

Instituto Superior Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial

A Tributação dos Trabalhadores Destacados em sede de IRS e Segurança Social



Marta Sofia Mendes Lopes

Orientador:

Professor Pedro Marcelino

Coimbra

Outubro 2013

Instituto Superior Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial

A Tributação dos Trabalhadores Destacados em sede de IRS e Segurança Social

Marta Sofia Mendes Lopes

Aluno Nº 12548

Dissertação realizada com vista à Obtenção
do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial

Orientador:

Professor Pedro Marcelino

Coimbra

Outubro 2013

Agradecimentos

A realização desta dissertação não teria sido possível sem o apoio e incentivo de muitas pessoas que ao longo do Mestrado me ajudaram a cumprir com os objetivos a que me propôs desde início.

Ao Professor Pedro Marcelino, pela orientação técnica e científica dada ao longo deste ano, permitindo assim, a realização de um trabalho de qualidade.

Aos meus colegas de Mestrado, por todos os momentos que passamos e pela partilha de experiências e de conhecimentos.

Aos meus amigos, que sempre estiveram do meu lado durante esta fase, pela amizade, força, apoio e compreensão que demonstraram e por toda a ajuda disponibilizada.

Ao Mauro, um agradecimento muito especial pelo apoio incondicional e carinho diário, por todas as palavras de estímulo, pela paciência e compreensão reveladas ao longo destes anos e pela alegria partilhada com os resultados alcançados.

À minha família, em especial aos meus pais, um enorme agradecimento por acreditarem sempre em mim e nas minhas capacidades, e principalmente por serem modelos de força, coragem e trabalho.

A todas as outras pessoas que não enunciei, mas que de uma maneira ou de outra contribuíram para a realização deste trabalho, o meu enorme agradecimento!

*"Lute com determinação, abrace a vida com paixão, perca com classe e vença com ousadia,
porque o mundo pertence a quem se atreve e a vida é muito para ser insignificante."*

Charles Chaplin

Resumo

O presente trabalho incide sobre a tributação (IRS e Segurança Social) dos trabalhadores destacados por uma empresa portuguesa a fim de exercerem a sua atividade num país estrangeiro. O destacamento de trabalhadores é um fenómeno cada vez maior, devido ao contexto económico e social em que Portugal se encontra, pois as empresas portuguesas estão a expandir-se e a apostar nos mercados internacionais e conseqüentemente cresce a mobilidade de mão-de-obra para os territórios onde as empresas investem.

É nesta conjuntura que se torna crucial abordar os vários cenários fiscais em que os trabalhadores destacados se podem enquadrar. Ou seja, há necessidade de entender como é o seu enquadramento fiscal no país de origem (Portugal) e no país de destino, onde devem efetuar as contribuições para a Segurança Social, onde estes trabalhadores se enquadram como residentes e naturalmente onde possuem as suas obrigações fiscais.

Neste âmbito é feito um enquadramento fiscal de forma a abordar os diversos temas que envolvem esta questão, bem como todas as matérias ao nível de Segurança Social que estão relacionadas.

Numa perspetiva prática e objetiva, são analisadas as disposições legais em matéria de tributação do trabalho dependente e de Segurança Social, utilizando para isso três países como exemplo (Reino Unido, Brasil e Angola).

Palavras-Chave: destacamento de trabalhadores, tributação, dupla tributação, tributação internacional.

Abstract

The present study focuses on the taxation (personal income tax and Social Security) of workers from portuguese companies that are seconded with the purpose of executing their jobs abroad. The posting of workers is a phenomenon that gets bigger each day, due to the economic and social context in which Portugal is currently, because portuguese companies are expanding themselves and betting in international markets and consequently the mobility of the work force grows to the territories where companies invest.

It is in this conjuncture that it becomes crucial to approach the multiple tax scenarios in which posted workers may fit. Ie there is the need to understand what is their tax framework in their home country (Portugal) and in their host country, where they should do their Social Security contributions, where these employees fit as residents and, naturally, where they have their tax obligations.

In this context it is presented a tax framework in order to address the various issues involving this question, as well as all related subjects, concerning Social Security.

Legal provisions concerning employees' individual taxation and Social Security are analyzed, in a practical and objective perspective, using, for that purpose, three countries as examples (United Kingdom, Brazil and Angola).

Key words: posting of workers, taxation, double taxation, international taxation.

Abreviaturas

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CT – Código do Trabalho

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção-Geral dos Impostos (designação anterior Direção-Geral de Contribuições e Impostos)

EEE – Espaço Económico Europeu

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

MOCDE – Modelo de Convenção da OCDE

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

TSU – Taxa Social Única

UE – União Europeia

Índice

| | |
|---|-----|
| Agradecimentos..... | i |
| Resumo..... | iii |
| Abstract | iv |
| Abreviaturas | v |
| Índice..... | vi |
| 1. Introdução | 1 |
| 1.1. Abordagem ao tema..... | 1 |
| 1.2. Objetivos..... | 2 |
| 1.3. Estrutura do trabalho | 2 |
| 2. Revisão da Literatura..... | 4 |
| 3. Conceitos: Impostos e Contribuições..... | 9 |
| 3.1. Enquadramento Fiscal | 9 |
| 3.1.1. Incidência da tributação direta dos rendimentos | 10 |
| 3.2. Contribuição para a Segurança Social | 13 |
| 4. Destacamento de trabalhadores | 17 |
| 4.1. Formas de destacamento | 20 |
| 4.2. Direitos do trabalhador destacado..... | 21 |
| 5. Princípios Internacionais e da União Europeia | 23 |
| 5.1. Soberania fiscal dos Estados Membros da União Europeia..... | 23 |
| 5.2. Direito Fiscal VS Direito Comunitário | 24 |
| 5.3. Direito Fiscal VS Direito Internacional | 25 |
| 5.4. Harmonização fiscal na tributação direta | 27 |
| 5.5. Convenções internacionais..... | 29 |
| 5.6. Convenções da Segurança Social | 31 |
| 6. Dupla Tributação..... | 34 |
| 6.1. A dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica..... | 35 |
| 6.2. Dupla tributação internacional | 36 |
| 6.3. Os princípios da fonte e da residência em sede de tributação internacional | 38 |
| 6.4. As convenções para evitar a dupla tributação..... | 39 |
| 6.5. A eliminação da dupla tributação internacional | 43 |
| 7. As obrigações legais impostas aos trabalhadores destacados | 46 |
| 7.1. Normas de incidência e obrigações fiscais | 46 |
| 7.1.1. Residência no âmbito do Imposto sobre o Rendimento | 46 |

| | |
|--|----|
| 7.1.2. Tributação dos residentes e não residente..... | 48 |
| 7.1.3. Conflitos de residência: dupla tributação internacional e convenções..... | 51 |
| 7.2. Normas de incidência e obrigações perante a Segurança Social | 54 |
| 7.2.1. Destacamento para a EU, EEE e Suíça | 54 |
| 7.2.2. Destacamento para países com acordo..... | 55 |
| 7.2.3. Destacamento para países sem acordo | 55 |
| 8. Análise de destacamento de trabalhadores – Casos Práticos | 57 |
| 8.1. Reino Unido | 57 |
| 8.2. Brasil..... | 60 |
| 8.3. Angola..... | 63 |
| 9. Conclusões..... | 65 |
| Bibliografia | 67 |

1. Introdução

1.1. Abordagem ao tema

A crise da economia mundial apresenta novos desafios aos cidadãos e às empresas. Em Portugal, a instabilidade económica e social traduz-se em elevados números de desemprego e insolvência de empresas. Um dos caminhos por muitos trilhados para tentar ultrapassar as referidas adversidades tem sido a internacionalização. O atual governo constitucional, tem amiúde incentivado as empresas a procurarem novos mercados e os cidadãos a procurarem melhores condições de vida noutros países.

A globalização da economia e concorrência internacional implicam a modificação do paradigma existencial e mental de empresas e cidadãos nacionais, longe ficando a ideia de emprego para a vida e sedentarização do local de trabalho.

A deslocalização de pessoas e negócios apresenta assim novos desafios, com impacto em diversos domínios, tais como o local de trabalho.

Neste âmbito, assume especial relevância a realidade do destacamento de trabalhadores.

Motivos de confiança, *know-how*, língua e mesmo estabilidade, levam as empresas portuguesas a, frequentemente apostarem em funcionários nacionais para a expansão da atividade no estrangeiro.

Assim, deparamo-nos com situações de trabalhadores que têm vínculo laboral a uma entidade portuguesa, mas que se encontram deslocados em outros países para exercerem aí a sua atividade profissional.

Por efeito desta dinâmica, surgem situações de tributação de rendimentos e enquadramento em sede de proteção social que se desenvolvem em mais que uma jurisdição nacional.

O destacamento de trabalhadores gera desta forma complexidade ao nível da tributação dos rendimentos, criando a dificuldade de determinar o local ou locais de tributação dos trabalhadores, em sede fiscal e de segurança social: no país de origem e/ou no país de destino.

Por outro lado, a realização de negócios e operações internacionais, por empresas portuguesas implica ainda o cumprimento de obrigações tributárias acessórias em Portugal, como no estrangeiro.

1.2. Objetivos

Com o presente trabalho pretende-se fazer o enquadramento das bases legais de incidência a nível fiscal e da Segurança Social dos trabalhadores destacados fora de Portugal.

Para esta análise será efetuado um enquadramento aos temas da tributação dos rendimentos das pessoas singulares, princípios básicos da fiscalidade internacional, rendimentos obtidos em Portugal e no estrangeiro, dupla tributação internacional, residência, trabalhador destacado, convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional e questões pertinentes do tema ligadas à Segurança Social.

Após o estudo lograremos apresentar um quadro geral das obrigações tributárias (fiscais e referentes à Segurança social) dos trabalhadores dependentes destacados e da entidade empregadora.

1.3. Estrutura do trabalho

Este trabalho divide-se em 8 capítulos:

1. Primeiramente na Introdução é feito um enquadramento do tema, enunciando a importância do mesmo na atualidade, bem como os objetivos e a estrutura;
2. No segundo capítulo é elaborada uma análise à revisão da literatura do tema, para que o presente estudo tenha uma fundamentação teórica;
3. No capítulo terceiro é efetuada uma breve abordagem ao enquadramento fiscal, nomeadamente à tributação direta dos rendimentos, bem como ao enquadramento das contribuições para a Segurança Social;
4. No quarto capítulo é abordado o destacamento dos trabalhadores, designadamente as formas de destacamento e os direitos dos trabalhadores destacados;
5. No quinto capítulo é descrito os princípios internacionais e da UE no que toca à soberania fiscal dos Estados Membros, à harmonização fiscal na tributação direta, ao direito comunitário e internacional em relação ao direito fiscal e as convenções internacionais;
6. No capítulo sexto aborda-se a temática da dupla tributação;
7. No sétimo capítulo é feita a descrição das obrigações legais impostas aos trabalhadores destacados;

8. No capítulo oitavo analisa-se alguns países, como casos práticos, nomeadamente o Reino Unido, Brasil e Angola;
9. Por último é apresentada as conclusões do tema.

2. Revisão da Literatura

J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 217) afirma que o trabalho dependente plasmado no artigo 2.º do CIRS “tem como sua base o contrato de trabalho e também os conceitos de remuneração e retribuição com a distinção entre a prestação de serviços e o trabalho a assentar em certos indícios como a existência de horário e a prestação de trabalho na sede ou domicílio da contraparte.”.

Ao nível da Segurança Social o trabalho dependente inclui-se no regime dos trabalhadores por conta de outrem que segundo Apelles J. B. Conceição (2008, p. 74) este regime caracteriza-se em geral por incluir “trabalhadores por conta de outrem a exercer atividade remunerada em território português ou em território estrangeiro para o qual tenham sido destacados.”.

Com a crescente mobilidade de mão-de-obra nacional para outros territórios deparamo-nos com o facto de um trabalhador dependente com vínculo laboral a uma entidade portuguesa ser destacado para outro país, para nele exercer a sua atividade profissional.

Deste modo, torna-se crucial perceber o que se entende com destacamento de trabalhadores dependentes. Este conceito encontra-se previsto nos artigos 6.º a 8.º do CT bem como na regulamentação da Segurança Social. Destes dois regulamentos podemos reter que um trabalhador se encontra destacado quando o seu empregador o envia, temporariamente, para um outro país para aí realizar o seu trabalho.

O destacamento tem por base a livre circulação de trabalhadores, que segundo Ana Paula Dourado (2010, p. 66 e 67) “Os casos sobre circulação de trabalhadores podem ser agrupados tendo em conta as seguintes matérias:

- Equiparação dos não residentes com a maior parte do seu rendimento no Estado de não residência, aos residentes, e desde que o cônjuge não tenha rendimentos no Estado de residência (...)

- Elementos de conexão: um Estado pode escolher o significado de residência (ou de nacionalidade ou de fonte) sem quaisquer limites? (...)

- Benefícios fiscais: um Estado não pode restringir os benefícios fiscais (...).”.

Porém, o destacamento de trabalhadores origina conflitos de residência, visto que este pode ser considerado residente em mais do que um país, ou seja, no país de origem e no país de destino.

Entender, por isso o conceito de residência, torna-se fulcral para resolver tais conflitos. Conforme Rui Duarte Morais (2006, p. 14) “A condição de residente supõe a presença física no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados pelo Estado). Normalmente, o residente terá bens nesse território e obterá aí, pelo menos, uma parcela dos seus rendimentos. A residência é, hoje, geralmente aceite como constituindo o *elemento de conexão* que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado. Tal legitima a tributação dos rendimentos dos residentes numa *base mundial*, i. e., de todos os rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos (*worldwide income principle*). Ser residente de um determinado Estado implica, normalmente, ser aí sujeito a um imposto sobre a globalidade do rendimento (incluindo o obtido fora das fronteiras desse Estado), imposto esse que, por regra, será pessoal (com taxas progressivas, deduções que procuram atender às despesas socialmente relevantes efetuadas por essa pessoa e pelo seu agregado familiar, etc.).”

O conceito de residência referido encontra-se retratado a um nível geral, contudo a definição de residente deve ser feita pela lei de cada Estado. Daí derivam os conflitos, visto que cada Estado pode considerar que a mesma pessoa seja residente no seu país e deste modo, um contribuinte pode ser residente em dois Estados ao mesmo tempo e consequentemente é sujeito a impostos em ambos.

Importa salientar que na lei portuguesa é considerado, pelo artigo 16.º, n.º1, alínea a) e b) do CIRS, residente em Portugal as pessoas físicas que, em cada ano permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, no território nacional, bem como aquelas que tendo permanecido menos tempo, aqui disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Assim, aquando do destacamento de trabalhadores deve-se analisar a legislação do país de destino e perceber quais os critérios de residência que lá são previstos e confrontá-los com os de Portugal para se examinar quais os elementos de conexão mais fortes, e posteriormente concluir onde é que legalmente o trabalhador destacado é considerado residente e onde é sujeito a tributação dos seus rendimentos.

Todavia, pode acontecer que os critérios de cada país estejam em conflito de competência e cada Estado se reconheça no direito de tributar os rendimentos do mesmo

contribuinte. Rui Duarte Morais (2006, p. 15) afirma até que “Este tipo de conflitos poderá ocorrer em razão do princípio da *atração da unidade familiar*, consagrado no n.º 2 do artigo 16.º, segundo o qual basta a residência em Portugal de um cônjuges para se presumirem residentes no nosso país todos os membros do agregado familiar.”.

Deste conflito de normas surge a dupla tributação internacional, pois conforme refere Paula Rosado Pereira (2010, p. 24 e 25) podem existir quatro causas para a ocorrência de dupla tributação jurídica internacional “A principal causa da dupla tributação jurídica internacional tem a ver com o facto de a maioria dos Estados tributarem tanto os rendimentos com origem no seu território como os rendimentos obtidos no estrangeiro pelos seus residentes. A dupla tributação jurídica internacional resulta, portanto, da circunstância de os Estados consagrarem simultaneamente o princípio da fonte e o princípio da residência. (...) A dupla tributação jurídica internacional pode resultar, também, da circunstância de uma pessoa ser considerada residente para efeitos fiscais simultaneamente em dois ou mais Estados, os quais se arrogam o direito de tributar o sujeito em causa. (...) A origem da dupla tributação jurídica internacional pode estar, em contrapartida, na existência de uma sobreposição de regras de tributação na fonte, ou seja, quando dois ou mais Estados tratam a mesma transação económica, para efeitos de tributação, como tendo ocorrido no seu território. (...) No que respeita aos poucos Estados que tributam os seus nacionais, mesmo quando residentes noutros Estados, a dupla tributação jurídica internacional pode decorrer de uma sobreposição entre a tributação no Estado da nacionalidade e no Estado da residência. “.

