Diplomatic law**: commentary on the Vienna Convention on Diplomatic Relations. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2016. Ebook.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2019).

FAUSTINO, Manuel. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de fiscalidade**: vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

FAUSTINO, Manuel. Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português. In: **Ciência e técnica fiscal**. n. 424. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009.

- FAUSTINO, Manuel. Sobre a reforma do IRS (II). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**. Ano 8, nº 1, 2015.
- FERNANDES, F. Pinto; SANTOS, J. Cardoso dos. **Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares**: anotado e comentado. 3. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1993.
- FERREIRA, Eduardo Paz. Comentários aos arts. 101º a 107º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. **Constituição portuguesa anotada**. Tomo II. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- FONSECA, Maria Gonçalves Nogueira Nunes da. **As convenções modelo da OCDE, ONU e SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento**. Dissertação de mestrado. Universidade Católica Portuguesa, 2016.
- FRANCO, António Sousa. Fiscalidade. In: **Dicionário enciclopédico da história de Portugal**. vol. I. Lisboa: Alfa, 1990.
- FREITAS, Joana Aranda; AMPARO, Gabriel. Dispensa/reembolso de retenções na fonte efectuadas a não residentes. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.
- GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. **Droit fiscal international**. 2. ed. Paris, 1990.
- GUERRA, José Calejo. A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 6. 2014.
- HM REVENUE & CUSTOMS. **Guidance note for residence, domicile and the remittance basis**. Updated 19 July 2018.
- JORGE, Mariana Sebalhos. **A residência habitual no direito internacional privando**. Belo Horizonte: Arraes, 2018.
- JUNCO, Ana Paloma Abarca. et al. **El extranjero en el derecho español**. 2. ed. Madrid: Dykinson, 2015.
- LOPES, Joaquim de Seabra. **Direito dos registos e do notariado**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2016.
- MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. **Manual de direito fiscal: perspectiva multinível**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- MAGNO, Helena Gomes. **A residência fiscal das pessoas singulares: em particular a residência parcial**. Porto: Vida Económica, 2019.
- MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

MARTINS, Catarina Marques. **Elemento de conexão a aplicar aos apátridas na falta de residência habitual**: a problemática. Dissertação de mestrado. Universidade de Coimbra, 2012.

MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares anotado**. Instituto Superior de Gestão, 1999.

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **As convenções sobre dupla tributação**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998.

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. Domicílio fiscal ou residência? In: Obra coletiva. **Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio Brito de Almeida Costa**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2002.

MILLER, Angharad; OATS, Lynne. **Principles of international taxation**. 3. ed. Hampshire: Bloomsbury Professional, 2012.

MORAIS, Rui Duarte. A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão. In: **Cadernos de justiça tributária**. n. 7. 2015.

MORAIS, Rui Duarte. **Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**. Porto: Universidade Católica, 2005.

MOTA, Antonio Manuel Cardoso. **A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)**. Coimbra: Coimbra Editora, 1990.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998 (reimp. 2015).

NEVES, António. A importância do conceito de “entidade devedora”. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.

NOVO, Diogo. A figura da residência fiscal parcial. In: **Revista da Ordem dos Advogados**. Ano 78. jan./jun. Lisboa, 2018.

Obra coletiva. **Códigos anotados & comentados: IRS**. Porto: Lexit, 2019.

OCDE. **Model tax convention on income and on capital 2017 (full version)**. OCDE Publishing, 2019.

OCDE. **Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património**: versão condensada de 15 de julho de 2014. Tradução de Eugénia Lourenço. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 216. Lisboa: Centro de Estudos fiscais e aduaneiros, 2015.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAIVA, Pedro; NIZA, Pedro. Comprovação de residência fiscal no caso de países que não emitam certificados de residência fiscal. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PEREIRA, Paula Rosado. **Manual do IRS**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019.
- PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2011.
- PEREIRA, Paula Rosado. Reforma do IRS: mobilidade internacional e residência fiscal parcial. In: **Temas de direito tributário: IRC, IVA e IRS**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.
- PIRES, José Maria Fernandes. et al. **Lei geral tributária**: comentada e anotada. Coimbra: Almedina, 2015.
- PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa, 1984.
- PIRES, Manuel. O Código do IRS face ao direito internacional fiscal. In: **Obra Coletiva. 15 anos da reforma fiscal de 1988/89**: jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha. Coimbra: Almedina, 2005.
- PITRONE, Federica. Tax residence of individuals within the European Union: finding new solutions to old problems. **World tax journal**. 8. IBFD, 2016.
- PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coords.). **Tratado de Lisboa**: comentado e anotado. Coimbra: Almedina, 2012.
- RAMOS, Diogo Ortigão; MATOS, Pedro Vidal. A aplicação em Portugal das convenções para evitar a dupla tributação internacional. In: FERREIRA, Eduardo Paz. et al (coord). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. I. Coimbra: Almedina, 2013.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **A reforma fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1989.
- ROMA, Pedro. **Residência fiscal parcial em IRS**. Coimbra: Almedina, 2018.

- SANCHES, José Luís Saldanha. O imposto complementar como imposto de rendimento. In: **Revista Jurídica**. n.º 4. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1984.
- SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional**: métodos de solução dos conflitos. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António M. Ferreira (coord.). **Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal**: relatório do grupo para o estudo da política fiscal. Cadernos de ciência e técnica fiscal. n. 209. Lisboa: Centro de Estudos fiscais, 2009.
- Serviço de Estrangeiros e Fronteiras. **Relatório de imigração, fronteiras e asilo 2017**. Oeiras, 2018.
- SILVA, Anabela. A residência parcial no código do IRS. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.
- SILVA, Anabela; NEVES, Mário. Deslocalização da residência fiscal por nacionais portugueses. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.
- VANN, Richard J. International aspects of income tax. In: THURONYI, Victor. **Tax law design and drafting**. vol. II. International Monetary Fund, 1998.
- VASQUES, Sérgio. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- VELOSO, Teresa; PEDRO, Nelson. Determinação da residência fiscal em Portugal e a presença física em território português. In: ERNST & YOUNG. **O novo IRS**. Coimbra: Almedina, 2014.
- VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions**. Tradução. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997.
- XAVIER DE BASTO, José Guilherme. **IRS**: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007 (reimp. 2017).
- XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal**. vol. I, Lisboa, 1974 (reimp. 1981).

## **Jurisprudência**

Acórdão do TJUE (Quinta Secção) de 8 de Maio de 1990. Klaus Biehl contra Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg. **Processo C-175/88.**

Acórdão do TJUE de 14 de fevereiro de 1995. Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker. **Processo C-279/93.**

Acórdão do TJUE de 12 de Maio de 1998. Casal Robert Gilly contra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. **Processo C-336/96.**

Acórdão do TJUE de 14 de Setembro de 1999. Frans Gschwind contra Finanzamt Aachen-Außenstadt. **Processo C-391/97.**

Acórdão do TJUE (Primeira Secção) de 9 de fevereiro de 2017. X contra Staatssecretaris van Financiën. **Processo C-283/15.**