Pode-se, assim, definir um conceito geral de dupla tributação internacional que segundo Maria Margarida Cordeiro Mesquita (1998, p. 15) “A dupla tributação jurídica internacional pode ser definida como a exigência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados ao mesmo contribuinte, com base no mesmo facto gerador e relativamente a períodos idênticos.”. A mesma autora (1998, p. 15 e 16) destaca ainda, que, “A dupla tributação pode ter na sua origem uma de três situações:

- a) Os sistemas de tributação direta são estruturados com base, em regra, quer no princípio da residência (i.e., obrigação mundial, ilimitada, dos seus residentes) quer no princípio da fonte (obrigação fiscal limitada dos não residentes), verificando-se, em consequência, sobreposição de prestações de vários Estados;
- b) A mesma pessoa é considerada residente, simultaneamente, por dois (ou mais) Estados ou os diferentes Estados tratam a mesma transação ou o mesmo bem como tendo ocorrido ou estando situado no seu território;

Há Estados que adotam o princípio da tributação mundial dos seus cidadãos, qualquer que seja o Estado da sua residência.”.

Com opinião semelhante, Glória Teixeira (2008, p. 274) observa que “A dupla, ou múltipla, tributação *jurídica* internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação económica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um estado.”.

Para realçar ainda mais este conceito, Maria de Jesus Graça Simões Carvalho (2000, p. 31) declara que “A dupla tributação internacional é uma realidade frequente nas relações internacionais ou internas dos Estados e consiste na soberania de cada um desses Estados poder tributar todas as situações no âmbito dessa soberania. Nas relações internas de um Estado pode a mesma realidade ser sujeita a tributação mais do que uma vez consoante o sistema tributário vigente. A manutenção ou supressão deste ato tributário cabe ao próprio Estado. Nas relações internacionais trata-se de resolver, no plano internacional, as situações tributárias dos seus elementos em vários espaços e de se adotarem formas de eliminação dos efeitos da dupla tributação. Por vezes estas só se eliminam através da supressão de uma das tributações concorrentes e que pode fazer-se por via unilateral, normalmente por renúncia da tributação pelo Estado interessado na aplicação de capitais ou na fixação de residência de entidades no seu território; ou por via bilateral, por acordo entre dois Estados interessados em fomentar os movimentos de capitais as relações entre as pessoas e bens, a qual dos Estados se reporta o direito de tributar, por forma a que as situações ou as pessoas não sejam duplamente tributadas.”.

Dada a ocorrência destas situações Paula Rosado Pereira (2010, p. 27) diz que “Neste contexto, a dupla tributação internacional começou a ser sentida como um problema que importava solucionar, levando os Estados, em finais do século XIX, a iniciarem a celebração de tratados internacionais destinados a eliminá-la.”.

Maria Margarida Cordeiro Mesquita (1998, p. 16 e 17) assegura “O reconhecimento dos efeitos nefastos da dupla tributação nas relações económicas levou os Estados, desde cedo, à adoção de regimes com vista à sua atenuação ou eliminação. O costume internacional, saliente-se, não proíbe a dupla tributação. A dupla tributação pode ser evitada ou eliminada unilateralmente: os Estados podem isentar o rendimento ou o capital tributado no estrangeiro ou conceder um crédito relativo ao imposto pago no estrangeiro, em regra com o limite do montante do seu próprio imposto correspondente ao rendimento ou ao capital tributado no outro Estado.”.

Deste modo foram surgindo as várias convenções para evitar a dupla tributação, assinadas por vários países. Estas convenções conforme realça Paula Rosado Pereira (2010, p. 36) “são um acordo escrito de vontades entre sujeitos de Direito Internacional,

maioritariamente Estados, cujo objetivo principal consiste em regular juridicamente as situações tributárias internacionais, de modo a prevenir ou eliminar a ocorrência de dupla tributação internacional no âmbito destas. (...) As convenções para evitar a dupla tributação procedem a uma delimitação dos poderes de tributar dos Estados contratantes, no sentido de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional. As convenções para evitar a dupla tributação prosseguem os seus objetivos fundamentais de prevenção e eliminação da dupla tributação internacional através das cedências mútuas de soberania fiscal acordadas pelos Estados contratantes, aquando da celebração das aludidas convenções.”.

Da mesma opinião Rui Duarte Morais (2008, p. 112) sustenta que “Os Estados estão conscientes da necessidade de eliminar esta cumulação internacional de tributações, portanto a desejável e inevitável internacionalização das relações económicas resultaria, de outro modo, gravemente prejudicada. A forma mais equilibrada de o conseguirem, uma vez que implica a partilha amigável das pretensões tributárias nacionais, com o consequente abdicar mútuo de parte delas, é a celebração de convenções bilaterais.”.

Também Glória Teixeira (2008, p. 274 e 275) acrescenta que “ao negociar uma convenção sobre dupla tributação internacional, os estados abdicam parcialmente de algumas receitas fiscais em favor do outro estado contratante (princípio da reciprocidade).”.

Rita Calçada Pires (2008, p. 182) indica que a importância da eliminação da dupla tributação “prende-se com a capacidade de não gerar entraves à atividade económica internacional, promovendo o seu livre desenvolvimento.”.

Para que haja livre circulação de pessoas, nomeadamente no que se refere aos destacamentos de trabalhadores, Paula Rosado Pereira (2010, p. 498) afirma que “no exercício do seu poder de tributar, no campo da tributação direta, os Estados Membros não podem incluir, nem nos seus regimes fiscais nacionais nem nas convenções para evitar a dupla tributação por si celebradas, regras fiscais que criem obstáculos às liberdades de circulação consagradas pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ou que sejam discriminatórias em relação a nacionais de outros Estados Membros.”.

De notar por Glória Teixeira (2008, p. 278) que “o conceito de residência não aparece definido nas convenções sobre a dupla tributação. Na sequência de uma prática como, as convenções para evitar a dupla tributação estipulam, que é uma questão, que deverá ser solucionada ao nível interno pelos Estados contratantes.”.

Não obstante, muitos são os autores que abordam o tema da tributação dos trabalhadores em sede de IRS e Segurança Social, da dupla tributação e das convenções para a eliminar, contudo o tema em si abordado neste trabalho (tributação dos trabalhadores destacados), não tem bibliografia específica e focada unicamente no objeto de estudo.

3. Conceitos: Impostos e Contribuições

3.1. Enquadramento Fiscal

O Sistema Fiscal Português tem a sua base na Constituição da República Portuguesa, que define que “o sistema fiscal português visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”. A lei fundamental reconhece ainda a necessidade de, através da lei, criar a figura do imposto, como elemento essencial na estrutura de um sistema fiscal¹.

O conjunto dos impostos criados, a interação entre os mesmos e a coerência com os objetivos para os quais foram criados, constituem a noção clássica de sistema fiscal.

Numa perspetiva mais dinâmica e adaptada à realidade política, económica e social, um sistema fiscal não é mais do que o resultado da necessidade do Estado angariar receitas e do direito do contribuinte não ver o seu património devassado para além do que a lei prevê, e que, indiretamente foi por ele autorizado através dos seus representantes na Assembleia da República (AR), no caso português.

O sistema fiscal nacional rege-se pelos princípios da neutralidade, da equidade, da não discriminação, da territorialidade, da residência, da transparência, da reciprocidade, da simplicidade, da nacionalidade e da eficiência.

O imposto está na base de um sistema fiscal, inserindo-se na categoria das receitas tributárias. Estas são prestações devidas pelo contribuinte ao Estado ou a qualquer outra entidade de Direito Público, não tendo qualquer carácter punitivo ou contratual e que têm como fundamento a existência de um dever geral dos cidadãos em participar na cobertura das necessidades públicas. Assim, as contribuições ou tributos não são mais do que prestações pecuniárias devidas pelos contribuintes a entidades públicas com a finalidade de satisfação das necessidades financeiras do Estado.

Segundo José Casalta Nabais (2006, pp. 10 e ss.) pode-se definir imposto em três elementos “um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico. Objetivamente o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Por sua vez subjetivamente, o imposto é uma prestação, com as características objetivas que acabámos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas.

¹ Artigo 103.º da CRP.

Finalmente em termos teológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório.”.

Abordando de novo a CRP, verificamos que existem vários tipos de impostos, o imposto sobre o rendimento pessoal que deve visar “a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”; a tributação das empresas “incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”; a tributação do património deve “contribuir para a igualdade entre os cidadãos”; e a tributação do consumo “visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”².

3.1.1. Incidência da tributação direta dos rendimentos

O atual Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989, e contém a regulamentação do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

Na vertente da incidência real o IRS é o imposto que tributa o valor anual dos rendimentos das pessoas singulares, dividindo-os pelas seguintes categorias:

- ✓ Trabalho dependente (categoria A);
- ✓ Empresariais e profissionais (categoria B);
- ✓ Capitais (categoria E);
- ✓ Prediais (categoria F);
- ✓ Incrementos patrimoniais, mais-valias (categoria G);
- ✓ Pensões (categoria H).³

Entende-se por trabalho dependente, todo o trabalho prestado por conta de outrem ou a ele legalmente equiparado, bem como “o trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de um contrato individual de trabalho e o trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outra de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou

² Artigo 104.º da CRP.

³ Artigo 1.º do CIRS.

entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante”. Os rendimentos dos trabalhadores destacados inserem-se nesta categoria⁴.

Ao nível de incidência o IRS tem-se como um imposto tendencial e geograficamente pleno, ao incidir sobre a totalidade dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, independentemente de auferidos em território nacional ou fora dele. São sujeitos passivos de IRS as pessoas singulares residentes e as não residentes que no território Português obtenham rendimentos. Relativamente às primeiras, o imposto incide sobre a totalidade dos seus rendimentos (obtidos em Portugal e no estrangeiro) e, no que respeita aos não residentes a tributação incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território Português⁵.

Quando exista agregado familiar, são sujeitos passivos as pessoas a quem incumbe a direção do mesmo, sendo neste caso, o imposto devido pelo conjunto dos rendimentos desse agregado. Sendo que o agregado familiar é constituído por: os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes; cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo; o pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo; o adotante solteiro e os dependentes a seu cargo⁶.

De acordo com o exposto, a residência assume um papel fundamental entre o Estado e o sujeito passivo de IRS, pois este critério é o que está na base da determinação da jurisdição tributária em sede de tributação do rendimento. Sustentando ainda, o sentido da tributação numa base mundial, pois é tributado a totalidade dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo residente. Vigora assim, o princípio da universalidade da tributação (“*worldwide taxation*”).

Segundo o CIRS consideram-se “residentes em território português as pessoas que no ano de obtenção dos rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias seguidos ou interpolados;
- b) Tenham tido uma permanência inferior, mas aí disponham de habitação em condições em que se presume ser sua intenção a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, em serviço de entidades com residência neste território;

⁴ Artigo 2.º do CIRS.

⁵ Artigo 15.º do CIRS.

⁶ Artigo 13.º, nº 3 do CIRS.

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

São sempre havidas como residentes as pessoas que constituam o agregado familiar, desde que resida no território português qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do agregado.”⁷.

Esta condição de residente pode, no entanto, ser afastada pelo cônjuge que não tenha permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, desde que efetue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se consideram obtidos em território português.

Também está espelhado no CIRS os “sujeitos passivos residentes noutra Estado-membro da UE ou do Espaço Económico Europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal quando sejam titulares de rendimentos das categorias A, B e H, obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais 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 na legislação⁸.

No âmbito da sujeição do IRS também se tributa os rendimentos de pessoas não residentes, sobre os rendimentos obtidos em território português⁹.

Importa esclarecer quais poderão ser os rendimentos auferidos pelos trabalhadores destacados considerados obtidos em território português, que conforme a lei são:

- Rendimentos da categoria A, quando aí se situa o local do exercício da atividade, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que aí tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que seja imputável o pagamento;
- Remunerações dos membros dos órgãos sociais das pessoas coletivas e outras entidades, rendimentos da propriedade intelectual ou industrial e do know-how, rendimentos de assistência técnica e outros rendimentos de capitais, pensões e

⁷ Artigo 16.º do CIRS.

⁸ Artigo 17.º-A do CIRS.

⁹ Artigo 15.º, nº 2 do CIRS.

prémios de jogo ou de quaisquer sorteios ou concursos quando sejam devidos por entidade que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento¹⁰.

No que tange aos residentes não habituais em território português, nestes estão enquadrados os sujeitos passivos que pretendam estabelecer em Portugal uma residência permanente ou temporária.

Consideram-se residentes não habituais em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos números 1 ou 2 do artigo 16.º do CIRS, não tenham sido residentes em território nacional em qualquer dos cinco anos anteriores. O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos¹¹.

O Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro (diploma que aprova o Código Fiscal do Investimento), veio criar o regime fiscal dos residentes não habituais.

3.2. Contribuição para a Segurança Social

A Segurança Social é um sistema que pretende assegurar direitos básicos dos cidadãos e a igualdade de oportunidades, bem como, promover o bem-estar e a coesão social para todos os cidadãos portugueses ou estrangeiros que exerçam atividade profissional ou residam no território.

No artigo 63.º da CRP está espelhado o direito geral à Segurança Social que atribui a proteção de todos os cidadãos, mesmo os que para ela não contribuíram.

A lei de base geral do sistema de Segurança Social (Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro) define as bases gerais em que assenta o sistema, bem como as iniciativas particulares de fins análogos¹².

Assim, a Segurança Social estabelece como objetivos prioritários da sua atuação, os seguintes:

¹⁰ Artigo 18.º do CIRS.

¹¹ Artigo 16.º, nº 6, 7, 8 e 9 do CIRS e Circular 9/2012.

¹² Cfr. Site da Segurança Social: <http://www4.seg-social.pt/objectivos-e-principios> (acedido a 20 de Julho de 2013)

- Garantir a concretização do direito à segurança social;
- Promover a melhoria das condições e dos níveis de proteção social e o reforço da respetiva equidade;
- Proteger os trabalhadores e as suas famílias nas situações de falta ou diminuição de capacidade para o trabalho, de desemprego e de morte;
- Proteger as pessoas que se encontram em situação de falta ou diminuição de meios de subsistência;
- Proteger as famílias através da compensação de encargos familiares;
- Proteger a eficácia dos regimes prestacionais e a qualidade da sua gestão, bem como a eficiência e sustentabilidade financeira do sistema.

Tendo como base os princípios gerais da:

- ✓ Universalidade (acesso a todas as pessoas à proteção social);
- ✓ Igualdade (não discriminação dos beneficiários);
- ✓ Solidariedade (responsabilidade coletiva na realização das finalidades do sistema).

O sistema abrange o Sistema Público de Segurança Social, o Sistema de Ação Social e o Sistema Complementar. Quanto ao Sistema Público de Segurança Social, este compreende o Subsistema Previdencial, o Subsistema de Solidariedade e o Subsistema de Proteção Familiar, e tem como objetivo garantir aos respetivos beneficiários o direito a determinados rendimentos traduzidos em prestações sociais exigíveis administrativa e judicialmente.

Por outro o Sistema de Ação Social, que é desenvolvido por instituições públicas, nomeadamente pelas autarquias e pelas instituições particulares sem fins lucrativos tem como objetivos primordiais a prevenção e reparação de situações de carência e desigualdade socioeconómica, de dependência, de disfunção, exclusão ou vulnerabilidade social, bem como a integração e promoção comunitária das pessoas e o desenvolvimento das respetivas capacidades. Este sistema destina-se também a assegurar a especial proteção aos grupos mais vulneráveis nomeadamente crianças, jovens, pessoas com deficiência e idosos, bem como a outras pessoas em situação de carência económica ou social, disfunção ou marginalização social, desde que estas situações não possam ser superadas através do subsistema de solidariedade.

Por último o Sistema Complementar compreende regimes legais, regimes contratuais e esquemas facultativos.

Os trabalhadores por conta de outrem, ou legalmente equiparados e os trabalhadores independentes estão abrangidos pelo subsistema previdencial da segurança social, sendo simultaneamente contribuinte e beneficiários do mesmo.

Porém os cidadãos nacionais e estrangeiros a residir em Portugal podem, em determinadas situações, aderir no âmbito do subsistema previdencial, ao regime do seguro social voluntário e beneficiar da proteção conferida por este regime.

Assim, as contribuições para a Segurança Social preveem uma proteção garantida, designadamente:

- Proteção na doença – que se consubstancia pela atribuição do subsídio de doença e pelas prestações compensatórias dos Subsídios de Férias, Natal ou outros de natureza análoga;
- Proteção na maternidade – que se consolida nas prestações de subsídio de maternidade, subsídio de paternidade, subsídio por adoção, subsídio para assistência na doença a descendentes menores ou deficientes, subsídio para assistência a deficientes profundos e doentes crónicos, subsídio por riscos específicos, subsídio para licença parental e subsídio especial por falta de avós;
- Proteção no desemprego – são atribuídas prestações de subsídio de desemprego, subsídio social de desemprego, inicial ou subsequente ao subsídio de desemprego e subsídio de desemprego parcial.

Em suma todos os beneficiários encontram-se abrangidos por estas proteções pelo facto da existência da obrigatoriedade das contribuições, porém esta não impede que os trabalhadores tenham outras formas de reforma e de assistência médica alternativas, privados, nem diminui a prestação legalmente exigível.

O sistema de Segurança Social é financiado pelas contribuições e quotizações¹³ obrigatórias, que incidem sobre os rendimentos do trabalho, que abrangem os trabalhadores por conta de outrem e os trabalhadores independentes, da agricultura, comércio e serviços.

A chamada Taxa Social Única foi uma designação introduzida pelo decreto de lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho que procedeu à incorporação das então chamadas quotizações para

¹³ Contribuição é a obrigação de contribuir que está subjacente ao empregador. A quotização é a obrigação de contribuir do trabalhador, sendo que estas são entregues pela empresa que retém esse valor e entrega diretamente ao Estado.

o Fundo de Desemprego nas contribuições obrigatórias para a Segurança Social, o que na altura levou à centralização das contribuições efetuadas pelos trabalhadores por conta de outrem.

Hoje, as contribuições para a Segurança Social estão estabelecidas de forma a proporcionar equivalência e solidariedade social, sendo regulado pelo Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.

Desta forma J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 28) afirma que “Se alguma diferença que podemos encontrar entre estas contribuições e um vulgar imposto é a diferença que resulta do destino dos impostos como instrumentos de cobertura das despesas gerais do Estado e os objetivos destas contribuições: estas resultam dos princípios contidos na Constituição sobre a cobertura do risco social que é hoje uma das tarefas prioritárias do Estado.”.

De uma forma genérica o regime aplicável à generalidade dos trabalhadores por conta de outrem designa-se por regime geral. Neste regime, as contribuições relativas a trabalhadores dependentes para o financiamento do sistema resultam da aplicação da TSU que assume a forma de um imposto proporcional, pois é pago na proporção de 1/3 por parte do empregado e na proporção de 2/3 por parte da entidade empregadora, incidindo sobre a totalidade da remuneração. Ou seja, é aplicado uma taxa global de 34,75% sobre as remunerações efetivamente pagas, cabendo 11% ao trabalhador e 23,75% à entidade empregadora.

Compete assim, à entidade empregadora entregar todos os meses à Segurança Social a declaração de remunerações, onde indica, por colaborador, o valor da respetiva remuneração que está sujeita a tributação, bem como a respetiva taxa contributiva aplicável e os tempos de trabalho efetuados. Para que este processo funcione em pleno, as entidades empregadoras têm de estar inscritas devidamente no sistema de Segurança Social, assim como aquando da admissão dos trabalhadores proceder à comunicação dessas.

Deste modo, é inegável que a responsabilidade pela entrega das contribuições à Segurança Social pelos trabalhadores é das empresas.

4. Destacamento de trabalhadores

Nas últimas décadas tem-se acentuado o fenómeno da globalização e o crescimento das empresas multinacionais, sendo inevitável que tal propicie a mobilidade dos trabalhadores. No que toca aos cidadãos é também, cada vez maior a procura de novos mercados de trabalho e de condições de vida melhores, o que os leva a procurem novos países.

O cidadão português pode ir trabalhar para o estrangeiro por diversas formas, designadamente:

- Por destacamento de uma empresa portuguesa que vai prestar serviços no estrangeiro;
- Através de uma agência privada de colocação devidamente autorizada;
- Contratação direta por uma empresa estrangeira ou sediada no estrangeiro;
- Por conta própria.

No âmbito do presente trabalho iremos tratar da situação do destacamento.

A situação de destacamento existe quando, a entidade empregadora, no âmbito da respetiva atividade, desloca temporariamente um trabalhador para o estrangeiro, mantendo a relação de trabalho com o mesmo.

O destacamento abrange as situações em que um trabalhador vai trabalhar por conta de um dado empregador e por um período de tempo limitado para o território de outro Estado diferente do Estado onde habitualmente exerce a sua atividade.

Não obstante, juridicamente o destacamento de trabalhadores coloca várias questões sobre a lei a aplicar à relação laboral, nomeadamente quando as normas dos países de origem e de destino apresentam diferentes padrões de proteção. Neste âmbito surgiu a Diretiva nº 96/71/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Dezembro de 1996, que regula o destacamento dos trabalhadores no âmbito de uma prestação de serviços na União Europeia.

Em matéria laboral podemos observar o enquadramento dos trabalhadores destacados nos artigos 6.º a 8.º do CT. Aí prevê-se que o destacamento de trabalhadores consiste na deslocação temporária de trabalhadores contratados num Estado, para outro Estado, com o intuito de aí exercerem a sua atividade. Importa realçar que no CT está previsto que independentemente da mobilidade de destacamento escolhida a relação de trabalho permanece com a empresa que destaca o trabalhador. O destacamento de trabalhadores é

uma exceção à proibição imposta ao empregador no artigo 129.º, nº1, alínea g) do CT, pois deste modo a empresa pode ceder o trabalhador, temporariamente a exercer a sua atividade nos seus clientes no estrangeiro.

Carece de importância ter em atenção que, mesmo que os trabalhadores usufruam de um regime mais favorável no Estado de destino, existem certos direitos previstos nas normas laborais portuguesas e consequentemente inerentes aos trabalhadores, que não podem ser descorados, como prevê o artigo 8.º do CT, ou seja, a matéria prevista no artigo 7.º do CT deve ser sempre garantida aos trabalhadores, especificamente:

- “a) Segurança no emprego;
- b) Duração máxima do tempo de trabalho;
- c) Períodos mínimos de descanso;
- d) Férias;
- e) Retribuição mínima e pagamento de trabalho suplementar;
- f) Cedência de trabalhadores por parte de empresa de trabalho temporário;
- g) Cedência ocasional de trabalhadores;
- h) Segurança e saúde no trabalho;
- i) Proteção na parentalidade;
- j) Proteção do trabalho de menores;
- l) Igualdade de tratamento e não discriminação.”

No âmbito da legislação da Segurança Social, “o destacamento acontece sempre que uma Entidade empregadora, com sede e atividade em Portugal, envia para outro Estado-Membro um trabalhador, para realizar uma atividade profissional por conta dessa entidade, por um determinado período de tempo. O trabalhador continua, desta forma, abrangido pela Segurança Social portuguesa, isto é, continua a manter os seus direitos e a descontar para a Segurança Social portuguesa enquanto prestar trabalho:

- Na União Europeia, no Espaço Económico Europeu (EEE), Islândia, Liechtenstein, Noruega e Suíça;

- Num país com o qual Portugal tem convenção bilateral no que respeita à Segurança Social (Andorra, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, Cabo Verde, Chile, Estados Unidos da América, Marrocos, Província canadiana do Quebeque, Uruguai, Moldovia, Ucrânia, Tunísia e Turquia e Venezuela);

- Num país que não tem um acordo com a Segurança Social portuguesa ou que não está sujeito ao mesmo conjunto de normas no que respeita à mesma.”¹⁴.

As empresas podem proceder ao destacamento dos seus trabalhadores, mas os trabalhadores independentes também podem exercer a sua atividade temporariamente num outro Estado, contudo a base para este trabalho restringe-se ao destacamento de trabalhadores por conta de outrem.

Para proceder ao destacamento a empresa tem que conciliar os seguintes requisitos:

“- Tenha sede em Portugal;

- Tenha mais de 25% da sua faturação em Portugal;

- Esteja aberta há mais de 4 meses;

- Tenha nos seus quadros em Portugal outro pessoal além do administrativo;

- Caso se trate de um empresa de trabalho temporário, tenha alvará para o exercício da atividade;

- Tenha uma apólice de seguro de acidentes de trabalho.” e pode proceder ao destacamento de trabalhadores de acordo com as regras expostas:

“- O trabalhador não vá substituir outro que tenha terminado o período de destacamento;

- Por um período de tempo não superior a 24 meses, para os Países da União Europeia. Em situações devidamente autorizadas poder-se-ão prolongar até aos 5 anos;

- O trabalho realizado seja por conta da empresa que o vai destacar.”¹⁴.

No que tange ao enquadramento dos trabalhadores destacados para efeitos de impostos, nomeadamente IRS, deve-se ter em conta o período de destacamento que os trabalhadores vão estar fora do país para exercer a sua atividade para assim perceber se mantém as obrigações tributárias em Portugal.

Como já foi referido no ponto 3.1.1. segundo a lei portuguesa, as pessoas consideradas residentes em território nacional devem apresentar na sua declaração anual de rendimentos (Modelo 3) a totalidade dos rendimentos auferidos no ano, inclusive os rendimentos obtidos no estrangeiro.

Contudo os trabalhadores destacados devem ter em conta os critérios de residência fiscal (já enumerados anteriormente) que é considerado residente fiscal as pessoas que permaneçam em território nacional 183 dias ou mais (seguidos ou interpolados) durante um

¹⁴ Cfr. Guia Prático da Segurança Social sobre destacamento de trabalhadores de Portugal para outros países, p. 4.

dado ano fiscal, ou quem tenha permanecido menos tempo, disponha em território nacional, em 31 de Dezembro desse dado ano fiscal, habitação que faça supor que se trata da sua residência habitual.

Todavia, os conceitos de residência fiscal e de ano fiscal podem variar consoante as legislações de cada país, mesmo dentro da União Europeia, podendo levar a que a determinação da residência fiscal não seja tão linear perante os critérios supra mencionados.

Assim sendo, deve-se ter em conta as legislações do país de destino e as várias circunstâncias de determinação da residência fiscal, para que se possa perceber em que país emerge as obrigações fiscais de cada trabalhador destacado.

4.1. Formas de destacamento

Como analisado anteriormente o destacamento de trabalhadores permite deslocar pessoas para outros países para exercer atividades profissionais sem perder o vínculo contratual existente com o empregador do país de origem.

Assim, o destacamento de trabalhadores abrange, em geral, as seguintes formas:

- Destacamento no âmbito de um contrato celebrado entre a empresa empregadora que destaca e o destinatário da prestação de serviços (neste âmbito torna-se necessário que, durante o período de destacamento, exista uma relação de trabalho entre a empresa que destaca e o trabalhador);
- Destacamento de um trabalhador para outro estabelecimento da mesma empresa ou empresa do mesmo grupo situada noutro estado (neste caso tem que existir uma relação de trabalho entre a empresa que destaca e o trabalhador, durante o período de destacamento);
- Destacamento em regime de cedência ocasional (nesta situação o destacamento neste tipo de regime ocorre quando uma empresa coloca temporariamente o seu trabalhador à disposição de uma outra empresa, estabelecida no território de outro Estado, mantendo o respetivo contrato de trabalho);
- Destacamento em regime trabalho temporário (este tipo de destacamento acontece quando uma empresa de trabalho temporário contrata um trabalhador que coloca à disposição de uma outra empresa estabelecida no território de outro Estado).

Após a abordagem sintetizada das diferentes formas de destacamento, pode-se realçar que as mais vulgares são o regime do trabalho temporário e da cedência ocasional de trabalhadores.

Porém, quando abordamos o destacamento no regime do trabalho temporário deve-se ter em conta que este contrato está sujeito à forma escrita e deve mencionar o seguinte:

- ✓ Nome e residência do trabalhador, bem como denominação e sede do empregador;
- ✓ Número e data do alvará da licença para exercício da atividade da empresa de trabalho temporário;
- ✓ Menção dos motivos justificativos do contrato;
- ✓ Atividade contratada;
- ✓ Local e período normal de trabalho;
- ✓ Retribuição;
- ✓ Data de início e fim do contrato.

Quando há cedência ocasional de um trabalhador, deve ser redigido um documento que será assinado pela empresa que cede e pela que recebe, bem como uma declaração de aceitação do trabalhador. Neste documento deve conter a identificação clara do trabalhador cedido, temporariamente, a atividade a executar, a data de início e a duração da cedência.

4.2. Direitos do trabalhador destacado

No que concerne aos direitos associados aos trabalhadores destacados observa-se que, o trabalhador português destacado no estrangeiro tem direito às mesmas condições de trabalho dos nacionais do país de destino, se estas forem mais favoráveis (designadamente no que diz respeito ao salário, ao horário de trabalho, a horas suplementares, a férias, à segurança, higiene e saúde do trabalho, à proteção da maternidade e paternidade e à igualdade de tratamento entre homens e mulheres).

Assim, importa saber qual a legislação de que o Estado para onde vai ser destacado dispõe, nomeadamente no que respeita às matérias supra referidas. O trabalhador deverá ainda obter informação sobre qual o instrumento de regulamentação coletiva aplicável, o local de trabalho, a categoria e funções que vai desempenhar.

Se o trabalhador que tem contrato de trabalho regulado pela lei portuguesa for exercer a sua atividade no território de outro Estado, por período superior a um mês, o empregador deve colocar por escrito e até à data da sua partida, as informações seguintes:

- Duração previsível do período de trabalho a prestar no estrangeiro;
- Valor e moeda em que é efetuado a retribuição, bem como respetivo lugar de pagamento;
- Condições de eventual repatriamento (regresso);
Acesso a cuidados de saúde.

Na eventualidade de posteriormente existir alguma alteração a qualquer um destes elementos, durante o período de destacamento, o empregador deve comunicar esse facto ao trabalhador, por escrito, nos 30 dias a seguir à data em que a alteração produz efeitos¹⁵.

¹⁵ Artigo 108.º e 109.º do CT.

5. Princípios Internacionais e da União Europeia

5.1. Soberania fiscal dos Estados Membros da União Europeia

Por soberania fiscal, entende-se o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito e de estabelecer proibições de natureza fiscal. Só os Estados, quer unitários, quer compostos, quer membros de Estados compostos, podem exercer a soberania fiscal. Assim torna-se necessário compreender a soberania dos Estados Membros no que toca às opções serem ou não legítimas no âmbito dos seus compromissos com a União Europeia.

A soberania fiscal faz parte dos direitos fundamentais dos Estados-Membros em matéria de soberania, tendo estes atribuídos competências limitadas, neste domínio, à União. Deste modo, é fulcral perceber em que medida há decisões que podem ser tomadas livremente e outras que estão condicionadas juridicamente, bem como limitações económicas a que Portugal está sujeito pelo facto de ter uma economia aberta e exposta às influências de outros Estados economicamente mais poderosos.

Segundo J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 57) “O conceito de soberania fiscal está inteiramente ligado ao conceito de Estado Nação: de um ponto de vista factual pode exprimir-se de forma tanto mais intensa quanto maior é a dimensão económica de um país ou quanto mais marcadamente a sua política economia tenha uma expressão autárquica com relativa desvalorização das suas relações económicas com o exterior.”.

Assim, devido à constante globalização e conseqüentemente abertura das economias, os Estados sentem a necessidade de prestar atenção às suas políticas fiscais no que concerne às relações internacionais, podendo-se afirmar que existe uma concorrência fiscal entre os vários Estados, nomeadamente para atrair investimentos estrangeiros e estímulo das exportações.

Neste sentido J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 57) afirma que “ (...) a análise da soberania fiscal dos Estados modernos é a análise da sua crescente limitação, por razões jurídicas ou pela pura e simples pressão dos factos dos processos de integração económica nos quais estejam envolvidos.”.

Contudo os poderes fiscais do Estado estão limitados, não apenas de facto mas também de Direito. Uma das limitações decorre dos próprios fins do Estado e das vantagens que advêm da sua prossecução, pois este não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios, nem para fazer face a despesas que não se traduzam em vantagens para a respetiva comunidade. Os limites da soberania fiscal do Estado dependem, dos seus

próprios fins, e do complexo dos princípios e instituições que dominem o país considerado. Mas, além destes limites, os poderes tributários do Estado encontram-se normalmente demarcados dentro de fronteiras legais expressamente definidas. Deste modo, temos a lei fundamental do Estado que limita, embora transitoriamente, pelo tempo que a própria Constituição vigorar, os poderes tributários, embora sendo limitados por práticas internacionais e por tratados, que o Estado celebrou e a eles aderiu.

5.2. Direito Fiscal VS Direito Comunitário

Ao nível da União Europeia procura-se garantir a plena liberdade de circulação, sem quaisquer discriminações, para as pessoas, as mercadorias e os capitais. Neste sentido o direito da atual União Europeia constitui uma fonte essencial e crucial do direito fiscal e consequentemente cria as condições necessárias para a construção do mercado comunitário.

Encontra-se plasmado na CRP a importância dos tratados formalizados pelo Estados Membros da União Europeia, uma vez que “As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.”¹⁶.

Conforme J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 69) “O Direito Fiscal Europeu constitui um ordenamento constituído por via multilateral (onde o princípio da reciprocidade tem menor significado) e num processo de expansão impulsionado pelos órgãos institucionais que o tutelam e aplicam: a Comissão Europeia e o Tribunal das Comunidades.”.

O direito comunitário é constituído por regulamentos, diretivas e decisões que os Estados Membros transferiram, por delegação, poderes normativos próprios, com efeitos diretos no ordenamento de cada um destes Estados e que consequentemente se aplicam à norma jurídica portuguesa.

Alberto Xavier (2009, p. 208) afirma que “As normas comunitárias gozam de aplicabilidade e eficácia direta. A aplicabilidade direta consiste no facto de tais normas se aplicarem nos Estados Membros, de modo, uniforme, independentemente de qualquer ato de receção nos respetivos direitos internos; a eficácia direta traduz-se em tais normas serem fontes imediatas de direitos e obrigações para os seus destinatários – Estados Membros e

¹⁶ Artigo 8.º, nº 4 da CRP.

particulares – podendo ser diretamente invocados pelos particulares frente aos órgãos judiciários dos Estados Membros.”.

O Direito da União Europeia constitui assim, uma fonte cada vez mais importante do direito fiscal que contribui para a harmonização e cooperação entre os Estados Membros, pois abrange os principais aspetos das legislações fiscais destes. Este aspeto do Direito Comunitário Europeu designa-se por *Direito Comunitário Tributário interestatal*, em que o objetivo reside na harmonização das respetivas legislações fiscais internas. Um outro aspeto a que o referido direito se debruça é o *Direito Comunitário Tributário próprio*, que disciplina os impostos comunitários próprios, isto é, “regula as relações jurídicas tributárias de que as Comunidades são sujeitos ativos” (Alberto Xavier, 2009, p. 210).

Contudo J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 71) afirma que uma das consequências do direito fiscal europeu no direito fiscal interno consubstancia-se pelo facto de existirem “ (...) limitações à soberania nacional não apenas no plano da competência legislativa como também no domínio da soberania administrativa, (...) mas mesmo em relação às receitas uma vez que uma parte das receitas cobradas pelos Estados são receitas da União Europeia.”.

Deste modo, também José Casalta Nabais (2006, p. 191) observa que o direito comunitário leva a que “ (...) os Estados que abriram mão da sua política monetária e cambial se refugiem na soberania fiscal que lhes resta, mantendo a regra da unanimidade na adoção de medidas fiscais, e sendo muito cautelosos, na aceitação de novas áreas de harmonização fiscal ou de aprofundamento das áreas já existentes.”.

5.3. Direito Fiscal VS Direito Internacional

Também as normas internacionais estão consagradas na CRP, onde define que “As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.”¹⁷.

Para Alberto Xavier (2009, pp. 3 e ss) “O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais, ou seja, situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada de poder de tributar.” e que “vários ordenamentos tributários se consideram com vocação para se aplicar a uma mesma

¹⁷ Artigo 8.º, nº 1 e 2 da CRP.

situação da vida internacional, por esta se encontrar “plurilocalizada” no espaço, em função dos diversos elementos de conexão adotados por cada um desses ordenamentos, ocorre a dupla ou plúrima tributação.”.

De acordo com J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 59) o direito fiscal internacional está presente “Constituindo um corpo com crescente autonomia dentro do ordenamento jurídico-tributário, encontramos hoje um conjunto de normas que se destinam apenas a ser aplicadas a factos tributários que têm conexão com mais do que uma ordem jurídica: são elas as normas de Direito Fiscal externo e as normas dos Acordos de Dupla Tributação Internacional.”.

Tem sido grande a cooperação internacional dando origem a convenções, acordos e tratados. M. H. de Freitas Pereira (2007, p. 136) explica que este facto é devido “As relações económicas internacionais, que os fenómenos da integração económica e da globalização fizeram crescer, colocam cada vez mais a necessidade de os Estados regularem as situações tributárias plurilocalizadas, em que estão envolvidos os seus residentes ou que têm qualquer outra conexão com o seu território.”.

O direito fiscal internacional pode hoje considerar-se como um sector autónomo do Direito Fiscal, tratando das relações fiscais entre Estados e das colisões entre normas de direito interno de diversos Estados, que podem criar em muitos casos uma dupla tributação jurídica do mesmo facto tributário. Por este facto manifesta-se cada vez mais nas normas internas dos Estados, normas fiscais provenientes de convenções internacionais por causa da existência de enumeras situações internacionais ou plurilocalizadas com que os Estados se deparam nos dias de hoje.

Como cada Estado quer atrair para si a tributação dos rendimentos de forma a maximizar as suas receitas fiscais, o Direito Fiscal Internacional tem aqui um papel fundamental de moderar os interesses contraditórios e conflitos de cada Estado e tentar conceder de forma justa e igual o poder de tributação¹⁸.

Sobre este facto José Casalta Nabais (2006, p. 104) afirma que “ (...) estas situações têm hoje uma importância fundamental crescente, dada a cada vez maior internacionalização das relações económicas exigida pela tendencial globalização dos mercados, quer a nível mundial, quer especialmente dentro dos espaços de forte integração económica como é o caso da União Europeia. Compreende-se assim o atual empenhamento na luta contra a dupla tributação e a evasão fiscal internacionais, que aquela internacionalização facilita extraordinariamente.”.

¹⁸ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, (2ª Edição), Coimbra Editora, 2002, p. 63 a 64.

Contudo J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 69 e 70) observa que “O Direito Fiscal Internacional constitui para cada Estado que se torna parte contratante num acordo de dupla tributação uma restrição limitada e sempre revogável de soberania em matéria fiscal.” e que “O Direito Fiscal Internacional assenta no princípio da discriminação (legítima) entre residentes e não residentes.”.

Assim sendo, as normas de Direito Fiscal e de Direito Fiscal Internacional têm bases diferentes, uma vez que, em primeiro lugar consta o Direito Interno, que expõe os elementos de conexão de territorialidade em relação às situações que têm contacto com mais do que um ordenamento jurídico, para que se perceba quem tributa, quando e quanto se tributa. Pois estas situações podem levar à dupla tributação que por sua vez tem que ser evitado ou atenuada. Em segundo lugar, surgem as normas de fonte internacional, prevalecendo estas, sempre quando for caso disso, sobre as de fonte interna. Estas normas internacionais baseiam-se nas convenções ou tratados internacionais de índole bilateral ou multilateral para resolver os casos das situações plurilocalizadas.

Na perspetiva de Alberto Xavier (2009, p. 53) “No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Internacional tanto as normas de produção interna, quanto as normas de produção internacional, em que ocupam lugar preponderante os tratados contra a dupla tributação.”.

5.4. Harmonização fiscal na tributação direta

A harmonização fiscal internacional consiste em coordenar os regimes fiscais dos países europeus com os objetivos de evitar concorrências entre as diferentes políticas fiscais nacionais, e de resolver situações de dupla tributação, que poderiam trazer prejuízos para o mercado interno. O Tratado de Roma aparece como pedra angular da harmonização fiscal do mercado comum. Este tratado resultou na abolição das fronteiras entre os países e possibilitou-se a eliminação de alguns obstáculos à concorrência entre os estes e a coordenação entre os recursos já existentes em cada um dos países o que permitiu a evolução e crescimento económico e social.

A existência de diferentes sistemas fiscais afeta o mercado interno e a União Económica e Monetária, daí ter sido prevista uma proibição de discriminação para os Estados-Membros e uma obrigatoriedade de harmonização para a União. O objetivo da política fiscal da UE consiste em assegurar os princípios do mercado interno e da livre circulação de capitais. É efetuada uma diferenciação sistemática entre impostos diretos e indiretos. A melhoria da

cooperação entre as autoridades fiscais na UE continua a ser um elemento fundamental da política fiscal europeia, a qual, além disso, é fortemente influenciada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Muitos foram os esforços ao longo dos anos para se levar a cabo uma harmonização fiscal coordenada e eficiente entre os diversos estados membros no que toca à tributação. Pois segundo José Casalta Nabais (2006, p. 187) “A aproximação de legislações que se localiza ao nível da cooperação internacional dos Estados, em que se procura formar uma base comum de princípios e regras, de maneira a que não só as soluções, mas também os próprios direitos nacionais se tornem, senão idênticos, pelo menos, similares, o que é levado a cabo através de convenções ou diretivas. (...) A harmonização fiscal representa a solução nacional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional.”.

Contrariamente ao que acontece na tributação indireta, onde todo o processo de harmonização se encontra num estado de grande evolução e já com medidas estabelecidas, na tributação direta o mesmo não acontece. Pois ainda não foram constituídos os fundamentos que permitam chegar a uma eficaz coordenação entre os Estados. Contudo, os resultados já alcançados a este nível são casos particulares de dupla tributação o que é relevante para este estudo.

Ainda assim, J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 67) refere que “o movimento de harmonização dos impostos diretos (...) é fundamental ao nível da natureza económica, pois procura-se dar resposta ao problema de como proporcionar às empresas multinacionais que funcionam na Europa a segurança jurídica que apenas pode ser conferida por um espaço fiscal com regras comuns, (...) ou ainda de como evitar a discriminação de residentes no espaço europeu quando o seu local de trabalho não coincide com o seu local de residência.”.

Pode-se constatar que no domínio da tributação direta não é diretamente regulado pela legislação europeia, todavia existem diretivas e jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Contribuindo estas para auxiliar na harmonização dos impostos diretos, nomeadamente sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. No entanto, algumas comunicações evidenciam a preocupação em prevenir a dupla tributação na União Europeia.

Porém a Comissão Europeia, na sua publicação sobre a Política Fiscal na União Europeia afirma que “Contrariamente aos impostos indiretos que exigem uma certa harmonização dado que afetam a livre circulação de mercadorias e a livre prestação de

serviços, esta necessidade é menos evidente relativamente aos impostos diretos, cuja aproximação não é expressamente mencionada no Tratado CE.” (2000, p. 7). Nesta mesma publicação a Comissão Europeia reconhece ainda que “Não houve harmonização nem coordenação dos impostos diretos na Comunidade. Os resultados alcançados em termos de fiscalidade direta são apenas parciais a casos particulares de dupla tributação ou de atividade económica transfronteiriça. Em matéria de imposto sobre o rendimento, os Estados Membros seguem uma recomendação da Comissão, de 1993, sobre a tributação dos rendimentos dos não residentes, que propõe um conjunto de regras para distinguir os residentes dos não residentes para efeitos fiscais.” (2000, p. 24).

Assim, de forma a responder às necessidades de harmonização entre os Estados Membros torna-se necessário o bom funcionamento contínuo em conjunto entre os vários sistemas fiscais nacionais com o intuito de coordenar o sistema de fiscalidade direta dos Estados Membros para uma harmonização em pleno.

5.5. Convenções internacionais

Uma convenção é um acordo entre dois países o que torna necessário definir a que pessoas e entidades se aplica o acordo e que impostos serão abrangidos pelo acordo e todos os termos utilizados devem estar bem definidos.

Deste modo, as convenções internacionais para evitar a dupla tributação têm como principal objetivo o de promover as trocas de bens e de serviços e os movimentos de capitais e de pessoas, eliminando a dupla tributação internacional, bem como promover a transparência e intercâmbio de informações evitando a concorrência fiscal entre os diversos países. Outra finalidade implícita é a de impedir a evasão e a fraude fiscais. Assim, este tipo de convenções são uma forma de produção jurídica entre os sujeitos de Direito Internacional, pois o objetivo destas é o de impor limites à aplicação do direito fiscal de cada Estado contratante de modo a evitar a concorrência de leis.

Para funcionamento das convenções é primordial que exista intercâmbio de informações fiscais entre os países contratantes, o que significa que as administrações fiscais devem possuir toda a informação sobre os contribuintes, para que de uma forma global se possa promover as relações internacionais visando uma maior eficiência e eficácia no cumprimento das regras tributárias nacionais.

Os avanços na cooperação administrativa entre os países visam a homogeneidade das normas, obrigações e direitos o que melhora a disponibilidade, acesso e intercâmbio de informações.

Tudo isto se consubstancia nas convenções ou acordos internacionais, pois estes são processos pelos quais os sujeitos de Direito Internacional Público estabelecem normas com o intuito de produção de efeitos jurídicos entre si.

Assim, a celebração deste tipo de acordos internacionais conduzem ao alinhamento da tributação, pois são normas de Direito Internacional Público pelas quais cada país contratante reconhece ao outro o direito de tributar certa situação.

J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 63) realça que “A função dos acordos não se limita, contudo, à eliminação da dupla tributação internacional: eles têm também como objetivo evitar a fraude e a evasão fiscal internacionais. E deste modo, contém geralmente não apenas regras para a troca de informações entre as várias administrações fiscais, como também cláusulas destinadas a evitar o uso, pelos seus residentes, dos chamados paraísos fiscais ou zonas de baixa tributação.”.

Já José Casalta Nabais (2006, p. 196) observa que “As normas de harmonização fiscal (convenções internacionais), em tempos de internacionalização e globalização económicas, são mais uma exigência do mercado do que do Estado. Na verdade, estamos perante uma convergência dos sistemas fiscais mais resultado duma harmonização liberal ou espontânea, gerada pelo jogo das forças do mercado do que duma harmonização intervencionista ou consensual decorrente da adoção de medidas deliberadas, mormente através da outorga de convenções.”.

Assim, a relação entre a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica nacional levanta a questão de se saber se entre elas haverá ou não relação sistemática. Ora, para responder a isto apresenta-se, normalmente duas teses: a monista e a dualista. Assim, para a primeira, as ordens interna e internacional coexistem e vigoram autonomamente. Para os defensores desta posição as normas dos tratados internacionais gozam de vigência plena na ordem interna, ou seja, são, elas próprias, direito interno. Já a segunda posição defende que a norma de direito dos tratados necessita de se transformar em direito interno¹⁹.

Em suma, verificamos que as classificações às convenções podem ser feitas, quanto aos impostos e à matéria coletável, bem como quanto ao conteúdo ou ainda quanto ao método. Desta forma pode-se afirmar que quanto aos impostos e à matéria coletável as convenções podem ter carácter geral ou limitado, pois tratam apenas de certas categorias de

¹⁹ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009, p. 114 e 115.

matéria tributável. No que concerne ao conteúdo, estas podem ser agrupadas em totalmente fiscais ou parcialmente fiscais, mediante o que se regule seja ou não exclusivo matéria fiscal. Já quanto ao método, as convenções podem ser baseadas no método da atribuição, no método do crédito ou mistas.

5.6. Convenções da Segurança Social

O desenvolvimento do sistema de Segurança Social português e o acentuado aumento da emigração portuguesa para países mais industrializados foi consequência para que Portugal desenvolva-se um processo de coordenação internacional de regimes e legislações de Segurança Social, para assim poder ser feito o enquadramento destes trabalhadores nos diferentes sistemas/legislações de Segurança Social. Este processo levou à realização de instrumentos bilaterais de coordenação com países de imigração portuguesa para que assim fosse possível resolver conflitos relacionados com a mobilidade das pessoas.

No que concerne aos instrumentos internacionais assinados por Portugal ao longo dos anos, o próprio Instituto de Segurança Social afirma que estes “visam dar aplicação aos princípios fundamentais de coordenação internacional de legislações de Segurança Social: igualdade de tratamento, unicidade da legislação (determinação da legislação aplicável), conservação dos direitos adquiridos e em curso de aquisição e mútuo auxílio administrativo entre autoridades e instituições.”²⁰.

Os trabalhadores dependentes deslocados a trabalhar em outro Estado contratante que tenha assinado o acordo com Portugal e que estejam abrangidos por um regime de Segurança Social obrigatório do país de origem encontram-se abrangidos pelas convenções.

Os instrumentos internacionais de Segurança Social podem ser ao nível de Convenções Bilaterais, Regulamentos Comunitários ou Convenções Multilaterais, todos eles com o objetivo de convergência das normas para uma melhor cobertura dos riscos sociais específicos dos trabalhadores destacados.

No quadro da União Europeia e Países do Espaço Económico Europeu (EEE) e Suíça, Portugal encontra-se abrangido pelos:

²⁰ Cfr. Site da Segurança Social: <http://www4.seg-social.pt/evolucao-da-coordenacao-internacional-dos-sistemas-de-seguranca-social> (acedido a 20 de Julho de 2013)

- Regulamento (UE) n.º 465/2012, de 22 Maio de 2012: Altera o Regulamento (CE) 883/2004, relativo à coordenação de sistemas de segurança social e o Regulamento (CE) n.º 987/2009 que estabelece as modalidades de aplicação do Regulamento (CE) n.º 883/2004;
- Regulamento (UE) n.º 1231/2010, de 24 de Novembro: Extensão das disposições dos Regulamentos (CE) n.ºs. 883/2004 e 987/2009 aos nacionais de países terceiros que ainda não estejam abrangidos por estas disposições por razões exclusivas de nacionalidade (não aplicável, relativamente à Dinamarca e ao Reino Unido);
- Regulamento (CE) n.º 987/09, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, Série L, n.º 284, de 30 de Outubro de 2009: Decisão n.º A1, de 12 de Junho de 2009, da Comissão Administrativa para a Coordenação dos Sistemas de Segurança Social, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, Série C, n.º 106, de 24 de Abril de 2010. Decisão n.º A2, de 12 de Junho de 2009, da Comissão Administrativa para a Coordenação dos Sistemas de Segurança Social, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, Série C, n.º 106, de 24 de Abril de 2010. Decisão n.º A3, de 17 de Dezembro de 2009, da Comissão Administrativa para a Coordenação dos Sistemas de Segurança Social, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, Série C, n.º 149, de 8 de Junho de 2010;
- Regulamento (CE) n.º 883/04, na versão atualizada pelo Regulamento (CE) n.º 988/2009, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, Série L, n.º 200, de 07 de Junho de 2004;
- Despacho n.º 23529/2000 (2ª série), de 30 de Outubro, do Secretário de Estado da Segurança Social: Relativo à obrigatoriedade de cobertura de todos os trabalhadores destacados ou a destacar, por apólice de seguro contra o risco de acidentes de trabalho para todo o período de destacamento num outro Estado.²¹

Em matéria de Segurança Social, encontram-se em vigor as Convenções Bilaterais, entre Portugal e os seguintes países: Andorra, Argentina, Austrália, Brasil, Cabo Verde, Canadá, Chile, Estados Unidos da América, Ilhas de Jersey, Guernsey, Alderney, Herm,

²¹ Cfr. Guia Prático da Segurança Social sobre destacamento de trabalhadores de Portugal para outros países, p. 10 e 11.

Jethou e de Man (Reino Unido), Marrocos, Moldova, Província canadiana do Quebeque, Tunísia, Ucrânia, Uruguai e Venezuela²².

No que concerne às Convenções Multilaterais Portugal encontra-se vinculado à Convenção Multilateral Ibero-Americana de Segurança Social. Trata-se de um instrumento jurídico fundamental, onde os Estados signatários da comunidade Ibero-Americana ficam vinculados na área da segurança social²³.

Contudo no caso de existirem entre dois países convenções bilaterais e multilaterais, aplicam-se as disposições mais favoráveis.

Quando um trabalhador é destacado para um país com o qual Portugal não tem nenhuma convenção/acordo ou regulamento assinado, fica sujeito à seguinte legislação:

- Portaria n.º 224/96 de 24 de Junho, artigo n.º 2: Regula os procedimentos necessários à manutenção do enquadramento no regime geral de Segurança Social português de trabalhadores destacados para exercer atividade temporária noutro país e à exclusão do enquadramento nesse regime de trabalhadores a exercer atividade temporária em Portugal;
- Decreto-Lei n.º 64/93, de 5 de Março (com retificações na Declaração de retificação n.º 109/93, publicada no Diário da República n.º 151, I Série - A, de 30 de Junho): Regulamenta os procedimentos e prazos a cumprir pela empresa.²⁴

²² Cfr. *Site* da Segurança Social: <http://www4.seg-social.pt/coordenacao-internacional-de-legislacoes> (acedido a 20 de Julho de 2013)

²³ Cfr. *Site* da Segurança Social: <http://www4.seg-social.pt/as-organizacoes-internacionais-e-a-seguranca-social> (acedido a 20 de Julho de 2013)

²⁴ Cfr. Guia Prático da Segurança Social sobre destacamento de trabalhadores de Portugal para outros países, p. 11.

6. Dupla Tributação

Alberto Xavier (2009, p. 31) classifica a dupla tributação como sendo “ (...) um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de concurso de normas. Como se sabe há um concurso de normas quando o mesmo facto se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.”.

Desta forma se a ocorrência de um facto tributário ou pressuposto concreto leva à tributação, significa que para existir dupla tributação esse facto ou pressuposto tem de estar compreendido em duas normas distintas, ou seja, duas normas tributárias materiais, originando por isso mais do que uma obrigação de imposto.

O conceito de dupla tributação integra dois requisitos, que são a identidade do facto e a pluralidade de normas. Todavia, quando as normas em causa pertencem ao mesmo ordenamento tributário diz-se que é uma dupla tributação interna. Já quando as normas pertencem a ordenamentos tributários diferenciados a dupla tributação classifica-se como internacional. A análise vai incidir-se apenas na dupla tributação internacional, pois a temática enquadra-se neste âmbito, e não na dupla tributação interna.

Ora, quando se trata de dupla tributação analisa-se a aplicação da lei no espaço. Como os Estados são soberanos e vigora o princípio da territorialidade, isto é, as leis fiscais de cada Estado são as que somente são aplicadas nesse território. E para além deste princípio surge também a escolha de outros elementos de conexão, nomeadamente elementos pessoais ou reais. Assim, os elementos de conexão são primordiais para avaliar qualquer norma de conflito e deste modo, para se impor uma lei fiscal a um dado território não se pode passar sem a avaliação desses elementos de conexão.

Mediante a definição da localização de um determinado facto da vida em determinado ordenamento tributário, as normas de direito tributário internacional é que determinam o âmbito de aplicação das normas desse ordenamento a esse mesmo facto

Em suma realço as palavras de José Casalta Nabais (2006, p. 235) que afirma que “ (...) a dupla tributação configura uma situação de concurso de normas, isto é, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias.”.

Ocorre dupla tributação quando o mesmo facto é abrangido por várias normas de incidência tributária.

No que concerne aos trabalhadores destacados, pode-se observar que pelo facto de estes se deslocarem para outros Estados, nomeadamente no espaço da União Europeia, suscita questões relacionadas com a dupla tributação. Pois a mobilidade dos trabalhadores no espaço europeu está facilitado pelos princípios da livre circulação de pessoas. Deste modo são causados conflitos e discordâncias ao nível da legislação fiscal, designadamente em sede de tributação de rendimentos.

Estas diferenças dos sistemas de tributação dos vários países propiciam a dupla tributação dos rendimentos dos trabalhadores destacados, pois o país de origem pode adotar um princípio de tributação diferente do país de destino e consequentemente cada Estado atrai para si a tributação do mesmo rendimento.

Também as diferenças na conceção do conceito de residência e da adoção ou não do princípio da tributação global (mundial) dos rendimentos, em cada país conduzem à existência de conflitos de tributação dos rendimentos das pessoas singulares.

Retém-se assim das palavras de Alberto Xavier (2009, p. 44) que “ (...) na figura da dupla tributação, não se verifica uma contradição lógica das normas em concurso, em termos de exclusão recíproca, mas uma aplicação autónoma e independente de que resulta a produção conjunta das consequências jurídicas de ambas.”.

6.1. A dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica

No fenómeno de dupla tributação, como explicado anteriormente, é uma situação onde ocorre um concurso de normas e que é necessário a identificação do facto tributário e perceber a pluralidade de normas tributárias, ou seja, tem que se identificar o objeto, o período e o imposto. Contudo há autores que identificam uma outra identidade, que é o sujeito. Desta forma é possível distinguir a dupla tributação jurídica da dupla tributação económica.

A dupla tributação económica verifica-se quando a identidade do objeto coexiste com a variedade dos sujeitos, ou seja, o mesmo rendimento é tributado duplamente em duas entidades/sujeitos distintos.

Quanto à dupla tributação jurídica ocorre quando um determinado rendimento é duplamente tributado em função da verificação da identidade dos sujeitos, isto é, o mesmo rendimento é duplamente tributado na esfera da mesma entidade/sujeito.

Deste modo, atendendo ao caso em estudo, que são os trabalhadores destacados, temos que o mesmo sujeito passivo deriva de dois sistemas fiscais diferentes, pois temos o sistema fiscal do Estado de origem e o sistema fiscal do Estado de destino, e ambos os Estados não vão querer abdicar do seu poder de tributação do rendimento. Pois o Estado da fonte pretende tributar os rendimentos auferidos lá, mas o Estado da residência também quer usar o seu poder ilimitado de tributação sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro (visto que a serem considerados residentes no seu território).

Esta situação provoca dupla tributação sobre o mesmo indivíduo, o que se torna extremamente penalizador para este, e um obstáculo à livre circulação das pessoas.

6.2. Dupla tributação internacional

Do exposto supra, pode-se concluir que o fenómeno de dupla tributação internacional ocorre com a incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos. Deste modo deve-se identificar a identidade do facto e a pluralidade das normas.

O conceito de dupla tributação obriga à existência de uma pluralidade de normas pois Alberto Xavier afirma (2009, p. 38) “ (...) nas relações entre Estados soberanos, não há uma terceira autoridade que lhes seja superior e que delimite definitivamente o poder tributário de cada um; as pretensões fiscais geram-se a partir de cada ordenamento soberano, limitando-se as convenções a conseguir regras destinadas a repartir os poderes em concurso ou atenuar ou eliminar os efeitos do respetivo cúmulo.”.

Quanto à identidade do facto avalia-se sobre “A regra das quatro identidades”²⁵ e deve-se ter em conta o seguinte:

- Aspeto material → Identidade do objeto – facto tributário
- Aspeto subjetivo → Entidade que o pratica – o (mesmo) sujeito passivo
- Aspeto espacial → Imposto aplicável – territorialidade do imposto
- Aspeto temporal → Período tributário

Por isso a dupla tributação internacional ocorre quando dois Estados assumem o direito de tributar uma mesma situação (identidade do objeto/facto tributário) em que o

²⁵ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009, p. 33.

contribuinte (entidade que o pratica/sujeito passivo), o rendimento (identidade do imposto) e o período (identidade do período tributário) são os mesmos o que origina uma sobrecarga de tributação para o contribuinte.

Como exemplifica M. H. de Freitas Pereira (2007, p. 226) “ (...) se um trabalhador considerado residente em Portugal trabalha em França, há sujeição a imposto nos dois países dos correspondentes rendimentos do trabalho resulta o facto de em Portugal se atender ao elemento de conexão residência e em França ao elemento de conexão origem ou fonte dos rendimentos. Mas também pode derivar, se ambos considerarem como apenas relevante a residência, do facto de não imprimirem a este conceito o mesmo conteúdo, donde resulta que esse trabalhador é considerado residente em dois países.”.

Os elementos de conexão consistem para relacionar as pessoas, os objetos e os factos com os ordenamentos tributários. Deste modo tornam como “instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos.”²⁶.

Como a maior parte dos Estados tributam os rendimentos auferidos no seu território, mas também aos seus residentes tributam os rendimentos recebidos no estrangeiro, o elemento de conexão da residência e o elemento de conexão da fonte dos rendimentos são os que provocam mais dificuldades.

Em suma, pode-se realçar que a comprovação da existência de casos de dupla tributação internacional tem que ter por base a coexistência de três aspetos:

- Colisão de normas entre sistemas fiscais de dois Estados;
- Ambas as normas indicam o direito a tributar o facto;
- Quanto à aplicabilidade da norma ao facto, este venha a ser um concurso real de normas.

A respeito disto deve-se adotar um método de avaliação, em que primeiramente se determine se o facto é tributável na esfera do Direito Interno (pois pode acontecer que o facto não seja tributável no território nacional), e segundo deve-se ponderar a aplicabilidade das normas do Direito Internacional, ou seja, uma Convenção.

²⁶ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009, p. 223.

6.3. Os princípios da fonte e da residência em sede de tributação internacional

O princípio da fonte e da residência são os princípios que normalmente dão origem a conflitos de tributação. E como já foi analisado “a dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos.”²⁷.

Estes conflitos são provocados pela duplicação de querer tributar o mesmo rendimento à mesma pessoa, por parte de dois Estados soberanos. Neste sentido para delimitar a competência de tributação internacional relativamente aos impostos diretos, os Estados baseiam-se no princípio da fonte ou no princípio da residência. Importa assim perceber a diferença entre estes dois critérios, que se prende pelo facto das pretensões de cada Estado serem distintas e poder levar a colisões.

Os Estados pretendem tributar os rendimentos dos seus residentes a nível mundial, isto é, aqueles que derivam da sua atividade, independentemente do local onde sejam auferidos e pretendem tributar os rendimentos dos não residentes, auferidos no respetivo território.

A questão que se coloca é: tributar na fonte ou tributar na residência?

O princípio da residência baseia-se em alegar que as pessoas que residem no território de um Estado devem ser aí tributadas pela totalidade dos rendimentos auferidos, independentemente da origem desses rendimentos e da nacionalidade dessas pessoas.

Assim, uma pessoa pode ser considerada residente em Estados diferentes, pois um pode considerar a pessoa residente porque nele tem a sua atividade e no outro porque nesse mantém a sua residência habitual.

Quanto ao princípio da fonte este é baseado no facto de um Estado poder tributar os rendimentos por nele se situar a fonte desses rendimentos, sem ter em conta a residência das pessoas que auferem esses rendimentos. Também com base neste critério uma pessoa pode ser tributada duplamente, pois os Estados podem ter o conceito de fonte definido de forma distinta, ou seja, um Estado pode considerar como fonte o local onde a atividade se desenvolve e outro considerar como fonte o local onde é obtida a disponibilidade económica.

Posto isto é de realçar que, conforme nos indica Alberto Xavier (2009, p. 228) “A discussão em torno de qual o princípio que deveria preponderar na formulação das leis fiscais partiu, via de regra da premissa segundo o qual o país da fonte, é o país menos desenvolvido,

²⁷ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009, p. 226.

importador de capitais, enquanto o país da residência, é o país industrializado, exportador de capitais.”.

6.4. As convenções para evitar a dupla tributação

As convenções para evitar a dupla tributação são tratados internacionais que devem ser analisados tendo em conta as regras internacionais, estabelecidas na Convenção de Viena sobre o direito dos Tratados.

Estas convenções surgem de forma a eliminar os obstáculos às relações económicas entre os diferentes espaços fiscais bem como à livre circulação de bens e mercadorias, pessoas, serviços e capitais. Pois com a crescente globalização dos mercados a utilidade das convenções torna-se primordial, conseguindo assim, uma harmonização dos problemas que daí advêm visto que estabelece critérios uniformes para os diversos Estados contratantes.

Como afirma J. L. Saldanha Sanches (2002, p. 60) “Ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, têm surgido com crescente importância normas fiscais que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados. (...) No campo das declarações bilaterais de acordos de dupla tributação, tudo se baseia em compromissos e cedências mútuas dos dois Estados, em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação, uma vez que os acordos prevalecem em relação à lei interna e operam uma derrogação parcial desta em zonas tais como o nível das taxas ou a definição dos factos tributários.”.

Deste modo, com as convenções para evitar a dupla tributação consegue-se resolver problemas de residência fiscal evitando os casos de uma pessoa ser considerada residente em dois países distintos, bem como a delimitação do âmbito de incidência dos Estados da fonte. Na verdade, com estas convenções surgem mecanismos para evitar a dupla tributação dos rendimentos.

Por isto o objetivo fulcral das convenções é o de clarificar, uniformizar, unificar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado, pois é necessário proteger o contribuinte e impedir a discriminação bem como combater contra a evasão e fraude fiscal e ainda promover uma maior cooperação entre os Estados.

Contudo, neste sentido deve-se ter em conta o que refere José Casalta Nabais (2006, p. 219) “ (...) há que aludir à complexidade de que se reveste a tarefa interpretativa das Convenções para Evitar a Dupla Tributação. Complexidade que resulta sobretudo do facto de nessa tarefa se terem de conjugar e articular normas provenientes de diversas fontes, e de

fontes de diversos níveis normativos. Mais concretamente há que articular e conjugar direito interno, direito comunitário e direito internacional. (...) Não podemos esquecer que o direito comunitário tem prevalência tanto sobre o direito interno como sobre o direito internacional dos Estados membros, por conseguinte também sobre as Convenções para Evitar a Dupla Tributação. Pois, embora o artigo 307º do Tratado da CEE disponha que as suas disposições não prejudicam os direitos e obrigações decorrentes de convenções concluídas com Estados terceiros antes do Tratado ou da respetiva Adesão, impõe aos Estados a obrigação de utilizar todos os meios adequados à eliminação das eventuais incompatibilidades dessas convenções com o Tratado. Pelo que o direito comunitário prevalece também sobre as Convenções para Evitar a Dupla Tributação entre Estados membros.”.

Todavia, na ausência de uma convenção sobre a dupla tributação ou acordo entre os Estados de origem e de destino do rendimento, este pode ser tributado em ambos Estados, ou seja, a dupla tributação não é eliminada, pelo menos de forma acordada pelos Estados, pois estes podem ter adotado medidas unilaterais que possibilitem a eliminação da dupla tributação.

Assim, as convenções para evitar a dupla tributação internacional tornam-se num instrumento muito relevante para os Estados e que devem possuir para implementação da sua política fiscal internacional.

É de notar que as convenções para evitar a dupla tributação seguem o disposto no Modelo de Convenção da OCDE, pois é este que contém as linhas orientadoras e as interpretações específicas, tornando-se como guia de orientação e referência.

De realçar assim que o principal objetivo da OCDE com a elaboração de um modelo de convenção fiscal sobre a dupla tributação sobre o rendimento e o património, foi o de conseguir com que os Estados aplicassem resoluções comuns aos casos de dupla tributação.

Este modelo de convenção foi elaborado em 1963, contudo exige uma constante revisão pois é necessário atualizar o que está já previsto e abordar novas questões fiscais que surgem com a evolução da economia global, assim este foi revisto em 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003 e 2005. Deste modo é na versão de 2005 que se baseia a abordagem seguinte.

A estrutura do Modelo de Convenção da OCDE está dividida em sete capítulos, são eles:

1. Âmbito da aplicação (artigos 1º e 2º)
2. Definições (artigo 3º a 5º)
3. Tributação do rendimento (artigo 6º a 21º)

4. Tributação do património (artigo 22º e 24º)
5. Métodos para eliminar a dupla tributação (artigo 23º)
6. Disposições especiais (artigo 24º a 29º)
7. Disposições finais (artigo 30º e 31º)

Sendo que no primeiro capítulo define-se quem são os sujeitos abrangidos e os impostos visados. Quanto ao segundo expõe-se a definição de alguns termos em geral e em específico o conceito de residente e de estabelecimento estável. No terceiro capítulo determina-se o âmbito de aplicação a dar aos diversos rendimentos que são abordados na convenção, são eles, rendimentos de bens imobiliários; lucros das empresas; navegação marítima, interior e aérea; empresas associadas; dividendos; juros; royalties; mais-valias; profissões independentes (suprimido); rendimentos do emprego; percentagens de membros de conselhos; artistas e desportistas; pensões; remunerações públicas; estudantes e outros rendimentos. No que respeita o quarto capítulo, este trata dos rendimentos derivados do património. No quinto capítulo são apresentados os dois métodos para eliminar a dupla tributação. No tocante ao sexto capítulo, este aborda o princípio da não discriminação, o procedimento amigável, a troca de informações, a assistência em matéria de cobrança de impostos, disposições específicas para os membros das missões diplomáticas e de postos consulares e a extensão territorial. Por fim, no sétimo e último capítulo apresenta a data de entrada em vigor e os termos em que qualquer uma das partes poderá denunciar a convenção.

Quanto ao reconhecimento de competências, a convenção define como:

- Competência exclusiva primária ao Estado da residência → Artº.s 7, 8, 14, 15, 18 e 22
- Competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte → Artº.s 6, 13, 16 e 17
- Competência cumulativa limitada ao Estado da fonte → Artº.s 10, 11 e 12
- Competência exclusiva primária ao Estado da fonte → Artº. 19

No que concerne às convenções para evitar a dupla tributação em Portugal, podemos observar que ao longo dos anos houve evolução ao nível das reformas fiscais sobre os assuntos internacionais. Pois no passado as leis restringiam-se apenas a assuntos nacionais, mas com a abertura dos mercados ao exterior e posteriormente com a adesão à UE foi fundamental Portugal aderir e reformular medidas fiscais a nível internacional, nomeadamente em medidas para eliminar a dupla tributação.

Em termos gerais as convenções bilaterais celebradas por Portugal seguem a Convenção Modelo da OCDE, e não preveem regras específicas que limitem a sua aplicação aos residentes de cada Estado.

Atualmente Portugal tem sessenta e seis convenções para evitar a dupla tributação, dos quais cinquenta e sete já estão em vigor e nove estão assinadas à espera de entrar em vigor. Os países com os quais Portugal tem celebrado convenções para evitar a dupla tributação são (por ordem alfabética): Alemanha, Argélia, Áustria, Barbados, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Colômbia, Coreia, Cuba, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Guiné-Bissau, Holanda, Hong Kong, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Kuwait, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Panamá, Paquistão, Perú, Polónia, Qatar, Reino Unido, República Checa, República da Moldava, República Eslovaca, República Oriental do Uruguai, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Timor-Leste, Tunísia, Turquia, Ucrânia e Venezuela ²⁸.

Com a aplicação das convenções em território nacional torna-se essencial perceber qual a relação destas com o direito interno, para compreender de que forma os sujeitos passivos estão vinculados. Como realça Alberto Xavier (2009, p. 117) “ (...) em matéria tributária, só o tratado é forma adequada de vinculação externa do Estado português.”.

As convenções são negociadas por ambos os Estados contratantes que depois de concluído o processo, são assinadas pelas partes e de seguida aprovadas pelos respetivos Estados.

Na lei interna podemos observar que está previsto no artigo 8.º da CRP a regulação do Direito Internacional, nomeadamente no n.º2 do referido artigo estabelece que “As normas constantes de Convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.”. Assim da interpretação desta norma conclui-se que as convenções internacionais possuem um valor hierárquico superior ao das leis ordinárias emanadas da Assembleia da República ou do Governo.

²⁸ Cfr. *Site Portal das Finanças*:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/ (acedido a 20 de Julho de 2013)

Segundo Alberto Xavier (2009, p. 120) podemos concluir que “ (...) o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei; e que em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna.”.

Desta forma os estados não poderão exigir uma tributação que a norma convencional não lhes permita impor.

6.5. A eliminação da dupla tributação internacional

Os Estados para procederem à eliminação da dupla tributação internacional podem utilizar métodos unilaterais, ou seja, por via de normas internas, ou recorrendo a convenções internacionais, isto é, mecanismos bilaterais. É de notar que os mecanismos unilaterais não resolvem por completo nem satisfatoriamente os problemas resultantes da dupla tributação internacional, daí a importância da celebração das convenções para eliminar a dupla tributação.

Segundo José Casalta Nabais (2006, p. 237) a dupla tributação do rendimento “ (...) pode ser tributado tanto no Estado da fonte do rendimento como no Estado da residência do seu titular, sendo certo que, de acordo com o *ius gentium*, incumbe ao Estado da residência, porque tem legitimidade para tributar a globalidade dos rendimentos dos seus residentes, o ónus de eliminar ou atenuar a dupla tributação daí decorrente.”.

Assim, os métodos previstos pelas convenções são o método da isenção e o método da imputação, previsto nos artigos 23.^o-A e 23.^o-B da Convenção Modelo da OCDE. Estes métodos têm o intuito de dividir a responsabilidade e determinar os critérios que cada Estado deve adotar em cada situação.

O método da isenção prevê que o sujeito passivo tenha isenção, total ou parcial, de tributação no Estado de residência sobre os rendimentos auferidos num outro Estado estrangeiro. De salientar neste método que a dupla tributação internacional é solucionada preventivamente antes de constituída.

Como afirma Alberto Xavier (2009, p. 744) “ (...) a isenção pressupõe a competência de um dado Estado, representando um limite ao exercício efetivo do poder de tributar; ao invés, a exclusão de competência, coloca-se em momento prévio, suprimindo pela raiz o poder de tributar de um dos Estados em causa. Assim, em rigor, a figura da isenção, só cabe nos casos em que ocorre competência cumulativa, não nos casos em que a competência é atribuída em termos exclusivos.”.

Este método divide-se nas modalidades de isenção integral e isenção com progressividade. Na isenção integral os rendimentos obtidos num outro Estado não são tidos em consideração para fins de tributação. Quanto à isenção com progressividade os rendimentos também não são sujeitos a tributação, mas são considerados conjuntamente com os restantes rendimentos auferidos no território nacional, para efeitos de cálculo da taxa progressiva a aplicar ao rendimento global²⁹.

Quanto ao método da imputação, este define que o imposto é calculado com base no momento global dos rendimentos do sujeito passivo, deduzindo ao imposto total o imposto pago no outro Estado. Ou seja, este método permite no Estado da residência um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte (podendo este crédito estar sujeito a uma limitação).

Sobre este método para eliminar a dupla tributação Alberto Xavier (2009, p. 747) afirma que “No método de imputação (*tax credit*), o rendimento de fonte estrangeira não é isento, de tal modo que o Estado da residência, tributa a rendimento global do contribuinte, seja qual for a sua origem. Todavia, do montante do imposto assim apurado, deduz (credita) o imposto pago no país da fonte, desde que este imposto seja de natureza equivalente ao imposto pago no país da residência.”.

Também este método se consubstancia em duas modalidades, sendo elas a imputação integral e a imputação normal ou ordinária. No caso da imputação integral o Estado da residência concede uma dedução correspondente ao imposto efetivamente pago no outro Estado (Estado da fonte). Já o método da imputação normal ou ordinária consiste na dedução limitada à proporção do imposto calculado no Estado da residência respeitante aos rendimentos auferidos no Estado da fonte, ou seja, apenas dá direito à dedução parcial do imposto pago no estrangeiro, se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos. Isto quer dizer que “o desconto só é outorgado até ao limite do mais baixo dos impostos em concurso.”³⁰.

No que concerne aos métodos unilaterais para evitar a dupla tributação internacional nos rendimentos das pessoas singulares residentes habituais, Portugal aplica o método de crédito de imposto, refletido nos artigos 78.º, nº 1, alínea i) e 81.º do CIRS. Caso as pessoas singulares sejam consideradas residentes não habituais aplica-se o método da isenção, previsto no artigo 81.º, nº 3 do CIRS.

²⁹ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009, p. 744.

³⁰ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009, p. 748.

Quanto aos métodos supra apresentados, deve-se ter em consideração de quem é a competência tributária, isto é:

- ✓ Se a competência é exclusiva do Estado da residência, neste caso de Portugal, o crédito de imposto não será concedido, cabe assim ao Estado da fonte proceder à eliminação da dupla tributação, abstendo-se de tributar ou reembolsar o imposto que tiver retido na fonte;
- ✓ Se a competência for cumulativa, cabe ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação, através de um dos dois métodos previstos (isenção ou imputação).

7. As obrigações legais impostas aos trabalhadores destacados

Conforme já analisado anteriormente a mobilidade dos trabalhadores é uma realidade cada vez mais recorrente das empresas portuguesas, no esforço de internacionalização.

Ao nível da UE a mobilidade é facilitada pela livre circulação de pessoas dentro do espaço comunitário, pois com a abolição do controlo nas fronteiras e flexibilidade de acesso ao mercado de trabalho, é facilitado o destacamento de trabalhadores. Este facto também se justifica porque na UE, existe um ambiente de abertura, cooperação e harmonização, daí as empresas por vezes apostarem nos mercados europeus.

Quando o trabalhador se encontra na modalidade de destacamento, o seu contrato de trabalho mantém-se com a entidade que o está a destacar e geralmente beneficia de condições de remuneração e recompensa específicas, que podem passar pela equiparação à do país de destino, salvo se as condições do país de origem forem melhores, ou por acréscimos às de que geralmente afe. Os objetivos da alteração das remunerações, recompensas e regalias são que os trabalhadores aceitem ser destacados para o estrangeiro, não vejam os seus direitos laborais prejudicados e que não haja uma discriminação no país de destino, por isso se nele os direitos forem mais amplos, o trabalhador fica abrangido por eles³¹.

A comunicação do destacamento em termos legais do CT deve ser comunicado pela entidade empregadora que esta a destacar, com cinco dias de antecedência à Autoridade para as Condições do Trabalho. Nesta comunicação deve identificar os trabalhadores, o utilizador, o local de trabalho, o início e o termo previstos da deslocação³².

7.1. Normas de incidência e obrigações fiscais

7.1.1. Residência no âmbito do Imposto sobre o Rendimento

Após o enquadramento geral do trabalhador destacado, importa realçar que os trabalhadores portugueses destacados estão sujeitos a tributação sobre os rendimentos auferidos aquando do destacamento. Nesse sentido refere o artigo 1.º, nº 2 do CIRS “Os

³¹ Artigo 8.º, nº 1 do CT.

³² Artigo 8.º, nº 2 do CT.

rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.”.

Ressalta que “Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”³³.

Todavia, como a abordagem é aos trabalhadores destacados é necessário compreender o conceito de residência, que deve ser analisado tendo em conta as legislações internas de cada país (origem e destino).

Na legislação portuguesa, como já analisado anteriormente, está previsto o critério da presença física, ou seja, o número de dias que o sujeito passivo (neste caso o trabalhador destacado) permaneceu no território português num determinado ano. Para este critério o requisito são os 183 dias, e a lei não exige que sejam seguidos, pois prevê uma permanência interpolada, desde que atinga o número no total de cada ano. Quando esta condição for preenchida o sujeito adquire a residência em território nacional logo nesse ano fiscal.

Um outro critério de residência é o de habitação, que neste caso a lei não exige que esta seja objeto de propriedade, basta ter um título jurídico em que comprove que a habitação se encontra à sua “disposição”, sendo que tem de ser destinada à sua “residência habitual”. A verificação deste requisito é no dia 31 de Dezembro do ano em causa.

Alberto Xavier (2009, p. 286) realça que “A lei estabelece ainda presunções *juris et de jure*³⁴ de residência em Portugal em relação a dois tipos de sujeitos: (i) os que em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal; e (ii) os que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.”³⁵.

O mesmo autor (2009, p. 286) refere ainda que também “São estabelecidas presunções *juris tantum*³⁶ de residência em Portugal em relação a dois tipos de sujeitos: (i) os portugueses que deslocalizam a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, consoante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique a mudança e nos quatro anos subsequentes

³³ Artigo 13.º, nº 1 do CIRS.

³⁴ Expressão jurídica em latim que significa “De direito e por direito” (Cfr. Site Wikipédia: http://pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_express%C3%B5es_jur%C3%ADdicas_em_latim (acedido a 20 de Julho de 2013)).

³⁵ Artigo 16.º, nº1, alínea c e d do CIRS.

³⁶ Expressão jurídica em latim que significa “Apenas de direito” (Cfr. Site Wikipédia: http://pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_express%C3%B5es_jur%C3%ADdicas_em_latim (acedido a 20 de Julho de 2013)).

(...) e (ii) as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo.”³⁷.

Podemos verificar que o estatuto de residência em Portugal pode ser perdido por duas razões distintas, referidas por Alberto Xavier (2009, p. 287) “ (...) (i) a ausência prolongada do território nacional; e (ii) a perda da habitação. No primeiro caso, por cessação do *corpus*³⁸, no segundo por cessação do *animus*³⁹. Assim, passam a considerar-se não residentes, os residentes no País que estiverem ausentes no estrangeiro por mais de 183 dias (seguidos ou interpolados), desde que, nesse ano, tenham perdido no dia 31 de Dezembro a disponibilidade de habitação destinada a residência habitual.”.

7.1.2. Tributação dos residentes e não residente

O âmbito da sujeição a IRS que estão abrangidos os residentes e não residentes em Portugal, consta do artigo 15.º do CIRS, que evidencia a tributação dos rendimentos mundiais das pessoas residentes em território português e a tributação unicamente sobre os rendimentos obtidos em território nacional, quando os sujeitos passivos são não residentes em Portugal.

Neste sentido, estes princípios também são reforçados pela LGT, no artigo 13.º, que evidencia:

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

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

Desta forma, quando os trabalhadores destacados são considerados residentes em Portugal geralmente, têm de declarar e são tributados em território nacional pelos rendimentos auferidos no estrangeiro (*princípio da universalidade da tributação*); quando são

³⁷ Artigo 16.º, nº 2 e 5 do CIRS.

³⁸ Expressão jurídica em latim que se presume “presença física”.

³⁹ Expressão jurídica em latim que significa “ânimo, vontade” (Cfr. Site Wikipédia: http://pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_express%C3%B5es_jur%C3%ADdicas_em_latim (acedido a 20 de Julho de 2013)).

considerados não residentes apenas declaram os rendimentos cá auferidos. Estabelecendo por seu turno, o artigo 18.º do CIRS quais são os rendimentos considerados obtidos em território português (*princípio da territorialidade*).

Os rendimentos que são considerados obtidos em território português, de acordo com a lei são, entre outras:

- Rendimentos da categoria A, quando aí se situa o local do exercício da atividade, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que aí tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que seja imputável o pagamento;
- Remunerações dos membros dos órgãos sociais das pessoas coletivas e outras entidades, rendimentos da propriedade intelectual ou industrial e do know-how, rendimentos de assistência técnica e outros rendimentos de capitais, pensões e prémios de jogo ou de quaisquer sorteios ou concursos quando sejam devidos por entidade que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Mais-valias resultantes de transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a sua remissão e amortização com redução do capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado de partilha de sociedade que seja considerado como mais-valia, ou outros valores mobiliários, emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários, quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;

Incrementos patrimoniais não compreendidos anteriormente, quando neles se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros

derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento⁴⁰.

Quanto à tributação dos rendimentos auferidos em Portugal, esta funciona sendo da competência da entidade patronal a retenção e posterior entrega ao fisco, de uma parte do salário do trabalhador, que se considera como matéria coletável. Esse montante é definido através da aplicação de uma taxa que tem em conta o rendimento do trabalhador e do agregado familiar, e designa-se tecnicamente como “retenção na fonte”⁴¹.

No ano subsequente, compete a cada trabalhador apresentar a sua declaração de impostos anual (Modelo 3) funcionando a retenção na fonte como um adiantamento sobre a Coleta. Assim, sempre que se verifique que foi descontado ao trabalhador mais do que o devido, há lugar a devolução, ou vice-versa, quando o trabalhador descontou menos do que devia dá lugar a pagamento ao fisco⁴².

Os cônjuges, de trabalhadores destacados, em que estes últimos façam prova que o seu centro de interesses não se encontra localizado em território nacional e que não estejam abrangidos pelos demais critérios residência⁴³, devem apresentar a declaração de rendimentos identificando que se encontram separados de facto (artigo 59.º do CIRS).

Assim, a apresentação dos rendimentos deve ser feita da seguinte forma:

- Cônjuge não residente declara (obtidos em território nacional):
 - ✓ Os seus rendimentos próprios;
 - ✓ A sua parte nos rendimentos comuns;
 - ✓ Não tem direito às deduções do artigo 79.º, nº 1 do CIRS (pessoais, saúde, educação, lares, encargos com imóveis e dupla tributação internacional).

- Cônjuge residente declara (obtidos em Portugal ou no estrangeiro):
 - ✓ Os seus rendimentos próprios;
 - ✓ A sua parte nos rendimentos comuns;
 - ✓ Rendimentos dos dependentes a seu cargo;

⁴⁰ Artigo 18.º do CIRS.

⁴¹ Artigos 98.º a 100.º do CIRS.

⁴² Artigo 57.º do CIRS.

⁴³ Ver ponto 3.1.1. para conferir os restantes critérios de residência previstos na lei.

- ✓ Deduções pessoais = separado de facto (artigo 59.º do CIRS – atualmente: 50% limites quantitativos).

7.1.3. Conflitos de residência: dupla tributação internacional e convenções

O caso da tributação dos rendimentos de trabalhadores portugueses destacados no estrangeiro, considerados residentes em Portugal, propicia a ocorrência de dupla tributação internacional. Como já foi supramencionado esta surge quando dois Estados assumem o direito de tributar uma mesma situação, em que o contribuinte, o rendimento e o período a que se refere o facto são os mesmos, o que provoca uma carga tributária excessiva para o trabalhador.

Em Portugal pode ser obtida a eliminação da dupla tributação por força do regime unilateral previsto no CIRS (artigo 81.º) que é também aplicável aos rendimentos do trabalho dependente.

A metodologia de determinação do crédito de imposto previsto no referido artigo expõe que:

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

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste código.”.

Contudo para prevenir as situações de dupla tributação internacional Portugal assinou com diversos países acordos sobre Dupla Tributação. Apesar de nestes não estar previstas todas as situações que podem ocorrer, previnem as que sucedem com mais regularidade.

Assim, pelo artigo 81.º, nº 2 do CIRS: “Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”.

Estas convenções surgem para resolver os conflitos de residência existentes, pois a mesma pessoa pode ser considerada residente em dois países distintos. Nestes termos haverá que determinar qual o país de residência de acordo com os acordos de dupla tributação celebrados entre Portugal e os outros países.

Estes conflitos de residência devem ser resolvidos através do artigo 4.º, nº 2 dos acordos de dupla tributação que refere (critérios de utilização sucessiva)⁴⁴:

“Quando, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.”.

De notar que segundo o artigo 15.º dos acordos os rendimentos provenientes do exercício de profissões dependentes são tributados, regra geral, no Estado de residência do trabalhador, salvo se o trabalho for exercido num outro Estado (Estado da fonte). Esta situação é a que acontece com os trabalhadores destacados.

Assim, o Estado da fonte tem a competência primária para tributar esse rendimento, ficando, embora, sujeito às limitações elencadas no nº 2 do artigo 15.º. Que advoga que caso o trabalhador não tenha exercido uma atividade duradoura no Estado da fonte, a tributação só poderá ocorrer no Estado de residência, desde que se verifiquem os seguintes requisitos cumulativamente, a saber:

- ✓ O beneficiário permanecer ou exercer a profissão dependente no Estado da fonte durante um período que não exceda, no total, 183 dias do ano fiscal considerado;
- ✓ A remuneração for paga por uma entidade patronal, ou em nome de uma entidade patronal, que não seja residente do Estado da fonte;
- ✓ A remuneração não for suportada por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal possua no Estado da fonte.

⁴⁴ Artigo 4.º do MOCDE, Convenção de referência para os acordos assinados por Portugal.

Basta que não se verifique qualquer uma das situações descritas anteriormente para que o Estado da fonte também possa tributar esse rendimento, cabendo então ao Estado da residência eliminar a dupla tributação.

Quando existir a dupla tributação ao trabalhador por parte do Estado da residência e do Estado da fonte, é crucial atender aos métodos para eliminar/atenuar essa dupla tributação previstos nas convenções para eliminar a dupla tributação.

Na medida em que as convenções para eliminar a dupla tributação celebrados por Portugal consideram, em regra, o método de imputação (crédito de imposto) para os sujeitos passivos que são considerados como residentes fiscais em Portugal, a abordagem seguinte será a esse método.

Assim, quanto ao método da imputação (crédito de imposto) é o Estado de residência que inclui na liquidação de imposto os rendimentos obtidos no Estado da fonte, ou seja, à coleta deduz-se o montante de imposto efetivamente pago nesse Estado. Isto significa que ao imposto sobre o rendimento português poderão deduzir o imposto pago no estrangeiro. Contudo esta dedução não poderá exceder a fração do imposto sobre o rendimento calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Portugal, isto é, o imposto a ser deduzido não poderá exceder o imposto que incide sobre esses rendimentos em Portugal.

A aplicação prática deste método encontra-se desenvolvida no ofício-circulado n.º 20022 de 19/05/2000 da DGCI, em que refere que os sujeitos passivos deverão solicitar o crédito de imposto na sua declaração anual de rendimentos (Modelo 3) e apresentar um documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento de imposto, emitido pela Autoridade Fiscal do Estado da fonte (este documento tem de ser original ou fotocópia autenticada).

Adicionalmente o ofício-circulado n.º 20045, de 04/04/2001, da DGCI veio expor que ao preencher o anexo J da Modelo 3 (rendimentos obtidos no estrangeiro), estas declarações não podem ser recusadas pelo facto de não conterem os respetivos documentos comprovativos dos rendimentos auferidos e do imposto pago no estrangeiro. Uma vez que, é difícil obter estes documentos antes do prazo de entrega da declaração anual de rendimentos em Portugal, pois não foi feita a liquidação do imposto no estrangeiro. Deste modo, os sujeitos passivos são posteriormente notificados para a entrega de tais comprovativos.

Em suma, este método é aplicado aos trabalhadores destacados que são considerados residentes em Portugal no ano fiscal em que ocorre o destacamento.

Importa agora referir o caso dos trabalhadores destacados que são considerados não residentes em Portugal, ou seja, são tributados como residentes no país de destino. A estes os rendimentos auferidos por Portugal são tributados a uma taxa liberatória (como já foi supramencionado). Quando existe convenções para evitar a dupla tributação entre Portugal e estes países de destino, em que os trabalhadores são considerados residentes, estes podem beneficiar das disposições existentes no acordo. Para esse efeito os sujeitos passivos têm de obter um formulário 21 RFI (para rendimentos do trabalho dependente) devidamente carimbado pelas autoridades estrangeiras⁴⁵.

7.2. Normas de incidência e obrigações perante a Segurança Social

Quanto ao Sistema de Segurança Social, os trabalhadores quando são destacados para outro país para aí exercerem a respetiva atividade profissional, podem continuar temporariamente a descontar e conseqüentemente beneficiar da segurança social do seu próprio país, não pagando assim as contribuições sociais no país de destino.

O trabalhador continua abrangido pelo sistema enquanto prestar trabalho na UE, no EEE (Islândia, Liechtenstein e Noruega) e Suíça; num país com o qual Portugal tem uma convenção bilateral no que respeita à Segurança Social⁴⁶; ou num país que não tem um acordo com a Segurança Social portuguesa ou que não está sujeito ao mesmo conjunto de normas no que respeita à mesma.

7.2.1. Destacamento para a EU, EEE e Suíça

No caso de destacamento para a UE, EEE e Suíça a regra comunitária é a de que os trabalhadores destacados continuam sujeitos à legislação do Estado membro de origem, desde que o período previsível desse destacamento não exceda os 24 meses, não seja enviado em substituição de uma outra pessoa destacada e que imediatamente antes do início do destacamento já esteja sujeito à legislação do Estado membro onde o empregador está estabelecido.

⁴⁵ Despacho n.º 22600/2009.

⁴⁶ Países referidos no ponto 5.6. deste trabalho.

Desta forma importa ter em atenção o tempo de destacamento, ou seja, se este durar até 24 meses o trabalhador ou a empresa deve solicitar à instituição de Segurança Social competente, a emissão do documento portátil A1 usando o formulário Mod. RV1018-DGSS, para comunicação do destacamento.

Caso o destacamento a partida já se souber que vai durar mais de 24 meses, em casos especiais, os dois países estabelecem de comum acordo uma exceção a regra (durabilidade do destacamento até 24 meses), através das respetivas autoridades competentes. Nestes casos o pedido também pode ser feito pela empresa ou pelo trabalhador através do formulário Mod. RV1020-DGSS, depois a unidade competente da Segurança social solicita à autoridade competente do país de destino do trabalhador um acordo de exceção para que este fique isento de segurança social nesse país, continuando assim abrangido pelo sistema de Portugal⁴⁷.

7.2.2. Destacamento para países com acordo

Quando o destacamento é para um país com o qual Portugal tem uma convenção bilateral ao nível da Segurança Social, a empresa, antes do destacamento, deve com a devida antecedência solicitar o destacamento à Segurança Social do Centro Distrital que o abrange enviando uma carta com os dados da empresa que destaca; os dados do trabalhador; os dados da empresa para onde o trabalhador vai destacado; e o período de destacamento. Nestes casos, se necessitar de solicitar um prolongamento tem que se analisar se a convenção existente entre os países permite prolongar o destacamento. Se permitir, deve ser pedido autorização ao prolongamento à unidade competente da Segurança Social, enviando o extrato dos salários do trabalhador e documentos que demonstrem que a atividade no estrangeiro é temporária. Se não permitir o trabalhador deixa de estar abrangido pelas regras do destacamento da Segurança Social, ou seja, deixa de estar abrangido pelo sistema de proteção social.

7.2.3. Destacamento para países sem acordo

Quanto ao destacamento para um país que não tem um acordo com a Segurança Social portuguesa, e o objetivo é manter a proteção social em Portugal, tem também que se

⁴⁷ Regulamento (CE) n.º 883/2004 e Regulamento (CE) n.º 987/2009.

ter atenção à duração de destacamento. Ou seja, se este durar até 12 meses, a empresa deve, com a devida antecedência, solicitar o destacamento à Segurança Social do Centro Distrital que o abrange enviando uma carta com os dados da empresa que destaca; os dados do trabalhador; os dados da empresa para onde o trabalhador vai destacado; e o período de destacamento. Após os 12 meses, se o destacamento tiver de ser prolongado deve solicitar esse por mais 12 meses à unidade competente da Segurança Social. Todavia, se à partida já souber que o destacamento vai durar mais de 12 meses, a empresa deve pedir à unidade competente da Segurança Social o reconhecimento de que a atividade do trabalhador no estrangeiro é temporária enviando, para esse efeito, o extrato dos salários do trabalhador que vai ser destacado e documentos que demonstrem o carácter temporário do seu destacamento.

8. Análise de destacamento de trabalhadores – Casos Práticos

A análise do destacamento de trabalhadores para fora de Portugal recai sobre os seguintes países: Reino Unido, Brasil e Angola. Esta escolha tem como objetivo a análise do destacamento para um país da UE (Reino Unido), um país fora da UE mas com a existência de acordos internacionais, quer a nível de dupla tributação quer a nível de Segurança Social (Brasil), e um país fora da UE sem qualquer acordo internacional assinado com Portugal (Angola).

8.1. Reino Unido

Em relação à tributação do trabalho depende no Reino Unido deve-se ter em conta os critérios de residência para que daí se perceba quem é considerado residente.

Assim, no Reino Unido a residência é determinada pelos seguintes critérios:

- ✓ Permanência no Reino Unido 183 dias ou mais num mesmo ano fiscal;
- ✓ Se permanecer menos de 183 dias, mas efetuar visitas regulares ao Reino Unido e nelas permaneça em média 91 dias ou mais por 4 anos fiscais consecutivos, no quinto ano torna-se residente.

Os indivíduos que forem considerados residentes no Reino Unido são tributados pelos rendimentos mundiais. Quanto aos rendimentos recebidos no Reino Unido nem todos estão sujeitos a tributação, pois só são tributados os rendimentos acima de um determinado valor (nível de rendimento).

Constatamos ainda, que são tributáveis os rendimentos do trabalho dependente, incluindo benefícios que sejam pagos pela entidade patronal (exemplo: carro, combustível, seguro de saúde, etc.).

Quase todas as pessoas que são consideradas residentes no Reino Unido têm direito a uma isenção fiscal anual, que corresponde a um montante de rendimento que as pessoas podem auferir por ano e que é isento de imposto. Por exemplo, para o ano fiscal de 2013/2014

o montante anual isento de imposto é de 9.440€ (10.989€)⁴⁸. Deste modo, o imposto só é devido sobre os montantes recebidos que excedam este valor.

É de realçar que o imposto é pago de diferentes formas, mediante as condições de cada pessoa. Neste caso importa apenas analisar como os trabalhadores por conta de outrem pagam os seus impostos, e verifica-se que a entidade empregadora deduz o imposto no salário do trabalhador ao longo do ano fiscal. Para isso tem em conta o código do imposto fornecido pelas finanças locais (equivalente a uma taxa de retenção na fonte). Este código é pessoal e as finanças fazem o cálculo para cada pessoa. As deduções efetuadas pelo empregador são entregues às finanças posteriormente, sendo este método conhecido como Pay as You Earn (PAYE).

O código pessoal das finanças referido, pode ser alterado pelo HM Revenue & Customs (HMRC), esta alteração pode ser feita devido a mudanças na situação contributiva dos contribuintes. Contudo, o próprio contribuinte pode pedir a revisão do seu código (através do formulário P810).

Para além da dedução efetuada pela entidade empregadora, se o contribuinte se enquadrar em situação tributária complexa (complex tax affairs)⁴⁹, poderá ainda ter que entregar uma declaração individual anual de imposto (Self Assessment tax return), onde declara todos os seus rendimentos. As finanças analisam a declaração e efetuam um novo recálculo de imposto, em que os contribuintes poderão ter de pagar mais imposto ou receber, caso tenham deduzido a mais mensalmente.

Após a análise de como é feita a tributação dos rendimentos dos trabalhadores dependentes no Reino Unido, constata-se que os trabalhadores destacados para esse país podem ser duplamente tributados. Porém, para evitar a dupla tributação Portugal e o Reino Unido têm uma convenção assinada com o objetivo de eliminar ou reduzir a dupla tributação entre os dois países. Como a maioria das convenções assinadas por Portugal, esta também segue os trâmites da Convenção Modelo da OCDE.

⁴⁸ Cfr. Site Banco de Portugal (câmbios diários desde Janeiro/1999): <https://www.google.pt/#q=c%C3%A2mbios+di%C3%A1rios> (acedido a 22 de Julho de 2013) Câmbio à data de 22-07-2013 = 0,859.

⁴⁹ Enquadram-se em situação tributária complexa quem obtêm rendimentos de rendas ou tenha investimentos acima de determinados valores.

Assim, quando ocorre dupla tributação os dois Estados têm de seguir o que se encontra plasmado na convenção para evitarem ou reduzirem a dupla tributação dos rendimentos do trabalhador, para que este não seja prejudicado.

Para o efeito, deverá ter-se em conta a questão dos critérios da residência referenciados no artigo 4.º da referida convenção existente entre os dois países. Quando existe conflito de residência, isto é, o trabalhador destacado para o Reino Unido continua a ser considerado residente fiscal em Portugal, todavia também cumpre com os critérios de residência de lá e conseqüentemente é tributado sobre os rendimentos que auferir no Reino Unido. Nestes casos ao acionar a convenção, devemos seguir o que se advoga o artigo 22.º da convenção. De acordo com o referido, o trabalhador que tenha deduzido imposto sobre o rendimento no Reino Unido, em Portugal quando entregar a sua declaração anual de rendimentos (Modelo 3) ao preencher o anexo J, referente aos rendimentos que auferiu no estrangeiro (Reino Unido), indica também o imposto pago fora de Portugal e deverá entregar um documento comprovativo da totalidade dos rendimentos com o respetivo imposto pago. O referido documento deve ser emitido ou autenticado pelas finanças do Reino Unido, para assim usufruir em Portugal do crédito de imposto⁵⁰.

No que toca às contribuições para a Segurança Social do Reino Unido (National Insurance Contributions), estas garantem o direito a alguns benefícios a nível social (exemplo: pensões), tal como acontece em Portugal.

O montante que é pago depende do salário de cada pessoa e se este é trabalhador dependente ou independente, neste estudo só interessa as contribuições como trabalhador dependente. Assim, quanto às taxas para 2013/2014 temos:

- Até 149£ (173€) /semana → 0%
- Entre 149£ (173€) e 797£ (927€) /semana → 12% (apenas sobre o montante ganho entre os valores referidos)
- Acima de 797£ (927€) /semana → 2% (esta percentagem incide sobre os montantes a cima deste valor)⁵¹

⁵⁰ Artigo 22.º da Convenção entre Portugal e o Reino Unido para evitar a dupla tributação.

⁵¹ Cfr. Site Banco de Portugal (câmbios diários desde Janeiro/1999): <https://www.google.pt/#q=c%C3%A2mbios+di%C3%A1rios> (acedido a 22 de Julho de 2013) Câmbio à data de 22-07-2013 = 0,859.

Para além do mencionado importa ter em conta que, como o Reino Unido pertence à UE, existe uma regra comunitário em relação à Segurança Social, que permite que os trabalhadores destacados para este país continuem abrangidos pela Segurança Social nacional. Esta situação é possível desde que o período previsível de destacamento não exceda os 24 meses e que o trabalhador não seja enviado em substituição de uma outra pessoa destacada. Para isso deverá ser comunicado à instituição de Segurança Social que procede à emissão do documento portátil A1 (através do formulário RV1018-DGSS). Caso não cumpra com as condições previstas, não poderá pedir o documento portátil A1, logo não fica abrangido pelo sistema de proteção da Segurança Social.

8.2. Brasil

No que toca à tributação dos rendimentos do trabalho dependente no Brasil, pode-se constatar que o regime de tributação é determinado em função do estatuto de residência fiscal do sujeito passivo.

Assim, nos termos da legislação brasileira, considera-se residente no Brasil para efeitos fiscais, a pessoa que:

- ✓ Resida no Brasil com carácter permanente;
- ✓ Ingresse no Brasil com visto permanente, desde que tenha intenção de permanecer no país. Esta pessoa é considerada residente desde a data de chegada;
- ✓ Ingresse no Brasil com visto temporário e com *vínculo empregatício* (contrato de trabalho local). São considerados residentes na data da chegada;
- ✓ Ingresse no Brasil com visto temporário na data que comtemple 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no país, num período até 12 meses;
- ✓ Estrangeiros que possuam visto permanente durante 12 meses após a chegada ao Brasil, mesmo antes de completado um período de 184 dias, consecutivos ou não.

Os sujeitos passivos que se enquadrarem como residentes fiscais no Brasil estão sujeitos ao Imposto de Renda de Pessoas Físicas, sobre os rendimentos mundiais.

São tributáveis mensalmente todos os rendimentos do trabalho, tendo por base uma tabela progressiva variável de 7,5% a 27,5% e no final do ano são obrigados a entregar uma

declaração anual de rendimentos (Declaração de Imposto de Renda)⁵². Importa saber que são considerados rendimentos do trabalho dependente todas as importâncias auferidas com carácter de remuneração, incluindo os benefícios em espécie.

Mesmo os rendimentos auferidos no estrangeiro devem ser sujeitos a tributação, ou seja, quem é considerado residente no Brasil está sujeito a imposto sobre a totalidade dos rendimentos, independentemente da localização da respetiva fonte. Por isso, quanto aos rendimentos que não foram sujeitos a imposto retido na fonte (pela aplicação das tabelas progressivas), os residentes fiscais deverão efetuar mensalmente o pagamento do imposto correspondente (“carnê-leão”) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

Quanto aos trabalhadores considerados não residentes fiscais no Brasil, os seus rendimentos não são sujeitos a retenção na fonte a título definitivo e não estão obrigados a entregar a Declaração de Imposto de Renda. Todavia, os não residentes estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota (25%), a não ser que:

- Permaneçam em território brasileiro durante um período ou períodos que não excedam, no total 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa;
- Os referidos rendimentos sejam pagos por uma entidade não residente no Brasil, não sendo os mesmos suportados por uma entidade brasileira.

Se as causas supramencionadas se verificarem cumulativamente, os rendimentos em causa não são tributados no Brasil.

Do exposto podemos verificar que os trabalhadores destacados para o Brasil podem ser duplamente tributados. Para evitar essa dupla tributação deve-se ter em conta a convenção assinada entre Portugal e o Brasil para eliminar ou reduzir a dupla tributação entre os dois países. Esta convenção segue os moldes da Convenção Modelo da OCDE, apesar do Brasil não fazer parte da OCDE.

Neste caso, quando ocorre dupla tributação cabe a cada Estado seguir o que está exposto na convenção para assim evitar a dupla tributação dos rendimentos do trabalhador em ambos os países. No Brasil o imposto retido relativamente aos rendimentos declarados em

⁵² Cfr. *Site das Finanças brasileiras*:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm> (acedido a 20 de Julho de 2013)

Rendimentos Tributáveis de Pessoas Físicas e do exterior na Declaração de Ajuste Anual, pode ser compensado, desde que não seja restituído ou compensado no país de origem.

Com efeito um trabalhador que seja considerado residente fiscal em Portugal, mas que aufera rendimentos no Brasil (e que lá também cumpra com os critérios de residência) poderá deduzir no imposto sobre o rendimento português o imposto pago no Brasil. Contudo o imposto a ser deduzido em Portugal não poderá exceder o imposto que incide sobre esses mesmos rendimentos em Portugal ⁵³.

Assim, um trabalhador destacado é tributado em Portugal por todos os rendimentos auferidos no ano, incluindo os que recebe no Brasil devido ao seu destacamento. Por sua vez é tributado no Brasil em relação aos rendimentos aí obtidos durante o seu destacamento. Desta forma deverá entregar a sua declaração anual de rendimentos (Modelo 3) e preencher o anexo J, onde referencia os rendimentos obtidos fora de Portugal e apresenta documento comprovativo da totalidade dos rendimentos brasileiros com o respetivo imposto pago, emitido ou autenticado pelas autoridades brasileiras, para assim poder usufruir do crédito de imposto.

Contudo a aplicabilidade das convenções em Portugal é diferente de no Brasil, pois enquanto em Portugal elas têm força de lei e podem ser aplicadas pelo poder judiciário, no Brasil elas não têm força nos tribunais internos. Com esta diferença podem surgir algumas divergências entre os países, por isso a análise tem de ser feita caso a caso.

Ao nível da Segurança Social brasileira, as contribuições incidem sobre o total das remunerações auferidas. Sendo que tanto o trabalhador como a entidade patronal irão pagar as contribuições para a *Previdência Social* sobre a remuneração paga. Contudo existe acordo de Segurança Social entre Portugal e o Brasil, assim sendo o trabalhador destacado pode continuar abrangido pelo sistema nacional enquanto durar o trabalho temporário de destacamento, desde que a sua duração previsível não exceda 60 meses. Caso exceda este período, o trabalhador destacado deixa de contribuir para a Segurança Social em Portugal, deixando assim de estar abrangido pelas proteções que esta garante. Contudo passa a descontar para o sistema de Segurança Social no Brasil, ficando coberto pelas proteções em vigor no Brasil.

Para que o acordo existente entre os países seja acionado a entidade empregador em Portugal deve comunicar com a devida antecedência, à Segurança Social, o destacamento do trabalhador.

⁵³ Artigo 23.º, nº 1 da Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Brasil.

Para isso deve-se enviar à instituição de Segurança Social um documento original comprovativo de que o trabalhador que irá ser destacado para o Brasil se encontra coberto por um seguro de acidentes de trabalho válido nesse país. Junto desse documento deve-se solicitar a emissão de um certificado comprovativo, de que o trabalhador continuará sujeito à legislação de Segurança Social portuguesa durante o período de destacamento⁵⁴.

8.3. Angola

No que respeita à tributação dos rendimentos, a lei fiscal de Angola não contempla, atualmente, nenhum conceito legal de residência fiscal.

Desta forma os sujeitos passivos angolanos são tributados pelos rendimentos do trabalho auferidos em Angola. Assim, como existe ausência de critérios para a determinação da residência fiscal, os trabalhadores quando destacados para este país, apenas são tributados pelos rendimentos auferidos lá, não tendo em conta os rendimentos recebidos de parte estrangeira.

Pela lei angolana é considerado trabalhador estrangeiro não residente “o cidadão estrangeiro que não residindo em Angola possua qualificação profissional, técnica ou científica, em que Angola não seja autossuficiente, contratado em país estrangeiro para exercer a sua atividade profissional em Angola por tempo determinado.”⁵⁵.

Este está “sujeito ao pagamento de impostos de acordo com o que estiver legalmente estabelecido no âmbito das contribuições fiscais, nomeadamente o imposto sobre o rendimento do trabalho.”⁵⁶.

O imposto sobre os rendimentos do trabalho incide sobre todos os rendimentos auferidos por conta de outrem e o imposto é devido pelas pessoas singulares, quer residam ou não em território nacional, cujos rendimentos sejam obtidos por serviços prestados ao país (o conceito de “serviços prestados em Angola” não se afigura simples e não tem nenhuma definição legal). Assim, os rendimentos do trabalho por conta de outrem compreendem todas as remunerações atribuídas ou pagas por uma entidade patronal, considerando-se, para esse efeito, como entidade patronal qualquer pessoa individual ou coletiva que, por contrato de

⁵⁴ Cfr. Site da Segurança Social: <http://www4.seg-social.pt/brasil1> (acedido a 20 de Julho de 2013)

⁵⁵ Decreto n.º 6/01, de 19 de Janeiro, artigo 1.º.

⁵⁶ Decreto n.º 6/01, de 19 de Janeiro, artigo 8.º

trabalho ou outro, a ele legalmente equiparado, tem o poder de direção por contrapartida do pagamento de uma remuneração.

O imposto devido é deduzido quando as empresas efetuam o pagamento dos rendimentos, a uma taxa de retenção na fonte por aplicação das taxas de imposto, que são variáveis consoante o nível de rendimento.

Pelo facto de Angola ainda não ter celebrado com Portugal uma convenção para evitar a dupla tributação, os trabalhadores destacados para Angola correm o risco de serem duplamente tributados. Pois se forem considerados residentes fiscais em Portugal, aqui são tidos em conta para tributação os rendimentos mundiais, e em Angola são tributados os rendimentos lá recebidos, pois vigora o princípio da territorialidade. Deste modo, estamos perante situações que estão em conexão com mais do que um ordenamento jurídico em relação aos mesmos elementos.

De facto a inexistência de uma convenção para evitar a dupla tributação internacional entre estes dois países dificulta a resolução de alguns problemas e coloca obstáculos ao desenvolvimento de atividades económicas em Angola por parte de Portugal.

Quanto à Segurança Social em Angola a entidade empregadora tem a obrigação legal de inscrever os trabalhadores ao seu serviço no regime de Segurança Social Angolano⁵⁷.

As contribuições têm como base de incidência as remunerações devidas aos trabalhadores por conta de outrem, nomeadamente o vencimento base e as prestações e complementos remuneratórios pagos direta ou indiretamente em dinheiro. Estas contribuições são pagas mensalmente aplicando uma taxa de contribuição de 11%, sendo repartida pela entidade empregadora (8%) e pelo trabalhador (3%).

Todavia, a legislação interna Angolana prevê a possibilidade de dispensa de efetuar contribuições para o regime de Segurança Social, desde que o trabalhador se encontre vinculado a um regime contributivo no país de origem. É o que poderá acontecer aos trabalhadores destacados, utilizando o regime de exceção da Segurança Social, no qual ocorre quando os trabalhadores são destacados para um país sem acordo de Segurança Social (Angola). Para isso é necessário fazer o pedido devidamente formalizado à Segurança Social para poderem continuar abrangidos pela Segurança Social em Portugal, ficando dispensados dessa obrigação em Angola.

⁵⁷ Lei n.º 7/04, 15 de Outubro – Lei de Bases da Proteção Social

9. Conclusões

O principal objetivo desta dissertação era compreender de que forma os rendimentos auferidos pelos trabalhadores destacados são tributados em sede de IRS e Segurança Social.

Numa situação de destacamento de um trabalhador para outro país, pode-se aferir que a questão fulcral é a localização da tributação dos rendimentos que auferem, pois tanto pode ser tributado em Portugal como no país de destino, ou no limite, ser sujeito a tributação em ambos.

Relativamente à tributação em sede de IRS em Portugal, conclui-se que, o trabalhador destacado é tributado pela totalidade dos rendimentos recebidos, pois vigora o princípio da universalidade, isto é, além dos rendimentos auferidos em Portugal, são também tidos em conta os rendimentos auferidos no estrangeiro. Nesse sentido, para uma correta avaliação da tributação do trabalhador destacado, é imprescindível analisar-se simultaneamente a legislação interna vigente no país de destino.

Tal como supramencionado, o trabalhador destacado pode ser sujeito a tributação em ambos os países. Nestes casos ocorrem as situações de dupla tributação. Em Portugal existe um mecanismo unilateral, o crédito de imposto, havendo ainda, a nível internacional, as convenções para evitar a Dupla Tributação. Atualmente encontram-se em vigor algumas dessas convenções que Portugal tem assinado com diversos países, sendo que, tem existido um esforço adicional no sentido de celebrar outras com países com os quais Portugal ainda não tem qualquer tipo de acordo.

Deste modo, aquando da ida do trabalhador para fora, é essencial avaliar a existência de convenções com o país de destino para clarificar a localização e os mecanismos a aplicar na tributação dos rendimentos auferidos. Estas convenções eliminam ou atenuam a dupla tributação que possa existir nos rendimentos dos trabalhadores destacados, havendo contudo, a existência de casos em que o trabalhador tenha mesmo de suportar a dupla tributação.

Em relação à Segurança Social constatou-se que os trabalhadores destacados, podem continuar a manter o vínculo ao sistema de Segurança Social do país de origem (neste caso, Portugal), ou por outro lado passarem a ter vínculo com o Sistema equiparado à Segurança Social no país de destino. No momento do destacamento do trabalhador, deve analisar-se o seu destino: para um país do grupo UE/EEE/Suíça, para um outro país com o qual exista convenção bilateral ou então para um com o qual não exista qualquer acordo. Esta questão é particularmente relevante pois qualquer um dos cenários referidos goza de regras e procedimentos distintos.

Conclui-se ainda, que é imprescindível entender as normas fiscais, no que respeita à determinação da residência fiscal, dado que um trabalhador destacado não pode ser residente em termos fiscais em dois países diferentes. De salientar que a incidência sobre a tributação dos rendimentos auferidos por estes, origina um grande leque de interpretações.

Quanto a futuras investigações, poder-se-á utilizar casos concretos de trabalhadores destacados para fora do território nacional e perceber de que forma os seus rendimentos são efetivamente tributados, ou analisar a existência ou não de lacunas na lei que levem a situações de dificuldade de determinação do local da tributação que levem assim, ao fenómeno da evasão fiscal.

Bibliografia

Livros e outras publicações:

ALMEIDA, Aníbal – *Estudos de Direito Tributário*, Almedina, 1999;

BASTO, José Guilherme Xavier de – *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007;

CABRAL, Nazaré da Costa – *Contribuições para a Segurança Social: Natureza, Aspetos de Regime e de Técnica e Perspetivas de Evolução num Contexto de Incerteza*, Almedina, 2010;

CAMPOS, Diogo Leite de – *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Almedina, 2006;

CARVALHO, Maria de Jesus Graça Simões – *Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação*, Rei dos Livros, 2000;

CONCEIÇÃO, Apelles, J. B. – *Segurança Social: Manual Prático*, (8ª Edição), Almedina, 2008;

Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário – *A Tributação face às Relações Internacionais e à utilização das novas tecnologias*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 187, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 2000;

DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Direta*, Coimbra Editora, 2010;

___ *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa, 2003;

GUERRA, Fátima – *Tributação de rendimentos além-fronteiras*, Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 151, Outubro 2012, pp. 58-60;

JESUS, Paulo Manuel de Melo da Silva – *Destacamento de trabalhadores na União Europeia*, Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 152, Novembro 2012, pp. 60-64;

LOPES, Cidália Maria da Mota – *Quanto custa pagar impostos em Portugal? - Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Almedina, 2008;

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro – *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998;

MORAIS, Rui Duarte – *Sobre o IRS*, Almedina, 2006;

___ *Dupla Tributação internacional em IRS – Notas de uma leitura de jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, Primavera, Abril 2008, pp. 109-127;

___ *Convenções para evitar a dupla tributação e Direito Comunitário na jurisprudência recente do STA*, Fiscalidade n.º 48 – Revista de Direito e Gestão Fiscal, 2013, pp. 5-17;

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, (4ª Edição), Almedina, 2006;

___ *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 2008;

NEVES, Ilídio das – *Direito da Segurança Social: Princípios Fundamentais numa análise prospetiva*, Coimbra Editora, 1996;

PEREIRA, Alexandre / POUPA, Carlos – *Como escrever uma tese, monografia ou livro científico usando o Word*, (5ª Edição), Edições Sílabo, Lda., 2012;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, (2ª Edição), Almedina, 2007;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas / WILLIAMS, David / PLEISIER, Arthur – *Tributação do Trabalho Dependente – Relação com as contribuições para a Segurança Social*, Vida Económica, 2000, coordenação de Glória Teixeira;

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

PINHEIRO, Gabriela – *A Fiscalidade Direta na União Europeia*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998;

PIRES, Manuel – *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984;

PIRES, Rita Calçada – *Notas de reflexão: acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, Verão, Junho 2008, pp. 179-195;

QUADROS, Fausto de – *Direito da União Europeia*, Almedina, 2012;

SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, (2ª Edição), Coimbra Editora, 2002;

___ *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006;

TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2008;

SIMÕES, Ana cecília Sena – *Segurança Social*, Almedina, 2009;

XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, (2ª Edição Atualizada), Almedina, 2009.

Sites e documentação eletrónica:

Angola – informações fiscais: <http://www.minfin.gv.ao/> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Brasil – informações fiscais: <http://www.receita.fazenda.gov.br/> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS_01_2013.pdf (acedido a 20 de Julho de 2013);

Código do Trabalho:

<http://www.cite.gov.pt/asstscite/downloads/legislacao/CodigoTrabalho2009.pdf> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social:

<http://www4.seg-social.pt/documents/10152/270973/Redac%C3%A7%C3%A3o+em+vigor+do+C%C3%B3digo+Contributivo> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Comissão Europeia – A Política Fiscal na União Europeia; Série: A Europa em Movimento (2000):<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000041001-000042000/000041714.pdf> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Constituição da República Portuguesa:

<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> (acedido a 20 de Julho de 2013);

EUR-Lex – Acesso ao Direito da União Europeia: <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Organisation for Economic Co-operation and Development: <http://www.oecd.org/> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Portal das Comunidades Europeias:

<http://www.secomunidades.pt/web/guest/PostosConsulares> (acedido a 20 de Julho de 2013);

Portal Oficial da União Europeia: http://europa.eu/index_pt.htm (acedido a 20 de Julho de 2013);

Reino Unido – informações fiscais: <http://www.hmrc.gov.uk/> (acedido a 20 de Julho de 2013).